



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudců JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka ve věci

žalobce: **TAAR s. r. o.**,
sídlem Budějovická 11, 391 81 Veselí nad Lužnicí
zastoupen advokátem JUDr. Jiřím Vaníčkem,
se sídlem Šaldova 34/466, 186 00 Praha 8 – Karlín

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 9. 2019, č. j. 25461 – 3/2019 – 900000 – 311

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.
- III. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsah žaloby

1. Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) byla dne 22. 10. 2019 doručena žaloba, jíž se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 9. 2019, č. j. 25461 – 3/2019 – 900000 – 311, kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) s přihlédnutím k zákonu č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“ nebo též „ZSpD“) rozhodnuto o odvoláních podaných proti platebním výměrům Celního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 2. 2019, 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 (dále jen „platební výměry“) tak, že se odvolání zamítají a platební výměry se potvrzují.
2. Žalobce v žalobě namítal nedůslednost pojmů užívaných v daňovém řádu, konkrétně namítal, že v některých ustanoveních daňového řádu se lze setkat s pojmy „*daňové přiznání*“ a „*dodatečné daňové přiznání*“ jinde zase s pojmy „*řádné daňové tvrzení*“ a „*dodatečné daňové tvrzení*“. Žalobci v důsledku nedůslednosti zákonodárce není jasné, zda je mu uložena pokuta za neučinění daňového tvrzení nebo daňového přiznání, a zároveň dodává, že daňové přiznání učinil formou objednávky tabákových nálepek dle § 116 odst. 1 ZSpD a daň zaplatil formou vylepení jednotlivých tabákových nálepek na příslušná jednotková balení tabákových výrobků ZERA jakožto doutníků dle § 116 odst. 2 a 4 ZSpD. Žalobce namítal, že nebyl povinen podávat daňové tvrzení či případně daňové přiznání formou, jakou po něm požadoval správce daně. Spotřební daň v tomto případě byla dle žalobce přiznána/tvrzena formou objednávky tabákových nálepek, k výjimce z tohoto pravidla a povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň dochází v zákonem stanovených případech, což se však v nyní projednávané věci dle žalobce nestalo. Žalobce měl za to, že svou primární daňovou povinnost za předmětná zdaňovací období splnil v souladu s § 116 a § 118 ZSpD, dále uvedl, že žalovaný a správce daně stanovili spotřební daň z tabákových výrobků ZERA jako tabáku ke kouření nikoli jako doutníků.
3. Žalobce dále namítal, že správce daně měl vést doměřovací řízení, nikoli vyměřovací. Vzhledem k tomu, že žalobce již uhradil část spotřební daně formou tabákových nálepek, měla mu být v rámci doměřovacího řízení doměřena již jen taková část spotřební daně, která nebyla uhrazena tabákovými nálepkami. V souvislosti s tím, žalobce odkazoval na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 11. 2018, č. j. 30 Af 18/2017 – 74, v němž byla řešena obdobná situace.
4. Žalobce zdůrazňoval, že žalovaný ani správce daně nezohlednili při výpočtu výše pokuty skutečnost, že část spotřební daně z tabákových výrobků ZERA byla již uhrazena formou tabákových nálepek. Žalobce dále podotkl, že pokuta je příslušenstvím sledujícím osud daně, ale rovněž je svázána se zdaňovaným zbožím, bez jehož existence by ke vzniku spotřební daně nedošlo. S tím souvisí fakt, že žalobce zdaněné zboží vyrobil jako doutníky, nikoli jako tabák ke kouření, jak se domnívaly celní orgány. Následně žalobce objednal tabákové nálepky, zaplatil spotřební daň odpovídající hodnotě objednaných tabákových nálepek určených pro doutníky, uhradil náklady spojené s výrobou a distribucí na účet správce daně, tabákové nálepky převzal a úhradu spotřební daně stvrdil vylepením nálepek na jednotková balení doutníků ZERA.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

5. Další žalobní námitka se týkala dvojího zdanění téhož zboží. Žalobce uhradil spotřební daň za doutníky výše popsáním způsobem. Správce daně následně učinil druhé zdanění téhož zboží, celními orgány považovaného za tabák ke kouření, když vydal sadu platebních výměrů (viz odstavec 1 tohoto rozsudku). Žalobce poukazoval na to, že úřední akty jsou nadány presumpcí správnosti, avšak v projednávané věci existují dva druhy platebních výměrů k témuž zboží a ani jedny z nich nebyly doposud odklizeny, čímž měl žalobce na mysli platební výměry vydané správcem daně a tabákové nálepky objednané žalobcem.
6. Žalobce zdůrazňoval, že již několik let vyrábí tabákové výrobky ZERA jako doutníky, což musí být známo i celním orgánům z úřední činnosti. Žalobce se domníval, že v jeho případě má být aplikován § 9 odst. 1 ZSpD a § 4 odst. 1 písm. a) ZSpD. Žalobce opakovaně namítal, že spotřební daň u „neznačeného“ tabákového výrobku byla prokazatelně uhrazena a v popírání takové skutečnosti celními orgány žalobce spatřuje neoprávněný zásah do jeho majetkových práv. Dle žalobce žalovaný nezohlednil všechny skutečnosti, které v průběhu řízení vyšly najevo, ale pouze mechanicky vycházel z pravomocných platebních výměrů na spotřební daň.

II. Vyjádření žalovaného

7. Předně žalovaný uvedl, že v podrobnostech odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále sdělil, že žalobcem tvrzené uhrazení již jistých finančních prostředků do státního rozpočtu nerozporuje a dodává, že za to však žalobce obdržel odpovídající množství tabákových nálepek určených pro doutníky. Žalovaný je přesvědčen, že žalobci zcela nepochybně vznikla povinnost podat daňová přiznání na spotřební daň z tabákových výrobků za jednotlivá rozhodná období. Žalovaný uvedl, že bylo jednoznačně prokázáno naplnění podmínek v § 250 daňového řádu. Námitky vztahující se k tvrzení, že vyměřená spotřební daň měla být nižší, jsou námitkami vztahujícími se k řízení vedenému pod sp. zn. 59 Af 1/2019 a nikoli k nyní projednávané věci. Žalovaný závěrem konstatoval, že postup správce daně byl správný, když vycházel výhradně z pravomocných platebních výměrů, a proto napadené rozhodnutí i celé řízení bylo podle jeho názoru v souladu se zákonem.

III. Obsah správního spisu

8. Obsah správního spisu v nyní projednávané věci odpovídá obsahu správního spisu ve věci vedené zdejším soudem pod sp. zn. 59 Af 1/2019. Žalobce byl ve zdaňovacím období listopad 2016 až únor 2017 provozovatelem daňového skladu a držitelem povolení k provozování daňového skladu, č. j. 10195-6/2016-520000-11 ze dne 4. 4. 2016. Rozhodnutím ze dne 21. 12. 2016, č. j. 107063-8/2016-520000-11, došlo k jeho změně, resp. vydání nového povolení k provozování daňového skladu. Podle povolení žalobce vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá doutníky splňující definici podle § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních.
9. Dne 27. 2. 2017 provedl Celní úřad pro Jihočeský kraj v provozovně žalobce místní šetření zaměřené na kontrolu značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami. Došlo k odebrání vzorků tabákových výrobků, aby byly podrobeny dalšímu zkoumání ze strany CTL. Z protokolů o zkoušce ze dne 28. 3. 2017, tj. vzorků odebraných ze zboží žalobce dne 27. 2. 2017, provedených CTL (č. j. 15169/2017-900000-020, č. j. 15170/2017-900000-020 a č. j. 15171/2017-900000-020) vyplývá (společné pro všechny vzorky), že tyto výrobky nelze kouřit jako takové. Z provedených zkoumání vyplývá, že se jedná o tabákový zbytek

(odpad), který je způsobilý ke kouření a je upraven pro drobný prodej (je zabalen do folie z rekonstituovaného tabáku).

10. Dne 30. 3. 2017 provedl celní úřad v provozovně žalobce místní šetření. V jeho rámci sdělil žalobci výsledky provedených analýz vzorků ze dne 27. 2. 2017, odebral vzorek (520301-17-03-009) z nově vyrobeného zboží s obchodním označením ZERA (800 ks) a rozhodl o zajištění tabákových výrobků s označením ZERA, které se nacházely ve skladu hotových výrobků.
11. Vzhledem k tomu, že žalobcem vyráběné a ve zdaňovacích obdobích listopad 2016 až únor 2017 do volného oběhu uvedené zboží s obchodním označením „ZERA“ nesplňují podmínky § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních, celní úřad vyzval dne 24. 4. 2017 žalobce k podání daňových přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků za uvedená zdaňovací období (č. j. 36755/2017-520000-3, č. j. 36756/2017-520000-3, č. j. 36757/2017-520000-3 a č. j. 36763/2017-520000-3), dále jen „výzvy k podání DAP“. Protože žalobce na tuto výzvu reagoval toliko přípisem ze dne 12. 5. 2017, z něhož vyplývá její přesvědčení, že mu za rozhodná období nevznikla žádná daňová povinnost, považoval celní úřad ve smyslu § 145 odst. 1 daňového řádu tento přípis za tvrzení o té které dani za to které rozhodné období (viz úřední záznamy ze dne 9. 8. 2017 č. j. 36755-5, 36756-4, 36763-2 a 36757-4/2017-520000-3) ve výši 0 Kč.
12. Následně celní úřad téhož dne, výzvami č. j. 73421/2017-520000-3, č. j. 73466/2017-520000-3, č. j. 73489/2017-520000-3 a č. j. 73484/2017-520000-3 (dále jen „výzva“), uložil žalobci, aby prokázal pravdivost svých tvrzení o výši spotřební daně za rozhodná období ve výši 0 Kč a předložil celnímu úřadu důkazní prostředky k odstranění jeho pochybností, které jej vedly k vydání výzev k podání DAP, jimiž zahájil řízení ve věci vyměření spotřebních daní z tabákových výrobků - tabáku ke kouření - který je předmětem daně podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o spotřebních daních.
13. Po provedeném postupu k odstranění pochybností (dokazování) v jednotlivých řízeních o spotřební dani žalobce za rozhodná období, seznámil celní úřad dne 28. 11. 2017 žalobce ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu s dosavadním průběhem řízení a jejich výsledky (č. j. 73421-5/2017-520000-3, č. j. 73466-5/2017-520000-3, č. j. 73489-6/2017-520000-3 a č. j. 73484-6/2017-520000-3).
14. Následně dne 28. 12. 2017 celní úřad rozhodl o výši spotřební daně žalobce za jednotlivá rozhodná zdaňovací období. Učinil tak platebními výměry č. j. 117106/2017-520000-3 (listopad 2016), č. j. 117134/2017-520000-3 (prosinec 2016), č. j. 117136/2017-520000-3 (leden 2017) a č. j. 117141/2017-520000-3 (únor 2017), proti kterým podal žalobce odvolání. O nich rozhodl žalovaný v odvolacím řízení rozhodnutím ze dne 16. 11. 2018, č. j. 20855-2/2018-900000-311 tak, že odvolání zamítá a platební výměry na spotřební daň potvrzuje. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného byla podána žaloba, která byla zdejší soud zamítnuta v rozsudku ze dne 21. 10. 2020, č. j. 59 Af 1/2019 – 95.
15. Následně dne 8. 2. 2019 byly vydány platební výměry na pokutu dle § 250 daňového řádu, proti kterým podal žalobce dne 11. 3. 2019 odvolání, doplněné dne 26. 3. 2019, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím.

IV. Replika žalobce

16. Žalobce ve své replice reagoval na vyjádření žalovaného k žalobě, přičemž setrval na svém názoru formulovaném v žalobě, že spotřební daň uhradil za pomoci tabákových nálepek, které měl objednané pro tabákové výrobky ZERA vyráběné jakožto doutníky. Žalobce na podporu svých tvrzení navrhoval předložení povolení k provozování daňového skladu ze dne 4. 4. 2016 a ze dne 21. 12. 2016, v nichž je uvedeno, jaké tabákové výrobky mají být vyráběny, pod jakými obchodními značkami, jejich předpokládaný počet a také technologický postup výroby doutníků. Žalobce navrhoval řadu dalších dokumentů, které lze provést jako důkaz a prokázat pravdivost jeho tvrzení.

V. Právní názor soudu

17. V dané záležitosti soud postupoval podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „s. ř. s.“) v mezích daných žalobními body a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu
18. Žaloba není důvodná.
19. Žalobce v první řadě namítal nesrozumitelnost § 250 daňového řádu spočívající ve svévolném zaměňování pojmů „*daňové přiznání*“ a „*dodatečné daňové přiznání*“ za pojmy „*řádné daňové tvrzení*“ a „*dodatečné daňové tvrzení*“, přičemž žalobci nebylo zřejmé, zda se jedná o vzájemná synonyma či nikoli a postrádal jednoznačné vymezení těchto pojmů. Na to krajský soud reaguje v první řadě odkazem na § 1 odst. 3 daňového řádu. Podle § 1 odst. 3 daňového řádu platí, že základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování (dále jen „*řádné daňové tvrzení*“) a dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování (dále jen „*dodatečné daňové tvrzení*“) podané daňovým subjektem. Krajský soud k tomu konstatuje, že byt byly zavedeny legislativní zkratky souhrnně označující způsoby zjištění a stanovení daně či dodatečného zjištění nebo stanovení daně, tak to nijak nebrání tomu, aby bylo použito i každého jednotlivého pojmu samostatně tehdy, pokud se daná norma vztahuje pouze k některému ze způsobů zjištění a stanovení daně či je to z jiného důvodu vhodné. Naopak jestliže je použito legislativní zkratky, pak se daná právní norma vztahuje na všechny způsoby zjištění a stanovení daně, které byly uvedeny v ustanovení zavádějícím legislativní zkratku.
20. Další žalobní námitkou žalobce namítal, že mu není známo, zda uložená pokuta byla za neučinění daňového tvrzení či daňového přiznání. Krajský soud předně podotýká, že rozdíly mezi daňovým přiznáním a daňovým tvrzením byly osvětleny v odstavci 19 tohoto rozsudku. Z jednotlivých platebních výměrů bylo podle názoru krajského soudu jednoznačné, z jakého důvodu byly pokuty dle § 250 daňového řádu uloženy. Každý platební výměr byl tučně označen takto: „**Platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů**“. V samotném výroku pak v každém platebním výměru bylo uvedeno, že správce daně „*ukládá podle § 250 odst. 1 a za použití § 101 a násl. daňového řádu právnické osobě - TAAR s. r. o., se sídlem Budějovická 11, 391 81 Veselí nad Lužnicí, IČO: 26045435, DIČ: CZ26045435 (dále jen „daňový subjekt“)* pokutu za opožděné podání daňového přiznání z tabákových výrobků za zdaňovací období (...)“ V samotných výročních platebních výměrů bylo explicitně uvedeno, že je pokuta ukládána za opožděné podání daňového přiznání z tabákových výrobků, a to za jednotlivá zdaňovací období. Skutečnost, že v označení písemnosti bylo Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

poznamenáno, že se jedná o pokutu za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu, nezpůsobila jakoukoli nejednoznačnost, neboť se jednalo o pouhý nadpis platebních výměrů a byl užit pojem nadřazený pojmu daňové přiznání, respektive zahrnující i daňové přiznání, takže nedošlo k žádnému rozporu. V samotném výroku bylo již perfektně specifikováno, o jaká zdaňovací období se jedná, podle jakých konkrétních právních předpisů byla pokuta vyměřena a skutečnost, že se jednalo o pokuty za opožděná podání daňových přiznání, byla rovněž ve výroci výslovně uvedena. Krajský soud nepochybuje o srozumitelnosti a přesném vymezení jednání, za něž byla žalobci uložena pokuta dle § 250 daňového řádu.

21. Žalobce dále namítal, že jeho povinností nebylo podávat daňové přiznání, neboť své daňové přiznání učinil ve formě objednávky tabákových nálepek, jak předpokládá § 116 odst. 1 ZSpD. Podle tohoto ustanovení platí, že objednávka tabákových nálepek plní funkci daňového přiznání s výjimkou tabákových výrobků, u kterých vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e), § 9 odst. 3 písm. f) nebo § 101a. Krajský soud k tomu uvádí, že předmětem nyní projednávané věci je daňové řízení o uložení pokuty za opožděné podání daňového přiznání z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2016, prosinec 2016, leden 2017 a únor 2017. Z toho důvodu námitky žalobce brojící proti samotné povinnosti podávat daňové přiznání se mívají s předmětem nyní projednávané věci, neboť o existenci povinnosti k daňovému přiznání již bylo pravomocně rozhodnuto. Žalobce podal ke zdejšímu soudu žalobu proti rozhodnutí žalovaného, jímž byla zamítnuta všechna odvolání proti platebním výměrům na spotřební daň z tabákových výrobků za předmětná zdaňovací období. V reakci na opožděná daňová přiznání z tabákových výrobků bylo zahájeno řízení o uložení pokuty za takový postup žalobce jako daňového subjektu. Krajský soud proto podotýká, že žalobní námitky směřující proti vyměření spotřební daně z tabákových výrobků, nesouvisí s projednávanou věcí, a proto se jimi soud zabývat nebude.
22. Žalobce v žalobě žádal o přerušení řízení z důvodu vedení řízení sp. zn. 59 Af 1/2019 u zdejšího soudu, v němž byla projednávána jeho žaloba právě proti vyměření spotřební dani z tabákových výrobků za předmětná zdaňovací období. Krajský soud k přerušení řízení nepřistoupil, neboť s ohledem na velký časový rozestup mezi podáním nyní projednávané věci (dne 22. 10. 2019) a podáním žaloby ve věci sp. zn. 59 Af 1/2019 (dne 16. 1. 2019) bylo předpokládáno, že v době meritorního rozhodování o nyní projednávané věci, bude již rozhodnuto ve věci sp. zn. 59 Af 1/2019. Krajský soud postupuje při vyřizování věci v souladu s § 56 odst. 1 s. ř. s., čili projednává a rozhoduje věci v jednotlivých senátech podle pořadí, v jakém mu došly. V konkrétním případě byly věci po koordinaci postupu nařazeny v jeden den v pořadí, jak na sebe navazují.
23. Krajský soud rozsudkem ze dne 21. 10. 2020, č. j. 59 Af 1/2019 – 95 zamítl žalobu proti rozhodnutí ze dne 16. 11. 2018, č. j. 20855-2/2018-900000-311, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzeny platební výměry na spotřební daň z tabákových výrobků. V nyní projednávané věci se jednalo o pokutu za opožděné tvrzení daně, což představuje příslušenství daně, tudíž sleduje osud daně. Dojde-li ke změně stanovené daně, musí být odpovídajícím způsobem změněna i výše pokuty, nicméně celními orgány stanovená výše spotřební daně byla v rámci soudního řízení sp. zn. 59 Af 1/2019 zdejším soudem potvrzena, respektive žaloba žalobce brojící proti stanovené spotřební dani byla zamítnuta. V souvislosti s tím krajský soud odkazuje na rozsudek ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019 – 25: „*Pokuta za opožděné tvrzení daně spolu s úroky a penále dle § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu*“ Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

jsou příslušenstvím daně, ukládají-li se podle daňového zákona, a sledují osud daně (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014 – 56, č. 3336/2016 Sb. NSS, či nedávné rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2019, č. j. 8 Afs 128/2018 – 37, a ze dne 7. 3. 2019, č. j. 10 Afs 65/2018 – 42, ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 229/2018 – 21). Princip akcesority, tedy, že příslušenství (zde pokuta dle § 250 daňového řádu) sleduje osud daně (zde daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013), se plně uplatní i na výši pokuty dle § 250 daňového řádu.“ Z uvedeného plyne, že princip akcesority se aplikuje i v této věci a výše daně, která obstála i v řízení před soudem, musí zůstat stejná.

24. Žalobní námitky související s tím, že žalobce je přesvědčen o jím řádně provedeném daňovém přiznání a zaplacení spotřební daně formou vylepení tabákových nálepek na tabákové výrobky a nesprávně vyměřené spotřební dani provedené celními orgány, shledává krajský soud nedůvodné. Současně upozorňuje na to, že žalobce směšuje dvě řízení, která však mají odlišný předmět řízení. V nyní projednávané věci krajský soud nemůže posuzovat námitky spadající do jiného řízení, v němž bylo ostatně již rozhodnuto, avšak krajský soud v nyní projednávané věci vychází z rozsudku č. j. 59 Af 1/2019 – 95 potvrzujícího závěry celních orgánů.
25. Krajský soud odkazuje na odůvodnění opakovaně zmiňovaného rozsudku ze dne 21. 10. 2020, č. j. 59 Af 1/2019 – 95, v němž byly na straně 23 až 26 podrobně vypořádány veškeré námitky týkající se nezákonnosti stanovení daně vyměřením. V této věci žalobce opakuje žalobní námitky, které se týkaly vyměření spotřební daně a které se v převážné většině zcela míjí s předmětem řízení, a proto se jimi krajský soud nebude zabývat, lze pouze odkázat na výše zmiňovaný rozsudek.
26. Žalobce nesouhlasil s názorem žalovaného, že řízení o vyměření spotřební daně z tabákových výrobků ZERA jako tabáku ke kouření bylo řízením o předběžné otázce pro nyní projednávanou věc ve smyslu § 99 daňového řádu. Žalobce však zároveň nepřednesl žádné argumenty, jimiž by tvrzení žalovaného zpochybnil. Podle § 99 odst. 1 daňového řádu vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Spotřební daň byla žalobci správcem daně vyměřena jednotlivými platebními výměry dne 28. 12. 2017, ty byly v rámci odvolacího řízení potvrzeny žalovaným v rozhodnutí ze dne 16. 11. 2018, č. j. 20855-2/2018-900000-311, na to navazovalo řízení o uložení pokuty, v rámci něhož byly vydány nyní projednávané platební výměry na pokuty dle § 250 daňového řádu ze dne 8. 2. 2019. Celní orgány však byly v rámci řízení o stanovení pokuty vázány rozhodnutím o vyměření spotřební daně, aby došlo k dodržení § 2 odst. 5 daňového řádu. Krajský soud odkazuje na komentované znění k § 99 daňového řádu, v němž je uvedeno: „*Předběžná otázka je otázka o existenci nějaké právní skutečnosti, jejíž zodpovězení je nutným předpokladem pro rozhodnutí ve věci samé, na předběžné otázce závislé, a která je současně způsobilá být samostatným předmětem jiného řízení před soudem, správcem daně nebo jiným správním orgánem (orgány veřejné moci). Jedná se o problém vyskytující se tradičně ve všech řízeních, ať už před správními orgány nebo před soudy, a tomu také odpovídá úprava nacházející se, byť s drobnými odchylkami řešení, ve všech procesních řádech, a kterou komentované ustanovení zcela správně následuje (srov. [§ 57 správního řádu](#), [§ 40 správního řádu](#) z roku 1967, [§ 28 zák. o správě daní a poplatků](#), [§ 135 o. s. ř.](#), [§ 9 tr. řádu](#)).“* [Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.] Krajský soud s ohledem na shora uvedené má za to, že rozhodnutí o vyměření spotřební daně bylo předběžnou otázkou pro řízení o pokutě dle

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

§ 250 daňového řádu, neboť bez něj by nebylo ani možné stanovit výši pokuty, která se odvíjí od stanovené výše spotřební daně a doby prodlení. Provázání pokuty dle § 250 daňového řádu s uloženou spotřební daní bylo již opakovaně v tomto rozsudku zmiňováno a vysvětlováno.

27. Žalobce namítal, že byla porušena zásada správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady, jak vyplývá z § 1 odst. 2 a § 134 odst. 2 daňového řádu, a domáhal se proto při výpočtu pokuty zohlednění spotřební daně uhrazené formou tabákových nálepek. K tomu krajský soud podotýká, že o vyměření spotřební daně bylo již pravomocně rozhodnuto a toto rozhodnutí bylo potvrzeno i v rámci soudního přezkumu. Správní rozhodnutí je veřejnou listinou, o níž platí presumpce správnosti, vzhledem k tomu, že i po soudním přezkumu bylo správní rozhodnutí o vyměření spotřební daně potvrzeno, platí, že se jedná o akt správný a zákonný, proto z něj celní orgány správně vycházely při ukládání pokuty a již samy nezjišťovaly daňovou povinnost žalobce a nestanovovaly výši spotřební daně, neboť to již bylo pravomocně rozhodnuto celními orgány a potvrzeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 21. 10. 2020, č. j. 59 Af 1/2019 – 95. Ostatně, jak bylo již zmíněno, vyměřování spotřební daně ani nemůže probíhat v rámci řízení o pokutě dle § 250 daňového řádu, neboť o tom je vedeno samostatné řízení. Krajský soud v souvislosti s presumpcí správnosti správních aktů odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 79/2008 - 128 ze 4. 2. 2009: „Právní řád je založen na zásadě presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy, dle níž se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej (srov. k tomu Hendrych, D. a kol. Správní právo. Obecná část. 7. vydání, Praha, C. H. Beck 2009, s. 225, resp. v judikatuře NSS např. rozsudek ze dne 22. 5. 2008, č. j. 6 As 45/2005 - 188). Po celou dobu své existence až do svého eventuálního zrušení vyvolává správní akt právní následky, zakládá práva a povinnosti. Zrušení správního aktu má účinky toliko ex nunc, které působí výlučně do budoucna, akt již tedy nemůže v budoucnu založit další práva a povinnosti. Odrazem této zásady z pohledu vztahu jedinec - správní orgán je zásada ochrany dobré víry a ochrany nabytých práv (viz např. náleží ÚS ze dne 9. 10. 2003, sp. zn. IV. ÚS 150/01, Sb. n. a u., sv. 31, č. 117, s. 69).“
28. Žalobce setrvale směřoval řízení, v němž byla uložena pokuta za opožděně podané daňové přiznání, které je předmětem řízení v nyní projednávané věci, a řízení, v němž byla vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2016, prosinec 2016, leden 2017 a únor 2017, o němž bylo již pravomocně rozhodnuto žalovaným v rozhodnutí č. j. 20855-2/2018-900000-311 a toto rozhodnutí potvrzeno soudem pod č. j. 59 Af 1/2019 – 95. Krajský soud opět zdůrazňuje, že veškeré námitky, jimiž bylo směřováno proti nesprávně stanovené spotřební dani, nejsou v této věci projednatelné a měly být uplatněny v řízení sp. zn. 59 Af 1/2019. Žalobce sám podotkl, že pokuta je příslušenstvím, které sleduje osud daně, zánikem daně zaniká také příslušenství a změnou daně se změní také příslušenství. S tímto závěrem žalobce se krajský soud zcela ztotožňuje, neboť je naprosto správný, a proto ve věci nemohlo být soudem rozhodnuto jinak, než jak tomu bylo v rámci daňového řízení o pokutě, jestliže vyměřená spotřební daň byla shledána i po soudním přezkumu za vyměřenou správně a v souladu s právními předpisy.
29. Podle § 2 odst. 5 daňového řádu platí, že příslušenstvím daně se 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. S ohledem na vše shora uvedené nelze stanovit výši pokuty jinak, než jak tomu bylo učiněno v rámci daňového řízení,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

jestliže výše spotřební daně zůstala stejná, neboť pak by došlo k porušení § 2 odst. 5 daňového řádu. Pokuta, o níž není sporu, že je příslušenstvím daně, a proto musí sledovat osud daně, by při vyhovění požadavků žalobce tuto zákonnou povinnost nedodržela. Konstrukce žalobce, že, jestliže pokuta sleduje osud daně, pak je svázána i se samotným zbožím, na což se žalobce opět snažil navázat námitkami vztahujícími se k, dle žalobce, nesprávně vyměřené spotřební dani, byla krajským soudem shledána jako nesprávná a nerespektující předmět projednávaného řízení. Vztah mezi zbožím a daňovou povinností je předmětem řízení o vyměření spotřební daně a z výsledku tohoto řízení bylo následně vycházeno v řízení o pokutě dle § 250 daňového řádu, neboť se jedná o řetězec rozhodnutí, které na sebe navazují, avšak je třeba striktně rozlišovat předmět jednotlivých řízení, aby nedocházelo k jejich prolínání a překračování předmětu řízení.

30. Žalobce namítal, že k těmto zbožím byly vydány dva druhy platebních výměrů. Nejprve žalobce objednal tabákové nálepky pro doutníky, přičemž tato objednávka představovala daňové přiznání, a následně byly správcem daně vydány ještě platební výměry na spotřební daň. Podle žalobce tudíž existují současně dva druhy platebních výměrů. Tyto závěry žalobce shledává krajský soud za zcela mylné a opět nesouvisející s projednávanou věcí. Přesto zdejší soud nad rámec podotýká, že podle vyjádření žalovaného žalobce obdržel za finanční prostředky odpovídající množství tabákových nálepek určených pro doutníky, jak s nimi následně žalobce naložil, již bylo v dispozici žalobce, čili nelze argumentovat ani dvojím zaplacením spotřební daně, neboť k tomu fakticky nedošlo. Krajský soud proto zdůrazňuje, že existuje pouze jedna sada daňových výměrů, a to těch, které byly posuzovány v rámci soudního řízení sp. zn. 59 Af 1/2019, a proto není namístě jakékoliv odklizení druhé sady platebních výměrů, jak se domníval žalobce, když předpokládal, že první sada platebních výměrů je představována jím objednanými tabákovými nálepkami.
31. Žalobce také brojil proti aplikaci § 9 odst. 3 písm. e) ZSpD, na základě něhož vznikla žalobci povinnost daň přiznat a zaplatit. Krajský soud musí i v případě tohoto bodu zopakovat, že krajský soud není v nyní projednávané věci oprávněn zabývat se tím, na základě jakého ustanovení vznikla žalobci povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit. Tento žalobní bod byl vypořádán v bodu 106 rozsudku č. j. 59 Af 1/2019 – 95, neboť v řízení sp. zn. 59 Af 1/2019 byla tato námitka s ohledem na předmět řízení projednatelná.
32. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 11. 2018, č. j. 30 Af 18/2017 – 74, na který žalobce v žalobě odkazoval, byl pro projednávanou věc neaplikovatelný, neboť nesouvisel s předmětem řízení. K žalobcem opakovaně tvrzené nezákonnosti vyměření spotřební daně, se krajský soud taktéž již opakovaně vyjadřoval tak, že se míjí s předmětem řízení, a proto jen podotýká, že její výše a zákonné vyměření bylo potvrzeno též zdejším soudem v jiném soudním řízení. Vzhledem k tomu, že příslušenství daně sleduje osud daně a výše pokuty je vypočtena ze stanovené daně, což je v souladu s § 250 odst. 1 daňového řádu, tak výše pokuty podle § 250 daňového řádu se i v nyní projednávané věci správně odvíjela od výše spotřební daně určené danými platebními výměry, pro něž platí presumpce správnosti. Krajský soud uzavírá, že je dán zákonný postup pro stanovení výše pokuty, který byl v této věci dodržen. Pravomocným rozhodnutím soudu byla potvrzena výše stanovené spotřební daně, od níž se následně odvíjela též pokuta za opožděné tvrzení daně, a krajský soud neshledal žádná pochybení v postupu celních orgánů ani jiné nezákonnosti v rámci řízení o uložení pokuty dle § 250 daňového řádu. Stanovená výše spotřební daně byla vyměřena ve správné výši, přestože to žalobce rozporuje, a námitka žalobce o možnosti vycházet z jiné

výše spotřební daně, než z té pravomocně stanovené je naprosto chybná a nemající oporu v žádném právním předpise.

33. Žalobce namítal, že správce daně při vyměřování pokuty nezohlednil všechny skutečnosti, které v průběhu řízení vyšly najevo, a neměl pouze mechanicky vycházet z pravomocně vyměřené daně, což podporoval odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2019, č. j. 8 Afs 250/2018 - 54. K tomu krajský soud dodává, že žalobce argumentoval rozsudkem Nejvyššího správního soudu, který se však týkal skutkově i právně zcela odlišné věci, neboť otázkou bylo, zda je v řízení o návrhu na zastavení daňové exekuce dle § 181 odst. 2 daňového řádu možné, úspěšně zpochybnit vykonatelnost exekučního titulu, a tím zapříčinit zastavení daňové exekuce. Stanovená spotřební daň byla přezkoumávána jednak v rámci odvolacího řízení a jednak též zdejším soudem v jiném řízení, přičemž v obou případech nebyla shledána žádná pochybení či nezákonnosti. Veškerá žalobní argumentace, která v nyní projednávané věci mířila proti stanovené spotřební dani, nebyla posuzována, neboť se mýlí s předmětem řízení, nicméně její zpochybnění bylo vypořádáno krajským soudem v rozsudku č. j. 59 Af 1/2019 – 95, čili neexistují žádné pochybnosti o správnosti stanovené spotřební daně. Řízení o příslušenství daně sleduje osud daně, tudíž vychází z rozhodnutí, kterým byla daň vyměřena a nemůže si pro své účely určit výši daně jinak, pak by již řízení o příslušenství nesledovalo osud daně a bylo by v něm postupováno v rozporu s § 2 odst. 5 daňového řád.
34. K odkazu žalobce na nález Ústavního soudu ze dne 7. 9. 2010, sp. zn. Pl. ÚS 34/09 krajský soud sděluje, že se závěry v nálezu vyslovenými ztotožňuje, nicméně to pro projednávanou věc nemá větší význam, neboť soud rozhodoval v souladu s právními předpisy, spravedlivě a nevyužívajíc přepjatého formalismu, nýbrž vycházel z obsahu právních předpisů ale i účelu a smyslu daných ustanovení.
35. Žalobce v replice k žalobě navrhoval provedení několika důkazů, jimiž by podpořil svá tvrzení, zejména že v inkriminovaném období vyráběl pouze doutníky a žádné jiné tabákové výrobky. K tomu krajský soud sděluje, že i tyto důkazy, jimiž se žalobce pokouší prokázat, že jím vyráběné tabákové výrobky byly pouze doutníky, nesouvisí s předmětem řízení, a proto není na místě vyhovět těmto důkazním návrhům. Při soudním jednání, které ve věci proběhlo, soud tento návrh na provedení dokazování pro nadbytečnost zamítl.

VI. Závěr, náklady řízení

36. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
37. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Krajský soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

České Budějovice 21. října 2020

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu

