



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **J. S.**, zastoupeného JUDr. Milanem Zábržem, advokátem se sídlem Veverí 57, Brno, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 2. 2018, č. j. 14106/2018-900000-315, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2018, č. j. 25 Af 19/2018 - 33,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Platebním výměrem ze dne 17. 8. 2017 předsedal Celní úřad pro Moravskoslezský kraj žalobci pokutu za opožděné daňové tvrzení podle § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve výši 300 000 Kč, neboť žalobce nepodal daňové přiznání na spotřební daň z tabákových výrobků za měsíc květen 2015. Žalovaný k odvolání žalobce část výroku prvostupňového rozhodnutí ve znění „počet dnů 806“ (za které byla pokuta ukládána) nahradil zněním „počet dnů 776“ a ve zbytku rozhodnutí potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce u Krajského soudu v Ostravě, který žalobu zamítl.

[3] Dle krajského soudu v řízení nebylo sporné, že žalobci vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň z tabákových výrobků za měsíc květen 2015 ve výši 23 486 700 Kč. Z této částky činí denní výše pokuty při sazbě 0,05% 11 743,35 Kč. Maximální výše pokuty 300 000 Kč tak bylo dosaženo po 26 dnech prodlení ($26 \times 11\,743,35 = 305\,328,30$ Kč), tedy k 21. 7. 2015, při prvním dnu prodlení 26. 6. 2015 (žalobce byl povinen podat daňové přiznání do 25. 6. 2015).

[4] Krajský soud shledal, že žalovaný pochybil, neboť nevysvětlil, proč přistoupil ke změně doby, za kterou je pokuta ukládána, toto pochybení však nemělo vliv na správnost rozhodnutí, neboť maximální výše pokuty nebyla překročena.

[5] Žalobce dále namítal, že pokutu lze udělit pouze za dobu do vyměření daně z moci úřední (v projednávané věci 22. 3. 2017) a nikoliv do vydání samotného platebního výměru na pokutu. Krajský soud konstatoval, že námitka nemá na rozhodnutí žádný vliv, neboť daň byla vyměřena o dvacet měsíců později, než bylo dosaženo maximální výše pokuty, a vyměření daně tak nemohlo nijak ovlivnit ani vznik povinnosti žalobce pokutu za opožděné daňové přiznání zaplatit, ani její výši. Nadto § 250 daňového řádu neomezuje dobu, za kterou je pokuta ukládána, žádnou skutečností, ani vyměřením daně z moci úřední.

[6] Žalovaný dle krajského soudu postupoval v souladu s § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, pokud změnil prvostupňové rozhodnutí tak, že nahradil počet dnů, za které je pokuta za opožděné tvrzení ukládána. Daňový řád neříká výslovně, jakým způsobem má ke změně dojít, lze tedy připustit, že se tak stane i nahrazením číselného údaje údajem jiným.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost.

[8] Stěžovatel v žalobě namítal, že ve výroku rozhodnutí žalovaného není uvedeno období, za které se pokuta ukládá a které odpovídá 776 dnům. Stěžovatel chápe myšlenku krajského soudu, že pokuta dosáhla svého maxima a nemohla být ovlivněna dalším počtem dnů, ovšem tato úvaha nemůže zhojit nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Každé rozhodnutí musí být přezkoumatelné, je třeba mít na mysli rovněž edukativní funkci rozsudku a je tedy minimálně nevhodné aprobovat pochybení žalovaného, jak to učinil krajský soud.

[9] Stěžovatel má za to, že ohledně období, za které je ukládána pokuta, nepostupoval správně ani krajský soud. Za počátek pokutovaného období je třeba považovat 3. 7. 2015, nikoliv 26. 6. 2015, neboť dle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu je třeba k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání připočítat 5 pracovních dnů. Částky 300 000 Kč po 26 dnech prodlení by tak bylo dosaženo až dne 28. 7. 2015, nikoliv dne 21. 7. 2015, jak tvrdí krajský soud.

[10] Stěžovatel dále tvrdil, že pokutu lze udělit pouze do vyměření daně z moci úřední. Z § 139 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že vyměření daně na základě daňového přiznání, nebo z moci úřední jsou konkurující instituty (tedy jen jedna z alternativ je možná). Dle výkladu krajského soudu by však v případě vyměření daně z moci úřední daňový subjekt musel být dle § 250 daňového řádu pokutován vždy v maximální možné výši, neboť

pokračování

podmínku podání daňového přiznání nelze splnit. Takový výklad považuje stěžovatel za rozporný se smyslem zákona.

[11] Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že změna rozhodnutí žalovaným dle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu zahrnuje i možnost nahrazení části výroku jiným zněním. Taková interpretace dle stěžovatele odporuje čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky. Žalovaný si takto extenzivním výkladem rozšiřuje svou pravomoc, jak v řízení o odvolání rozhodnout.

[12] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. K námitce nedostatku odůvodnění změny doby, za kterou byla pokuta uložena, odkazuje na odstavce 5 - 7 svého rozhodnutí, kde přezkoumatelným způsobem zdůvodnil stanovenou dobu prodlení ode dne, ke kterému mělo být podáno daňové přiznání do dne vydání prvostupňového rozhodnutí.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[14] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[15] Dle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu: *„Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepoda-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.“*

[16] Dle § 250 odst. 5 daňového řádu: *„Maximální výše částky vypočtené podle odstavce 1 nebo 2 nesmí být vyšší než 300 000 Kč.“*

[17] V první kasační námitce stěžovatel tvrdí, že krajský soud nesprávně aproboval nepřezkoumatelné rozhodnutí žalovaného, neboť ve výroku jeho rozhodnutí není uvedeno období, za které se ukládá pokuta.

[18] Ze správního spisu je zřejmé, že platební výměr vydaný celním úřadem obsahuje k výpočtu pokuty tyto údaje: *počet dnů: 806, procento: 0,05, celkem: 300 000 Kč*. Stěžovatel v odvolání namítal, že období 806 dnů, za které je pokuta ukládána, není správné, neboť v době podání odvolání datum, které je výsledkem přičtení 806 dnů k 26. 6. 2015 (prvnímu dni prodlení), ještě nenastalo. Žalovaný shledal tuto námitku opodstatněnou a změnil ve výroku prvostupňového rozhodnutí počet dnů, za které je pokuta ukládána, z 806 na 776. V odůvodnění rozhodnutí poté vysvětlil, že pochybení prvostupňového správního orgánu má spíše formální charakter, neboť pokuta byla předepsána v maximální možné výši, již bylo dosaženo už přibližně po 30 dnech prodlení. Dále žalovaný uvedl, že *„opravil údaj o počtu dnů odpovídající době zákonné lhůty pro podání daňového tvrzení do dne vydání napadeného rozhodnutí, snížené o dobu prodlení, která je dle § 250 odst. 1 daňového řádu od pokuty za opožděné tvrzení daně liberována“*. (zvýraznění přidáno)

[19] Poslední den lhůty pro podání daňového přiznání (25. 6. 2015) i datum vydání prvostupňového rozhodnutí (17. 8. 2017) jsou z rozhodnutí žalovaného zřejmé. Liberovaná lhůta 5 pracovních dní pak plyne přímo z § 250 odst. 1 daňového řádu. Z uvedeného odůvodnění tedy v určitosti plyne, za jaké období je pokuta ukládána. Nejvyšší správní soud tak nepovažuje rozhodnutí žalovaného v této otázce za nepřezkoumatelné, jak tvrdí stěžovatel.

[20] S krajským soudem lze souhlasit potud, že by bylo vhodnější, kdyby žalovaný jak odvolací námitku, tak svou reakci na ni blíže rozvedl a vysvětlil i výpočtem, jak dospěl k měněnému údaji, což by přispělo k větší srozumitelnosti jeho rozhodnutí. Nejedná se však o vadu, která by způsobovala nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí, neboť jak bylo uvedeno výše, z celého rozhodnutí je zřejmé, za jaké období je pokuta ukládána.

[21] Co se týče samotného výpočtu data, ke kterému bylo dosaženo maximální výše pokuty 300 000 Kč, lze dát za pravdu stěžovateli, že krajský soud nevzal v úvahu pětidenní liberované období dle § 250 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný však s tímto údajem pracoval, což vyplývá i z výše uvedené citace z jeho rozhodnutí (776 dnů odpovídá době mezi 3. 7. 2015, na které upozorňuje stěžovatel, a datem vydání platebního výměru na pokutu 17. 8. 2017). Ani tento výpočet však není pro projednávanou věc klíčový, jak bude poukázáno dále.

[22] Stěžovatel dále brojí proti tomu, aby byl konec pokutovaného období vymezen datem vydání platebního výměru na pokutu. Domnívá se, že správně má být posledním dnem tohoto období datum vyměření daně z moci úřední.

[23] Krajský soud tuto námitku neshledal důvodnou, neboť vyměření daně z moci úřední nastalo o více jak rok a půl později, než bylo dosaženo maximální výše pokuty za opožděné (resp. nepodané) daňové přiznání. Nadto uvedl, že § 250 odst. 1 váže pokutu na dobu prodlení s podáním daňového přiznání resp. dodatečného daňového přiznání a plynutí této doby neomezují žádnou skutečností, ani vyměření daně z moci úřední; horní hranice výše pokuty v případě podání přiznání opožděně nebo vůbec je stanovena jednak maximálním možným procentem, jednak maximální pevnou částkou pokuty.

[24] Nejvyšší správní soud považuje za nutné k této otázce poukázat na § 250 odst. 4 daňového řádu, který stanoví: „*V případě, kdy daňový subjekt nepodá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení, ačkoli měl tuto povinnost, a neučiní tak ani dodatečně po dobu, kdy možnost podat tato tvrzení trvá, použije se při výpočtu částky podle odstavce 1 nebo 2 stanovená horní hranice; výše pokuty za opožděné tvrzení daně v tomto případě činí vždy nejméně 500 Kč.*“ (zvýraznění přidáno)

[25] Tento odstavec odlišuje situaci, kdy daňový subjekt ani přes výzvu správce daně nesplní svou povinnost a vůbec daňové tvrzení nepodá, oproti opožděnému podání daňového tvrzení. Zůstane-li daňový subjekt zcela pasivní, jedná se o závažnější prohřešek, než pouhé zpoždění s podáním daňového tvrzení. Z toho důvodu v takovém případě daňový řád reaguje speciální úpravou výpočtu pokuty. Dle § 250 odst. 4 daňového řádu se při nepodání daňového tvrzení použije při výpočtu pokuty stanovená horní hranice pokuty, což je dle odst. 1 téhož ustanovení částka rovná 5 % stanovené daně.

[26] V nyní projednávané věci celní úřad dne 1. 12. 2016 vyzval stěžovatele dle 145 odst. 1 daňového řádu k podání daňového přiznání na spotřební daň za měsíc květen 2015,

pokračování

stěžovatel tak však ani přes tuto výzvu neučinil. Následně mu byla vyměřena daň z moci úřední dle § 139 daňového řádu.

[27] Z výše uvedeného vyplývá, že v posuzovaném případě je otázka, zda má být stěžovatel pokutován do dne vydání platebního výměru na daň či na pokutu zcela nerozhodná. Se stěžovatelem lze souhlasit, že v případě, kdy daňový subjekt nepodá daňové tvrzení, ač tak učinit měl, bude pokutován maximální možnou částkou (5 % stanovené daně; minimálně 500 Kč, maximálně 300 000 Kč), je tomu tak ovšem primárně z důvodu výslovné úpravy uvedené v § 250 odst. 4 daňového řádu. Tato úprava pak také eliminuje nejasnosti ohledně konce pokutovaného období a možné „otálení“ správce daně s vydáním rozhodnutí, na základě kterého by byl konec tohoto období určen.

[28] V projednávané věci činí 5 % z vyměřené daně částku 1 174 335 Kč, uplatní se proto korektiv obsažený v § 250 odst. 5 daňového řádu, dle kterého celková výše pokuty nesmí přesáhnout 300 000 Kč. To je také částka, která byla stěžovateli správně předsána.

[29] Nejvyšší správní soud uzavírá, že žalovaný pochybil, pokud při výpočtu pokuty udělené stěžovateli opomněl výše vyložené pravidlo. Stěžovateli tímto nesprávným postupem však nebyla uložena vyšší pokuta, než být měla, a nebyl ani jinak zkrácen na svých právech (takové zkrácení ostatně ani netvrdí), toto pochybení tak nemá vliv na správnost a zákonnost rozhodnutí žalovaného.

[30] Stěžovatel se dále domnívá, že žalovaný překročil svou pravomoc, uvedl-li v rozhodnutí o odvolání, že *část výroku napadeného rozhodnutí ve znění „počet dnů 806“ se nahrazuje zněním „počet dnů 776“*, neboť dle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu může odvolací orgán napadené prvostupňové rozhodnutí pouze *změnit*.

[31] Nejvyšší správní soud považuje tuto námitku za slovíčkaření bez jakéhokoliv vlivu na podstatu projednávané věci, neboť pokud by žalovaný v rozhodnutí zaměnil sousloví „*nahrazuje zněním*“ za „*mění na*“, jednalo by se o jiné slovní vyjádření téhož. Sdělení je přitom třeba primárně posuzovat dle jeho obsahu. Na totožnou námitku ve vztahu k rozhodnutí žalovaného týkajícího se vyměření spotřební daně již stěžovateli Nejvyšší správní soud odpověděl v rozsudku ze dne 15. 1. 2019, č. j. 4 Afs 369/2018 - 22. Uvedl, že vzhledem k specifikům daňového řízení oproti např. řízení podle správního řádu, zejména nemožnosti zrušení rozhodnutí a vrácení věci správci daně k dalšímu řízení, není vadou řízení, pokud odvolací orgán změnil rozhodnutí správce daně tak, že výrok jeho rozhodnutí nahradí novým zněním (viz rozsudek ze dne 28. 2. 2017, č. j. 5 Afs 90/2015 - 51). To platí i v současném případě.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

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

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. dubna 2020

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu