



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lenky Oulíkové a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobce: **R. P.**

bytem X

zastoupený advokátem JUDr. Radimem Hanákem,
sídlem Lublaňská 507/8, Praha,

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel,**
sídlem Budějovická 7, Praha,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2018, č. j. 40408-2/2018-900000-312,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2018, č. j. 40408-2/2018-900000-312, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Radima Hanáka.

Odůvodnění:

Vymezení věci a shrnutí obsahu žaloby

1. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) se žalobce domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 26. 3. 2018, č. j. 61051/2018-610000-32.4. Tímto platebním výměrem celní úřad uložil

Shodu s prvopisem potvrzuje: H. T.

žalobci jakožto daňovému subjektu podle § 250 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění do 31. 3. 2019 (dále jen „daňový řád“) pokutu za nepodání tvrzení ke spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 300 000 Kč, která byla vypočtena dle § 250 odst. 1 daňového řádu za 1 175 dnů prodlení ve výši 0,05 % s tím, že dle § 250 odst. 5 daňového řádu nesmí být pokuta vyšší než 300 000 Kč.

2. Žalobce předně uvádí, že celní úřad v rámci vyhledávací činnosti zjistil dne 7. 11. 2014 skladování řezaného tabáku v prostorách bez čísla popisného na pozemcích p. č. st. X a p. č. X v katastrálním území V. u Č. J. Celní úřad toho dne vyzval žalobce jakožto jednoho ze spoluvlastníků prostor k jejich zpřístupnění. Žalobce k tomu sdělil, že jsou prostory pronajaty a nemá v nich uskladněny žádné věci, jelikož je užívá nájemce. Během prohlídky prostor byl nalezen řezaný tabák. Žalobce do protokolu o prohlídce zopakoval, že prostory užívá nájemce a předložil nájemní smlouvu. Dne 28. 11. 2016 bylo žalobci sděleno obvinění mj. pro skutek spočívající v údajném skladování řezaného nezdaněného tabáku na výše uvedené adrese, který byl nalezen při domovní prohlídce.
3. Žalobce namítá, že mu byla pokuta uložena nezákonně, neboť se fakticky jedná o sankci, která se přičítá ústavní zásadě *nemo tenetur se ipsum accusare* plynoucí z čl. 37 odst. 1 a čl. 40 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, tedy že nikdo nesmí být nucen proti sobě vypovídat. Tento ústavní princip v sobě nezahrnuje pouze oprávnění všech osob odepřít výpověď, pokud by si jí mohly přivodit nebezpečí trestního stíhání, ale současně i odpovídající povinnost orgánů veřejné moci, aby osobu k doznání se k trestné činnosti nevyzývaly a za odmítnutí vypovídat proti sobě samé nesankcionovaly ani jinak nepostihovaly. K tomu citoval z nálezu Ústavního soudu ze dne 23. 6. 2005, sp. zn. II. ÚS 255/05: „*Není-li dobrovolně splněna povinnost předložit věc důležitou pro trestní řízení u podezřelého nebo obviněného, který tak činí proto, aby neposkytoval proti sobě věcný důkaz, nelze splnění předkládací povinnosti vynutit postupem podle § 66 tr. ř., nemá-li být dotčen čl. 40 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. čl. 6 odst. 2 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a čl. 14 odst. 2 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech. Není žádného zásadního rozdílu mezi právem osoby obviněné či podezřelé odmítnout výpověď a mezi právem osoby nestíhané nebýt – pomocí nepřímých, ale velmi účinných nástrojů – nucena k vydání důkazů, které mohou přivodit její trestní stíhání.*“ Tím Ústavní soud vyjádřil, že pokud určitá osoba k výzvě orgánu činného v trestním řízení odepře předložit věc důležitou pro trestní řízení, využívá ústavní zásady *nemo tenetur* a využití tohoto ústavního práva nemůže být sankcionováno uložením pořádkové pokuty. Názor, dle něhož nelze ukládat pokutu jako sankci za situace, kdy osoba obviněná z daňového trestného činu k výzvě správce daně nepodá daňové tvrzení, kterým by se tato osoba ke svému trestnému činu doznala, žalobce dále opírá o nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 8. 2006, sp. zn. I. ÚS 636/05, v němž Ústavní soud konstatoval, že „*postupem podle § 66 odst. 1 trestního řádu, tedy uložením pořádkové pokuty, nelze vynucovat na osobě podezřelé či obviněné součinnost při opatrování důkazů proti ní samé, a tedy nutit ji k sebeobviňování v trestním řízení.*“ Nemůže-li být využito pořádkové pokuty dle § 66 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“) na úseku trestního práva, dle názoru žalobce nemůže být za účelem vynucení vlastního obvinění užito ani pokuty za opožděné podání daňového tvrzení. Tyto pokuty v podstatě plní obdobný účel. Spotřební daň z tabákových výrobků, která byla žalobci vyměřena za zdaňovací období listopadu 2014, je rovněž předmětem trestního řízení, které bylo zahájeno usnesením ze dne 29. 11. 2016, č. j. KRPA-387804/TČ-000097-ŠMID, s čímž byl celní úřad i žalovaný obeznámen. Skladování řezaného tabáku nalezeného dne 7. 11. 2014

je skutkem, který je projednáván v trestním řízení a je kladen orgány činnými v trestním řízení k tíži právě žalobci, byť žalobce jednoznačně prohlásil, že s tímto zbožím nemá nic společného, a že předmětné prostory byly pronajaty třetí osobě. Jde-li o trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinnosti dle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“), podání daňového přiznání je úkonem, kterým osoby obviněné z tohoto trestného činu přiznávají svoji vinu, jelikož se ztotožňují s tvrzením, že jim na konkrétní dani za konkrétní zdaňovací období skutečně vznikla daňová povinnost. Výzvu k podání daňového přiznání nelze proto vůbec vydat. Pokud již k jejímu vydání dojde, nelze za nepodání daňového přiznání uložit pokutu, jelikož její uložení je nezákonné a protiústavní. Pokud by žalobce podal daňové přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období listopadu 2014 jako plátce dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), kterému vznikla povinnost přiznat a uhradit spotřební daň z důvodu skladování tabáku, který byl nalezen v předmětných prostorách, jednalo by se o faktické přiznání spáchání trestného činu krácení daně, který je žalobci kladen za vinu orgány činnými v trestním řízení. Na žalobce se proto nevztahovala povinnost podat daňové přiznání.

4. Odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též jako „NSS“) ze dne 15. 12. 2016, č. j. 2 As 254/2016-39, považuje žalobce za nepřiléhavý, neboť v něm byla řešena otázka upozornění dle § 59 zákona č. 231/2001 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání, a jednalo se o oprávnění k výkonu dohledu nad dodržováním právního stavu, což je zcela jiný druh správní činnosti než správa daní.
5. Žalobce též nesouhlasí s názorem žalovaného, že zásada *nemo tenetur* se v daňovém řízení neuplatní. Takový názor je v rozporu s § 96 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 3. 2019 (dále jen „daňový řád“). Žalobce souhlasí s žalovaným v tom, že pokud se daňový subjekt domnívá, že by si poskytnutím informace mohl přivodit trestní stíhání, je jeho volbou, zda informaci poskytne. Poté je negativním následkem stanovení daně *ex offio*, která nemá trestněprávní rozměr. Nesouhlasí však s tím, že by za neposkytnutí informace, kterou by se daňový subjekt doznal ke své trestné činnosti, bylo možné uložit peněžitou sankci, která má trestněprávní charakter.
6. Žalobce dále namítá, že mu byla uložena pokuta nezákonně, neboť daňové přiznání podal ústně do protokolu. Předně tak učinil během domovní prohlídky konané dne 7. 11. 2014. K dotazu celního úřadu uvedl, že s bratrem předmětné prostory jakožto vlastníci pronajali třetí osobě a od té doby k nim nemají přístup. Tímto tvrzením bylo učiněno materiální daňové přiznání, a to na spotřební daň z tabákových výrobků ve výši 0 Kč. Svou argumentaci žalobce opírá o rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015-36, v němž Nejvyšší správní soud vyslovil názor, že pokud daňový subjekt sdělí kvalifikovaně svůj nesouhlas s tvrzením správce daně, že mu vznikla daňová povinnost, je takové sdělení (vyjádření) daňového subjektu nutno posuzovat jako daňové tvrzení, resp. daňové přiznání na nulovou daň.
7. Žalobce byl nadto ve věci nalezeného tabáku předvolán celním úřadem (být v pozici policejního orgánu) k podání vysvětlení dle § 158 odst. 6 trestního řádu. Při podání vysvětlení dne 2. 12. 2014, které je zachyceno v úředním záznamu sp. zn. S-6017/TS-29/2014, opět uvedl, že prostory byly pronajaty třetí osobě a s nalezeným tabákem nemá nic společného. Rovněž toto podané vysvětlení je materiálním daňovým přiznáním s nulovými hodnotami. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že celní úřad byl v těchto případech policejním orgánem vykonávajícím pravomoc podle trestního řádu, nikoli

správce daně. K tomu žalobce uvádí, že své sdělení o tom, že v předmětných prostorách ke dni 7. 11. 2014 nemá nic uskladněno, sdělil celnímu úřadu vystupujícímu i jako správce daně dne 7. 11. 2014 při prvním ústním jednání.

8. K nedodržení formy předepsané pro daňové přiznání žalobce uvádí, že podání se posuzuje dle skutečného obsahu. Pokud někdo sdělí, že jej za určité zdaňovací období nestíhá daňová povinnost, jde o srozumitelné podání, z něhož je seznatelné, čeho se týká. Vzhledem k tomu, že žalobce neměl do roku 2018 jako fyzická osoba datovou schránku, mohl učinit podání (daňové přiznání) písemně nebo ústně do protokolu. Ačkoli řádné daňové tvrzení může být podáno pouze na předepsaném formuláři, formulář pro daňové přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků, pokud se týká tabáku řezaného, obsahuje pouze údaj o základu daně, jímž je množství řezaného tabáku, a z tohoto základu vypočítanou výslednou daň. Pokud žalobce uvedl, že prostory jsou pronajaty a užívá je jiná osoba, pak v kontextu formuláře pro daňové přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků uvedl veškeré relevantní údaje, jelikož sdělil, že za předmětné zdaňovací období je jeho základ spotřební daně z tabáku ke kouření nulový, a je tedy nulová i daňová povinnost za zdaňovací období listopad 2014. S odkazem na odbornou literaturu (Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 251) žalobce uvádí, že v případě nedodržení formy pro podání daňového přiznání má správce daně absenci tiskopisu posoudit jako vadu podání a postupovat podle § 74 odst. 1 daňového řádu. Nepodání daňového tvrzení na předepsaném formuláři nemůže být považováno za neučiněné podání. Vzhledem k tomu, že správce daně žalobce nevyzval k odstranění vad, je nutno ústní prohlášení žalobce učiněná do protokolu ve dnech 7. 11. a 2. 12. 2014 posuzovat dle obsahu. Žalobce nesouhlasí s tím, že tato sdělení nemohla být identifikována. Názor žalovaného, že celní úřad vykonával trestněprávní působnost, považuje žalobce za nesmyslný, přepjatě formální a účelový, neboť prvotní sdělení žalobce, že prostory jsou pronajaty, žalobce je neužívá a nic v nich neskládá, zachycené v úředním záznamu ze dne 7. 11. 2014, bylo učiněno vůči celnímu úřadu jako správci daně provádějícímu místní šetření. Podle § 64 daňového řádu má správce daně povinnost v daňovém spise evidovat veškeré písemnosti týkající se důležitých skutečností o daňové povinnosti za určité zdaňovací období. Nelze tedy akceptovat postup celního úřadu jako správce daně, který ignoruje daňové skutečnosti zjištěné celním úřadem jako policejním orgánem.
9. Žalobce rovněž namítá, že napadené rozhodnutí je nezákonné z důvodu prekluze lhůty pro uložení pokuty za nepodání daňového tvrzení. Ustanovení týkající se pokuty neobsahují vlastní úpravu lhůt pro rozhodnutí. Pokud zákon nestanoví, v jaké lhůtě může být o správním deliktu či přestupku rozhodnuto, jedná se o stav narušující právní jistotu. Takový stav je v právním státě nepřipustný, což dovodil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 9. 2014, č. j. 9 As 33/2014-53. Pomocí analogie zákona je nutno v posuzované věci dovodit lhůtu pro uložení pokuty za nepodání daňového přiznání. Pokutu za opožděné tvrzení daně je třeba považovat za pokutu pořádkovou, byť tak není daňovým řádem výslovně označena. Je proto nutné analogicky aplikovat lhůty vztahující se k pokutám za pořádkové delikty. Pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy dle § 247 daňového řádu lze uložit (tedy o ní pravomocně rozhodnout) nejpozději do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti. Toto ustanovení však ke dni vzniku povinnosti podat daňové přiznání na spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopadu 2014 neexistovalo, a nelze je tedy aplikovat. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 As 33/2014-53, obecně je nejbližším předpisem pro ukládání pokut

za pořádkový delikt zákon upravující přestupky. Tím byl v prosinci 2014 zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích, který upravoval prekluzi tak, že přestupek nelze projednat, uplynul-li od jeho spáchání jeden rok. Dle názoru žalobce lze analogií dospět k závěru, že prekluze práva na uložení pokuty za nepodání daňového přiznání nastává po jednom roce od okamžiku spáchání. V posuzované věci prekluze nastala jak v případě, kdy je pomocí analogie dovozena prekluzivní lhůta jednoho roku, tak i v případě prekluzivní lhůty v trvání tří let. Žalovaný na základě § 2 odst. 5 daňového řádu dovodil, že pokutu za opožděné tvrzení daně lze uložit ve lhůtě pro stanovení daně, neboť tato pokuta sleduje osud daně. Žalobce je přesvědčen, že pokuta za opožděné daňové tvrzení je sankcí za přestupek. Princip nastíněný žalovaným neplyne z odborné literatury ani z důvodové zprávy k daňovému řádu. Podle § 148 odst. 5 daňového řádu může lhůta pro stanovení daně uplynout vlivem okolností konkrétního řízení i po deseti letech. Žalobce považuje za neudržitelné, aby pokuta dle § 250 daňového řádu, která je čistě pořádkového charakteru, byla ukládána po deseti letech od doby, kdy mělo být daňové přiznání podáno.

Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Ve vyjádření uvádí, že právo odeprít výpověď a právo neobviňovat sebe samého je podle judikatury Evropského soudu pro lidská práva (dále jen „ESLP“) obecně uznávaným mezinárodním standardem, který je součástí práva na spravedlivý proces. I když není výslovně zmíněné v Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“), je podstatou spravedlivého řízení dle čl. 6 Úmluvy. K tomu žalovaný poukázal na rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 8. 2. 1996 ve věci *John Murray proti Spojenému království*, ze dne 8. 2. 1996, rozsudek ze dne 25. 2. 1993 ve věci *Funke proti Francii*, č. 10588/83, nebo, rozsudek velkého senátu ze dne 17. 12. 1996, ve věci *Saunders proti Spojenému království*, č. 19187/91. Podle ESLP se tato zásada uplatní též ve správním řízení, což uvádí i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15. 12. 2016, č. j. 2 As 254/2016-39. V něm poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 As 159/2014-52, podle něhož samotná povinnost předložení existujících dokumentů není v rozporu se zákazem sebeobvinění. Dle žalovaného se z povahy věci zákaz sebeobvinění neuplatní v právu daňovém. Daňové právo není ovládáno zásadou vyšetřovací, objektem regulace jsou daně ukládané na základě zákona a na rozdíl od práva trestního nebo správního trestání se v něm neuplatní v plné míře zásada materiální pravdy a princip presumpce neviny. Důkazní břemeno nese ten, kdo má povinnost tvrzení. Povinnost daňového subjektu tvrdit skutečnosti je dána hmotněprávní úpravou. Správce daně má za úkol ověřovat plnění této povinnosti. K tomu užívá obecných nástrojů (zejména výzev) podle daňového řádu. Tyto výzvy představují pouze konkretizovanou formu dialogu ohledně toho, zda byla splněna daňová povinnost. Pokud se daňový subjekt obává, že by poskytnutím určité informace (daňovým tvrzením) mohl přivodit trestní stíhání sobě či svým blízkým, je jeho volbou, zda informace poskytne, nebo odmítne, pak na něj dopadne negativní následek spočívající ve stanovení daně *ex offio*, která nemá trestněprávní rozměr. Samotná výzva k podání řádného daňového tvrzení dle § 135 daňového řádu či dodatečného daňového tvrzení dle § 145 daňového řádu tedy z povahy věci nepředstavují zásah do práva odeprít výpovědi. Právo neobviňovat sebe sama totiž nejde tak daleko, aby v sobě zahrnovalo právo odmítnout podat daňové přiznání (rozhodnutí ESLP ze dne 10. 9. 2002 ve věci *Allen proti Spojenému království*, č. 76574/01), a to ani při souběžném či potenciálně zahajitelném řízení trestním. Dle žalovaného proto výzva k podání daňového tvrzení (řádného i dodatečného) není porušením principu zákazu sebeobviňování.

11. Rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 11. 4. 1974, sp. zn. 3 To 2/74, na které poukázal žalobce, na posuzovanou věc nedopadá, neboť se týkalo trestných činů rozkrádání majetku v socialistickém vlastnictví a zkrácení daně. Vyjadřovalo se pouze k tomu, že zatajení příjmu docíleného trestným činem v daňovém přiznání a neodvedení daně z takového příjmu nelze posuzovat jako trestný čin zkrácení daně. Za situace, kdy judikatura (např. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29) obecně považuje výzvy k podání řádných a dodatečných daňových přiznání za standardní nástroj vynucení povinnosti daňovým subjektem dobrovolně nesplněné, přičemž daňový subjekt je povinen daňové tvrzení podat, je nutno dospět k závěru, že tyto výzvy nepředstavují porušení zákazu sebeobviňování. Účelem výzvy je zjištění procesního stanoviska daňového subjektu. Procesní důsledky plynou pouze z nevyhovění této výzvě, nikoliv z toho, že v podaném daňovém přiznání uvede informace, u kterých bude později prokázána jejich nepravdivost.
12. Žalovaný nesdílí názor žalobce, že podal nulová daňová přiznání ústně. Sdělení žalobce do protokolu nebyla učiněna formou předepsanou pro daňové přiznání a celní úřad je ani nemohl dle obsahu takto identifikovat. Podání nebyla učiněna u celního úřadu jako příslušného správce daně, ale v rámci jeho trestněprávní působnosti. Nesouhlas žalobce v jakémkoliv řízení vedeném celním úřadem s tím, že mu vznikla daňová povinnost, nelze posuzovat jako podání daňového přiznání. Správce daně může vyzvat daňový subjekt k podání daňového přiznání jen tehdy, má-li silné indicie, že daňovému subjektu daňová povinnost skutečně vznikla. Sdělení daňového subjektu do protokolu, že má za to, že mu daňová povinnost nevznikla, učiněná před doručením výzvy k podání daňového přiznání, nelze považovat za nulové daňové přiznání. Soudy sice dospěly k názoru, že i pouhé sdělení daňového subjektu, že mu nevznikla daňová povinnost, by mělo být správcem daně posuzováno jako daňové přiznání k nulové dani. Toto sdělení ovšem musí být učiněno jako reakce na výzvu k podání daňového přiznání.
13. Pokuta za opožděné tvrzení daně je sankcí za podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování po stanovené lhůtě nebo za jejich nepodání vůbec. Pokuta vzniká přímo ze zákona ve stanovené výši odvozené od daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty, která je předmětem opožděného či nepodaného daňového tvrzení. Pokuta má zčásti charakter časové sankce, tj. výše pokuty narůstá v čase v závislosti na délce prodlení s učiněním daňového tvrzení, v určitých případech má však pokuta stanovenou minimální a maximální hranici. Maximální hranice se použije též, pokud není daňové tvrzení podáno vůbec, a to ani po stanovené lhůtě. Pokuta za opožděné tvrzení daně podle § 2 odst. 5 daňového řádu sleduje osud daně. To se projevuje v tom, že tuto pokutu lze uložit v prekluzivní lhůtě pro stanovení daně, což napadené rozhodnutí splňuje. Žalobci vznikla daňová povinnost v listopadu 2014. Výzva k podání daňového přiznání byla dne 18. 10. 2017, tedy v průběhu tříleté prekluzivní lhůty, řádně doručena osobě, která byla v k tomu dni stále v procesním postavení zmocněnce žalobce. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu počala běžet tříletá prekluzivní lhůta od tohoto okamžiku znovu. K uplynutí prekluzivní lhůty pro uložení pokuty tedy nedošlo.

Replika žalobce

14. Žalobce v replice vyjádřil nesouhlas s aplikací rozsudků Nejvyššího správního soudu č. j. 2 As 254/2016-39 a č. j. 6 As 159/2014-52 na projednávanou věc. První rozsudek se týkal oprávnění České národní banky při výkonu dohledu nad kapitálovým trhem a jeho závěry nelze použít na jinou činnost veřejné správy. Druhý rozsudek se týkal vydání informací důležitých pro řízení o přestupku, nikoli otázky, zda lze jejich nevydání sankcionovat. Argumenty předestřené žalovaným ve vyjádření se dle žalobce týkají pouze

toho, zda může správce daně vydat výzvu k podání daňového přiznání, nikoli sankcionování za její neuposlechnutí. Zdůraznil, že se v daňovém řízení uplatní zásada zákazu sebeobviňování a zopakoval, že daňové přiznání učinil ústně do protokolu.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

15. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž ho přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, neshledal. Soud o žalobě rozhodl bez jednání, neboť účastníci na výzvu soudu nevyjádřili nesouhlas, tudíž se má za to, že s takovým postupem souhlasí (§ 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

Podstatný obsah správního spisu

16. Ze správního spisu soud zjistil, že dne 7. 11. 2014 provedl celní úřad místní šetření na pozemcích p. č. st. X a X v k. ú. V. u Č. J. Z úředního záznamu o místním šetření plyne, že bylo činěno na základě podnětu neznámé osoby pro možné nelegální skladování řezaného tabáku žalobcem. Celní úřad se pokusil provést kontrolu ve dvou stodolách na uvedených pozemcích. Na místě přítomná paní K. uvedla, že do stodol nemá přístup a po telefonátu s panem J. P. celnímu úřadu sdělila, že stodoly patří žalobci a jeho bratru M. P. Celní úřad se neúspěšně pokusil žalobce telefonicky kontaktovat. Žalobce byl poté zastižen v prostorách společnosti JPS PLASTIK s.r.o. Celnímu úřadu sdělil, že ve stodolách má něco uskladněno nájemce, nájemní smlouva se nachází u jeho právního zástupce, jméno nájemce je uvedeno v nájemní smlouvě. Celní úřad žalobce poučil, že pokud dobrovolně neumožní vstup do stodol, bude situace řešena na poli trestního práva příkazem k provedení domovní prohlídky. Žalobce později (v 13:27 hodin) dorazil na místo místního šetření a sdělil, že zhruba do třiceti minut by měl přijet nájemce. O čtyřicet minut později žalobce uvedl, že neví, kdy přijede nájemce a nájemní smlouvu bude mít k dispozici až večer. Celní úřad na to žalobce informoval, že byl vydán příkaz k domovní prohlídce.
17. Z protokolu o domovní prohlídce z téhož dne provedené ve dvou stodolách bez čísla popisného pozemcích p. č. st. X a X v k. ú. V. u Č. J. plyne, že byla provedena jako neodkladný úkon na základě příkazu v trestní věci podezření ze spáchání přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku spočívající ho ve skladování nezdaněného tabáku a tabákových výrobků ke kouření neznámým pachatelem, aniž splnil povinnost přiznat a zaplatit daň z tabákových výrobků. Na místo se dostavili pracovníci celního úřadu, žalobce a jeho právní zástupce a žalobce byl vyslechnut. Při prohlídce prostor byly nalezeny velké kartonové krabice obsahující tabák a byla pořízena fotodokumentace.
18. Žalobce se dne 2. 12. 2014 dostavil na celní úřad k podání vysvětlení podle § 158 odst. 6 trestního řádu v trestní věci skladování nezdaněného tabáku a tabákových výrobků ke kouření. Uvedl, že s bratrem prostory pronajali dne 6. 12. 2013 I. D. a od toho dne k nim nemá přístup. S nájemcem je v kontaktu přes tlumočníka a nájem dostává v hotovosti. Na dotazy policejního orgánu uvedl, že na adresu L. X jezdí asi jednou za 2 měsíce. Nevěděl, že se tam nachází tabák, do stodol nechodí, jezdí za otcem a babičkou na adresu L. X. Při podpisu nájemní smlouvy byl přítomen tlumočník G. M. žijící na Slovensku. Na

dotaz, odkud zná nájemce, žalobce odpověděl, že skrze podnikatelskou činnost se asi rok a půl zná s panem M. Ten žalobci sdělil, že jeho známý hledá skladovací prostory v Čechách na stroje, strojní zařízení a náhradní díly. Za tímto účelem uzavřeli nájemní smlouvu v blíže nespecifikovaném obchodním centru v Brně. Bratr žalobce u podpisu smlouvy nebyl, podepsal ji předem. S nájemcem a tlumočníkem se viděli ještě koncem roku 2013, když se přijeli osobně podívat na stodoly. Od předání stodol koncem roku 2013 do nich nechodil, neměl tam přístup a nekontroloval je. Nájemné bylo zapláceno v prosinci 2013 při prohlídce stodol na rok dopředu.

19. Dne 17. 10. 2017 celní úřad vyzval žalobce k podání daňového přiznání za zdaňovací období listopadu 2014 k dani z tabákových výrobků. Celní úřad dospěl na základě provedených šetření k závěru, že žalobce je plátcem daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, protože je osobou, která skladovala ke dni 7. 11. 2014 řezaný tabák v množství 3 533,80 kg ve dvou stodolách bez čísla popisného na pozemcích p. č. st. X a X v k. ú. V. u Č. J., jemuž vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň za zdaňovací období listopadu 2014 dle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních u vybraného výrobku uvedeného v § 101 odst. 3 písm. c) bod 3. téhož zákona, neboť nebylo prokázáno řádné zdanění a nejde o množství vybraných výrobků pro osobní spotřebu. Výzva byla doručena do datové schránky zmocněnce žalobce dne 18. 10. 2017. Zmocněnec oznámil celnímu úřadu dne 23. 10. 2017, že ode dne 4. 9. 2017 již žalobce nezastupuje.
20. Dne 26. 3. 2018 vydal celní úřad platební výměr č. j. 61050/2018-610000-32.4, jímž žalobci vyměřil spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopadu 2014 ve výši 6 360 840 Kč. Téhož dne platebním výměrem č. j. 61051/2018-610000-32.4 uložil žalobci pokutu za opožděné tvrzení spotřební daně dani z tabákových výrobků za zdaňovací období listopadu 2014. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o kterém žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím tak, že uloženou pokutu potvrdil. Datová zpráva obsahující napadené rozhodnutí byla podána dne 4. 12. 2018 v 15:01:18 a doručena zástupci žalobce téhož dne v 15:16:19. Žalovaný téhož dne rozhodnutím č. j. 40406-2/2018-900000-312 zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru č. j. 61050/2018-610000-32.4, jímž celní úřad žalobci vyměřil spotřební daň z tabákových výrobků, a platební výměr potvrdil. Toto rozhodnutí bylo doručeno zástupci žalobce současně s napadeným rozhodnutím.

Posouzení žaloby soudem

21. *Soud se předně zabýval tím, zda žalobce podal daňové přiznání ústně do protokolu.*
22. *Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je plátcem právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.*
23. *Podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje plátcem uvedenými v § 4 odst. 1 písm. f) nebo dnem zjištění, že plátce vybrané výrobky po nějakou dobu držel, nebo že je drží, a to tím dnem, který nastal dříve.*
24. *Podle § 17 zákona o spotřebních daních zdaňovacím obdobím pro vybrané výrobky s výjimkou dovážených vybraných výrobků je kalendářní měsíc.*
25. *Podle § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních plátcem, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, jsou povinni předložit daňové přiznání samostatně za každou daň, a to do 25. dne po*

skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla, pokud tento zákon nestanoví jinak; ve stejné lhůtě a stejným způsobem jsou plátcí oprávněni uplatnit nárok na vrácení daně, pokud tento zákon nestanoví jinak.

26. Podle § 147 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.
27. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
28. Podle návěti § 71 odst. 1 daňového řádu lze podání učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou.
29. Soud souhlasí se žalobcem, že nedostatek formy podání nemůže mít za následek překvalifikování skutečného obsahu tohoto podání, nýbrž pouze (v krajním případě) jeho neúčinnost, pokud ten, kdo formálně vadné podání učinil, neodstraní správcem daně označené vady ve lhůtě k tomu stanovené (§ 74 odst. 3 věta druhá daňového řádu), a to pouze za předpokladu, že správce daně dostal své povinnosti podle § 74 odst. 1 tohoto zákona, podle něhož musí podatele k odstranění spatřovaných vad vyzvat a stanovit k tomuto lhůtu (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015-32).
30. Se žalobcem lze souhlasit potud, pokud z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015-36, dovozuje, že sdělí-li daňový subjekt kvalifikovaně svůj nesouhlas s názorem správce daně, že mu vznikla daňová povinnost, je takové sdělení třeba posoudit jako daňové tvrzení, resp. daňové přiznání na nulovou daň. Nejvyšší správní soud v žalobcem odkazované věci řešil otázku, zda v případě, že daňový subjekt na výzvu správce daně k předložení dodatečného daňového přiznání vydanou podle § 145 odst. 2 daňového řádu reaguje, avšak nikoli předložením dodatečného daňového přiznání, ale popřením své daňové povinnosti, jsou splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. Dospěl k závěru, že „[a]plikovat stejný postup [pozn. soudu: stanovení daně podle pomůcek] včetně omezeného odvolacího přezkumu i na situace, kdy daňový subjekt s obsahem, resp. s důvody výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání nesouhlasí a tento nesouhlas kvalifikovaně a před doměřením daně z úřední povinnosti správci daně sdělí, není udržitelné. Daňový subjekt má plné právo se zjištěními správce daně polemizovat, vyjádřit se k nim, má právo předkládat svá vlastní tvrzení a k těmto tvrzením navrhopvat důkazy. Má také právo, aby právní posouzení věci správcem daně prvního stupně bylo podrobeno odvolacímu přezkumu v plné apelaci. (...) Má-li daňový subjekt při standardním doměření daně celou řadu práv, lze si jen obtížně představit výklad, dle kterého by mu i přes aktivní kvalifikovaný nesouhlas daňového subjektu s důvody vedoucími k doměření daně bylo uplatnění výše uvedených práv odepřeno. (...) Nesouhlasí-li daňový subjekt s obsahem výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání a tento nesouhlas správci daně ve lhůtě stanovené ve výzvě (nejpozději však před vydáním platebního výměru správcem daně prvního stupně) kvalifikovaným způsobem sdělí, není správce daně bez dalšího oprávněn doměřit daň dle pomůcek.“ Názor Nejvyššího správního soudu lze vztáhnout i na případy výzvy k podání řádného daňového přiznání. Pokud daňový subjekt kvalifikovaným způsobem vysloví nesouhlas s důvody výzvy či výzvou samotnou, je možné takový nesouhlas považovat za vyhovění výzvě k podání řádného daňového (srov. Lichnovský O. in Lichnovský, O., Ondrýšek, R., a kol. Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 528-529).

31. Obecně není vyloučeno, že se daňový subjekt dostaví ke správci daně a ústně do protokolu mu nadiktuje informace vztahující se k jeho daňové povinnosti. Pak by bylo na správci daně, aby případně vyzval daňový subjekt k odstranění vad podání, které nebylo učiněno ve formě a způsobem požadovaným zákonem (§ 74 daňového řádu). Aby však mohla taková situace nastat, muselo by být z povahy a obsahu úkonu (ústního podání do protokolu) zřejmé, že daňový subjekt zamýšlel podat (byť nulové) daňové přiznání, tedy projevil vůli řešit se správcem daně otázku své daňové povinnosti vztahující se ke konkrétní dani a vyvolat vyměřovací řízení, což odpovídá tzv. kvalifikovanému sdělení k výzvě správce daně ze shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu. Ve věci řešené Nejvyšším správním soudem byla jako tzv. materiální dodatečné daňové přiznání shledána reakce na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového přiznání, v níž bylo uvedeno, které daně a zdaňovací období se týká s upozorněním na zákonnou možnost zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, včetně důvodů této výzvy. Z reakce daňového subjektu bylo zřejmé, že se týká řešené daňové povinnosti.
32. V posuzované věci byli žalobce a paní L. K. vyslechnuti dle § 84 trestního řádu před provedením nařízené domovní prohlídky podle § 83 trestního řádu, která byla prováděna jako neodkladný a neopakovatelný úkon dle § 160 odst. 4 trestního řádu v trestní věci podezření ze spáchání přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku spočívajícího ve skladování nezdaněného tabáku a tabákových výrobků ke kouření dosud neznámým pachatelem, aniž splnil povinnost přiznat a zaplatit daň z tabákových výrobků. Žalobce vypověděl, že *„[k] dané věci mohu pouze říci, že spolu s bratrem M. P., nar. X, jsme uvedené prostory specifikované v příkazu k domovní prohlídce č. j. NT 565/2014-2 dne 6. 12. 2013 pronajali osobě I. D., a od tohoto data k nim nemám žádný přístup. Dále předkládám originál nájemní smlouvy o nájmu nebytových prostor uzavřenou v Brně dne 6. 12. 2013 mezi pronajímateli M. a R. P. a nájemcem I. D. S I. D. jsem v kontaktu přes tlumočníka (...), nájem dostávám v hotovosti. Dále se k věci nebudu vyjadřovat.“*
33. Soud v této souvislosti považuje za vhodné odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015-32, v němž se uvádí, že *„je třeba odlišovat posuzování obsahu podání od dodržení formy pro podání předepsané. Ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu lze chápat jako pravidlo pro kvalifikaci právního jednání založenou na posouzení jeho skutečného obsahu. Jeho systematické zařazení do části první, hlavy druhé tohoto zákona, obsahující základní zásady správy daní, přitom hovoří ve prospěch výkladu, dle kterého je daňovým řádem pro kvalifikaci právního jednání upřednostňováno kritérium materiální před formálním (...). Ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu je též parafrázováno v § 70 odst. 2 tohoto zákona, který obdobně stanoví, že [p]odání se posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno.“*
34. S ohledem na obsah sdělení žalobce v souvislosti s domovní prohlídkou nelze dospět k závěru, že žalobce tímto způsobem měl v úmyslu podat daňové přiznání týkající se spotřební daně k tabákovým výrobkům za zdaňovací období listopadu 2014. Žalobce tím, že celnímu úřadu sdělil, že prostory pronajal a nemá k nim od konce roku 2013 přístup, poukázal na to, že by neměl být považován za onoho neznámého pachatele podezřelého z přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné platby. Ačkoli se takto vyjádřil při úkonu prováděném celním úřadem, učinil tak v trestní věci, čehož si byl vzhledem k poskytnutým poučením vědom.
35. Trestní a daňové řízení mají odlišný předmět. Daňové řízení je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady, jež končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí. Primárním účelem trestního řízení

pak je, aby trestné činy byly náležitě zjištěny a jejich pachatelé podle zákona spravedlivě potrestáni. Jednalo-li se o výslech v trestní věci (a ani z okolností nelze dovodit, že by výpověď měla směřovat vůči celnímu úřadu jako správci daně), nelze sdělení považovat za podání daňového přiznání. Lze doplnit, že ani výpovědi přítomný právní zástupce žalobce neupozornil, že by se výpověď měla týkat daňové povinnosti žalobce. Výpověď žalobce učiněnou v kontextu úkonů trestního řízení nelze považovat za podání daňového přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků (následně při domovní prohlídce zjištěného množství řezaného tabáku) za listopad 2014.

36. Stejnou optikou je nutno hledět i na žalobcem podané vysvětlení ze dne 2. 12. 2014. Žalobce se totiž tohoto dne dostavil k podání vysvětlení prováděného podle § 158 odst. 6 trestního řádu v trestní věci skladování nezdaněného tabáku a tabákových výrobků ke kouření neznámým pachatelem. Žalobce po poučení o právech, jimiž disponuje osoba podávající vysvětlení v rámci trestního řízení, znovu uvedl, že s bratrem uvedené prostory pronajali dne 6. 12. 2013 I. D. a od tohoto dne k nim nemá přístup. Dále uvedl, že předkládá originál nájemní smlouvy o nájmu nebytových prostor. Na dotazy policejního orgánu mimo jiné odpověděl, že na adresu L. X jezdí zřídka, asi jednou za 2 měsíce. Z protokolu o domovní prohlídce se dozvěděl, že tam byl nalezen tabák. Nevěděl, že se tam tabák nachází. Od předání stodol koncem roku 2013 do nich nechodil, neměl tam přístup, ani je nekontroloval. Nájemce je začal užívat patrně v lednu 2014, žalobce nevěděl, kdy tam dovezl tabák. Nájemné si nechal zaplatit při prohlídce stodol v prosinci 2013 na rok dopředu. Stodoly byly při předání odemčené, žalobce se dál o věc nestaral, předpokládal, že si nájemce prostory uzamkl.
37. Ačkoli z podaného vysvětlení vyplývá, že žalobce nemá za to, že by to byl on, kdo tabák v předmětných prostorách skladoval, nelze ani toto vysvětlení považovat za podání daňového přiznání. Žalobcovo vlastní vyjádření bylo shodné s jeho výpovědí učiněnou do protokolu dne 7. 11. 2014, ve vztahu k ní tedy soud odkazuje na závěry učiněné výše. Pokud by z položených otázek plynulo, že celní úřad zastává názor, že žalobci vznikla či mohla vzniknout daňová povinnost (povinnost přiznat a zaplatit spotřební dani z tabákových výrobků za listopad 2014), mohla by být jeho reakce spočívající v tom, že prostory pronajal, do prostor nechodí, od konce roku 2013 do nich nemá přístup a neví, že se tam uchovával tabák, považována za sdělení kvalifikovaného nesouhlasu s tvrzením správce daně, že mu vznikla daňová povinnost, tedy jako podání daňového přiznání v materiálním smyslu. Taková situace však v posuzované věci nenastala. Dotazy celního úřadu se netýkaly možné daňové povinnosti žalobce a neplyne z nich, že by měl celní úřad za to, že žalobce v předmětných prostorách tabák skladoval. Odpovědi žalobce se týkaly spíše okolností uzavření nájemní smlouvy a osoby nájemce. Z obsahu podaného vysvětlení nebylo patrné, že by žalobce zamýšlel přiznat daň, resp. vyvolat vyměřovací řízení o své daňové povinnosti za listopad 2014. Žalobce se o názoru celního úřadu (v pozici správce daně), že mu vznikla (mohla vzniknout) daňová povinnost k nalezenému tabáku, dozvěděl až dne 11. 2. 2016, kdy mu byla doručena výzva ke zvolení společného zmocněnce.
38. Za podání daňového přiznání ústně nelze považovat ani žalobcovo sdělení, že ve stodolách má něco uskladněné nájemce. Sice je učinil vůči celnímu úřadu jako správci daně, nicméně z úředního záznamu č. j. 173190/2014-610000-32.4 vyplývá, že se celní úřad pouze v souvislosti s místním šetřením (před provedením domovní prohlídky, při které byl nalezen řezaný tabák) dotazoval žalobce, zda umožní prohlídku dotčených stodol. Žalobce podle názoru soudu pouze reagoval na možnost provedení prohlídky stodol, nikoli na to, zda má být jeho daňová povinnost nulová. Nadto lze poznamenat, že v tomto sdělení uvedl

žalobce méně než do protokolu o provedení domovní prohlídky a při podání vysvětlení. Z úředního záznamu totiž ani neplyne, že by před započtením úkonů trestního řízení celnímu úřadu jako správci daně sdělil, že stodoly neužíval a nic v nich neskladoval. Z výše uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žalobce nepodal daňové přiznání. Námitky nejsou důvodné.

39. Žalobce dále namítá, že napadené rozhodnutí je nezákonné z důvodu prekluze lhůty pro uložení pokuty.
40. Pokuta za opožděné tvrzení dle § 250 daňového řádu je příslušenstvím daně dle § 2 odst. 5 daňového řádu a sleduje její osud (srov. též usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014-56, č. 3336/2016 Sb. NSS, či rozsudky NSS ze dne 7. 3. 2019, č. j. 10 Afs 65/2018-42, ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 229/2018-21, či ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25, ze dne 11. 8. 2020, č. j. 6 Afs 130/2020-32, a ze dne 31. 3. 2021, č. j. 10 Afs 397/2020-67). Princip akcesority se uplatní i na výši pokuty dle § 250 daňového řádu. Pokuta za opožděné tvrzení daně, resp. základ pro její výpočet, se nevztahuje pouze ke konkrétnímu daňovému přiznání, ale ke konkrétní dani, resp. daňové povinnosti, a její výše se stanoví s ohledem na výsledek správy daní – správně zjištěnou a stanovenou daň. „Stanovenou daň“ je třeba chápat pravomocně stanovenou daň dle § 147 daňového řádu. Dojde-li ke změně výše „stanovené daně“, změní se i výše uložené pokuty. I komentářová literatura zastává názor, že *„pro určení výše pokuty je nezbytné v první řadě znát výši stanovené daně, tj. daně uvedené v rozhodnutí o stanovení daně (§ 147). Z praktického hlediska by měl správce daně s uložení pokuty vyčkat až do okamžiku pravomocného stanovení daně. V případě změny výše daně v odvolacím řízení by správce daně musel zasahovat i do platebního výměru týkajícího se pokuty.“* (Rozeňal, T. in Daňový řád. Praktický komentář. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, komentář k § 250).
41. Smyslem a účelem daňového řízení je stanovení a vybrání daně ve správné výši. Daňové orgány tak musí k naplnění této zásady směřovat ve všech svých postupech, přičemž je nutné vyjít z jejího širšího pojetí, tedy ve správné výši stanovit nejen daň samotnou, ale i její příslušenství. Daň dle § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu je tedy nutno také chápat jako daň stanovenou ve správné výši (bod 29 rozsudku NSS č. j. 1 Afs 54/2019-25). V daňovém řízení se daň (správně) stanoví v rámci nalézacího řízení dle § 1 odst. 2 daňového řádu ve spojení s § 134 odst. 3 téhož zákona formou rozhodnutí. Daň lze správně zjišťovat a stanovit až do uplynutí prekluzivní lhůty dle § 148 daňového řádu (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1 Afs 198/2016-62).
42. K povaze pokuty dle § 250 daňového řádu se vyslovil Ústavní soud v nálezu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14. Ústavní soud se zabýval návrhem na zrušení § 250 daňového řádu, který jako nedůvodný zamítl. Dospěl k závěru, že *„[j]estliže je výše pokuty za opožděné tvrzení daně vázána na subjekt plátce daně a je odvozena od výše daně (na základě ekonomické aktivity), která je předmětem tvrzení, a dále od doby neplnění povinnosti tvrzení daně, tedy od intenzity porušení daňové povinnosti, a je navíc omezena stanovenou maximální hranicí, nelze než uzavřít, že nepředstavuje natolik intenzivní zásah do majetkových poměrů, který by na dotýčný subjekt nakládal nesnesitelné břemeno.“* Následně dodal, že pokuta za opožděné daňové tvrzení je ukládána *„v souvislosti s nesplněním řádného podání daňového přiznání, přičemž její výše je odvozena 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 tedy vzniká přímo ze zákona (ex lege) ve stanovené výši odvozené od daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty, která je předmětem opožděného či nepodaného daňového tvrzení.“*

43. Názor Ústavního soudu, že pokuta dle § 250 daňového řádu vzniká přímo ze zákona ve stanovené výši odvozené od daně (či daňového odpočtu nebo daňové ztráty), která je předmětem opožděného či nepodaného daňového tvrzení, a platební výměr na pokutu má pouze deklaratorní povahu, lze považovat za ustálený i v judikatuře Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky NSS ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 229/2018-21, ze dne 11. 8. 2020, č. j. 6 Afs 130/2020-32, či ze dne 31. 3. 2021, č. j. 10 Afs 397/2020-67). Platební výměr má jen charakter deklaratorního rozhodnutí, jímž správce daně sděluje daňovému subjektu předpis pokuty, jež tu v důsledku jeho prodlení s podáním řádného daňového tvrzení v určité výši k určitému datu *ex lege* existuje (srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 16/2005-63, a nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14). Podobně tomu je i u penále.
44. Povinnost uhradit pokutu daňovému subjektu vzniká při splnění podmínky, že nepodal daňové přiznání, ačkoliv byl povinen tak učinit. Povinnost podat daňové přiznání je logicky vázána na dobu běhu lhůty pro stanovení předmětné daňové povinnosti. Objektivní stránkou deliktu pokuty za opožděné tvrzení daně je nesplnění zákonné povinnosti spočívající v nepodání daňového tvrzení či dodatečného daňového tvrzení vůbec, případně ve zpoždění daňového subjektu se splněním této povinnosti, tzn. tvrdit (přiznat) daň ve stanovené lhůtě. Trestnost deliktu je založena na časovém aspektu. Pokuta za opožděné podání či nepodání řádného daňového přiznání vzniká ze zákona, sleduje osud daně a vychází z výše stanovené daně, přičemž narůstá v čase v závislosti na délce prodlení s učiněním daňového tvrzení a má dle § 250 odst. 4 daňového řádu stanovenou maximální hranici pro případ, že daňové tvrzení není podáno vůbec (5 % stanovené daně; minimálně 500 Kč, maximálně 300 000 Kč). Vznik pokuty a její výše jsou tedy navázány na běh zákonné lhůty pro vyměření daně (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015-74, či rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 2. 2018, č. j. 30 Af 66/2016-41).
45. Vzhledem k povaze pokuty dle § 250 daňového řádu jako příslušenství sledujícího osud daně (§ 2 odst. 5 daňového řádu) na ni nelze aplikovat prekluzivní lhůty spjaté s pořádkovými delikty ve smyslu § 247 a § 247a daňového řádu, resp. lhůty pro rozhodnutí o vině a trestu za spáchání přestupku, ale prekluzivní lhůty pro stanovení a placení daně. Na tom nemění nic skutečnost, že pokuta za nepodání řádného tvrzení daně představuje trest (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2019, č. j. 4 Afs 351/2018-60, č. 3872/2019 Sb. NSS), obdobně jako penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a podle § 251 daňového řádu (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57).
46. V projednávané věci lhůta pro stanovení daně ke dni vydání napadeného rozhodnutí neuplynula, neboť doručením výzvy k podání daňového přiznání do datové schránky zmocněnce žalobce dne 18. 10. 2017 došlo k přerušení lhůty pro stanovení daně a od následujícího dne začala plynout nová tříletá lhůta k jejímu stanovení (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Účinky této výzvy na běh lhůty pro stanovení daně se zdejší soud podrobně zabýval v rozsudku ze dne 29. 4. 2021, č. j. 54 Af 5/2019-75, jímž bylo rozhodnuto o žalobě žalobce proti rozhodnutí žalovaného o odvolání proti rozhodnutí o vyměření daně, na jehož odůvodnění soud odkazuje. Lze dodat, že v případě, že daňový subjekt nepodal řádné daňové tvrzení, § 145 odst. 1 daňového řádu předpokládá, že správce daně dříve, než přistoupí k vyměření daně z úřední povinnosti, vyzve daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu.

47. V intencích nálezu Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, lze z judikatury správních soudů nadto dovodit, že platební výměr, jímž správce daně sděluje daňovému subjektu předpis *ex lege* vzniklé pokuty za nepodání daňového tvrzení jakožto příslušenství sledujícího osud daně, je vázán na běh šestileté prekluzivní lhůty pro placení daně. Nejvyšší správní soud ve vztahu ke sdělení předpisu penále dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, konstatoval, že není omezeno samostatnou lhůtou, nýbrž je vázáno na běh šestileté promlčecí lhůty pro vybrání daně (srov. rozsudek ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 142/2005-35, a usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009-265, č. 2317/2011 Sb. NSS). Daňového dlužníka lze vyrozumět o předpisu penále nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání nedoplatku, jenž je základem pro určení penále. Tato lhůta začne plynout od data původní splatnosti daně. Úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, který přerušuje lhůtu pro vybrání a vymáhání daně, pak přerušuje i lhůtu pro sdělení předpisu penále (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014-56, č. 3336/2016 Sb. NSS). V rozsudku ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 148/2005-45, Nejvyšší správní soud uvedl: *„Ustanovení o úroku neupravují v úplnosti nakládání s ním, a je tak třeba obrátit se k úpravě svou povahou nejbližší, tedy k úpravě penále. Z povahy i ze systematického zařazení obou institutů v daňovém řádu je pak zřejmé, že jak předepisování úroku, tak předepisování penále nespádá do vyměřovací fáze daňového řízení, ale do fáze placení (vybírání) daně. Jediná lhůta, kterou je předpis úroku (penále) vázán, je pak promlčecí lhůta k vybrání daně: právě v této lhůtě musí být předpis úroku (penále) sdělen daňovému dlužníku.“* Ve vztahu k penále Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 5. 2008 č. j. 9 Afs 112/2007-72, konstatoval, že *„penále jakožto příslušenství daně „sleduje osud daně“ (§ 58 zákona o správě daní a poplatků), to však znamená pouze tolik, že změní-li se v průběhu času výše vyměřené daně (je vyměřena nižší či vyšší daňová povinnost, daň je prominuta či odepsána), změní se úměrně tomu i výše naběhlého penále. V žádném případě nelze vykládat ustanovení § 58 tohoto zákona tak, že by na příslušenství daně automaticky dopadala všechna pravidla platící pro daňovou povinnost samotnou. Penále není daní, proto se nevyměřuje; nabíhá ze zákona, jakmile jsou splněny zákonem stanovené předpoklady, k jeho výši dospívá správce daně matematickou operací, kterou daňovému subjektu sděluje formou platebního výměru (§ 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků). Nezjišťují se zde skutečnosti rozhodné pro určení výše původní daňové povinnosti tak, jak je tomu u daně při vyměřovacím řízení, vytýkacím řízení či daňové kontrole, neboť v každém okamžiku daňového řízení nastalém po splatnosti daně lze penále vypočítat na základě již učiněného rozhodnutí o dani.“* Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 23. 10. 2013, č. j. 9 A 130/2012-35, č. 3034/2014 Sb. NSS, uvedené závěry vztáhl i k daňovému řádu: *„Penále sleduje osud daně, tudíž se řídí stejným právním režimem jako daň, a byť je předpis penále samostatným exekučním titulem, zejména co do výše určeného penále, neznamená to, že předpis penále z hlediska promlčecí lhůty působí nezávisle na osudu daně. Jestliže podle § 160 daňového řádu z roku 2009 nedoplatek nelze vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně, pak ani nedoplatek penále nelze vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně. Sdělení penále není úkonem konstitutivní povahy, které by zakládalo splatnost daně, a proto není ani úkonem, který by určoval okamžik počátku běhu promlčecí lhůty pro právo vybrat a vymáhat na daňový nedoplatek. Toto právo má správce daně od počátku splatnosti penále a činí tak právě sdělením předpisu penále jako jedním z úkonů, kterými lze vést daňového dlužníka k vybrání daně.“* Přestože se výše uvedené rozsudky vyjadřovaly ke lhůtě k oznámení výměru na úroky z prodlení, resp. penále, jde stejně jako v případě pokuty za nepodání daňového priznání o příslušenství

daně, které sleduje její osud. Jelikož pokuta (a její výše) vyplývají přímo ze zákona, lze výše uvedené vztáhnout i na oznámení deklaratorního rozhodnutí o vzniku a výši pokuty za nepodání daňového tvrzení či opožděné daňové tvrzení. Správce daně tedy musí daňovému subjektu vznik a výši pokuty oznámit ve lhůtě pro placení daně dle § 160 daňového řádu, která činí 6 let a počíná běžet dnem splatnosti daně. To potvrzuje i § 259 odst. 2 daňového řádu, podle něhož lze příslušenství daně prominout do doby uplynutí lhůty pro placení daně, a to i poté, kdy došlo k její úhradě. Tato lhůta byla splněna.

48. Lze shrnout, že v posuzovaném případě k prekluzi práva vydat platební výměr na pokutu nedošlo, neboť ke dni vydání napadeného rozhodnutí nedošlo k uplynutí lhůty pro stanovení a placení daně. Nelze tedy souhlasit s žalobcem, že by uplynula prekluzivní lhůta pro vydání platebního výměru na pokutu. Námitka není důvodná.
49. Soud se dále zabýval tím, zda bylo možné vydat výzvu k podání daňového tvrzení a uložit žalobci pokutu za nepodání daňového tvrzení s ohledem na ústavní zásadu zákazu sebeobviňování vyplývající z čl. 37 odst. 1 Listiny.
50. I když toto právo není výslovně zmíněné v Úmluvě, jsou právo mlčet a právo nepřispívat k vlastnímu obvinění obecně uznávanými mezinárodními standardy, které leží v srdci pojmu spravedlivého řízení podle čl. 6 Úmluvy (viz *John Murray proti Spojenému království*, rozsudek velkého senátu ze dne 8. 2. 1996, dále *Funke proti Francii*, rozsudek ze dne 25. 2. 1993, č. 10588/83, nebo *Saunders proti Spojenému království*, rozsudek velkého senátu ze dne 17. 12. 1996, č. 19187/91). Podle ESLP se pak tato zásada vyplývající z čl. 6 Úmluvy uplatní rovněž ve správním či daňovém řízení, což ostatně vyslovil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 15. 12. 2016, č. j. 2 As 254/2016-39.
51. Výklad práva neobviňovat sám sebe prošel v judikatuře ESLP i českých soudů určitým vývojem. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 As 159/2014-52, konstatoval, že „[m]eze zákazu sebeobviňování ve vztahu k poskytování informací právníckými osobami v řízení o správním deliktu vytyčil ve své judikatuře Tribunál (dříve Soud prvního stupně) i Soudní dvůr Evropské unie (dříve Evropský soudní dvůr). Odkazovaná judikatura se týká ochrany hospodářské soutěže, nicméně závěry o aplikaci uvedené zásady lze využít i pro širší právní oblast správního trestání. Při jisté míře zobecnění vyplývá z relevantní judikatury, zejména rozsudku Soudního dvora ze dne 18. 10 1989, *Orkem v. Komise* (374/87, *Recueil*) a rozsudku Tribunálu ze dne 20. 2. 2001, *Mannesmannröhren-Werke AG v. Komise* (T-112/98), že orgán dohledu je i pod hrozbou sankce oprávněn zavázat účastníka řízení k tomu, aby poskytl veškeré potřebné informace vztahující se ke skutkovému stavu, které jsou mu známy, a aby mu předal případně příslušné dokumenty, jež má k dispozici, a to i tehdy, když mohou sloužit k prokázání protiprávního jednání vůči němu samotnému nebo vůči jinému subjektu. Přiznání absolutního práva nevypovídat by totiž zašlo za hranice toho, co je nezbytné pro zachování práva na obhajobu, a představovalo by neodůvodněnou překážku výkonu dohledové pravomoci. Ve vztahu k sebeobviňování formuloval Tribunál důležitý závěr: „Povinnost odpovědět na čisté skutkové otázky položené Komisí a vyhovět jejím žádostem o předložení již předtím existujících dokumentů nemůže vést k porušení zásady dodržování práva na obhajobu nebo práva na spravedlivý proces. Nic totiž nebrání adresátovi v tom, aby v dalším průběhu správního řízení nebo během řízení před soudem Společenství prokázal, vykonává tak své právo na obhajobu, že skutkové okolnosti vylíčené v jeho odpovědích nebo předané dokumenty mají jiný význam, nežli jaký jim přikládá Komise.“ (...) Z uvedeného též plyne, že účastníkovi řízení lze v takové situaci přiznat právo nevypovídat jen do té míry, do jaké by byl nucen poskytnout odpovědi, které by ho dovedly k připuštění existence protiprávního jednání, které přísluší prokázat správnímu orgánu. Po účastníkovi řízení nelze požadovat, aby přiznal své

protiprávní jednání či jinak své jednání či předložené podklady právně hodnotil. Pouhým vyžádáním skutkových vyjádření a již existujících listin a záznamů tedy nebyl v nyní posuzovaném případě stěžovatel nucen k sebeobvinění a jeho právo na spravedlivý proces zůstalo zachováno.“

52. Žalovaný pak správně odkázal na navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2016, č. j. 2 As 254/2016-39. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že „*Městský soud (...) citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 As 159/2014-52, a to zejména z části, v níž tento rozsudek popisuje závěry Tribunálu a Soudního dvora Evropské unie k otázce zákazu sebeobviňování v řízeních o správních deliktech (konkrétně věc „Orkem v. Komise“, „Mannesmannröhren-Werke AG v. Komise“)* se shodným výstupem, že orgán dohledu je i pod hrozbou sankce oprávněn zavázat účastníka řízení k poskytnutí potřebných informací, a to i v případě, že mohou sloužit k prokázání protiprávního jednání i vůči němu. Samotná povinnost předložení existujících dokumentů tak není sebeobviněním, neboť adresátovi povinnosti nic nebrání se v řízení hájit a zpochybnit předložené listiny či význam, který jim správní orgán přiznal. Městský soud se dále opřel o názor vyslovený v témže rozsudku Nejvyššího správního soudu, že pouhým vyžádáním skutkových vyjádření a již existujících listin a záznamů není stěžovatel nucen k sebeobvinění a jeho právo na spravedlivý proces zůstává zachováno. Městský soud dále poukázal na závěry Ústavního soudu vyjádřené v rozhodnutí ze dne 30. 11. 2010, sp. zn. Pl. ÚS-st. 30/10 ve vztahu k opatření objektivně existujících důkazů, které obviněný či podezřelý musí pouze strpět, nikoliv aktivně vykonat; takový postup není donucením k nepřípustnému sebeobvinění a k opatření lze užít i zákonných donucovacích prostředků. Městský soud vyjádřil, že záznam televizního vysílání považuje za takový objektivně existující důkaz.“ Ačkoli je pravdou, že se zde Nejvyšší správní soud nezabýval ani hrozbou sankce za nepodání daňového přiznání, zdůraznil, že veškerá judikatura vyjadřující se k zákazu sebeobviňování je hledáním rovnováhy mezi veřejným zájmem na kontrole dodržování právních předpisů, na odhalování a trestání protiprávní činnosti a zájmem na zachování spravedlivého procesu. Nejvyšší správní soud současně doplnil právní názor vyslovený Ústavním soudem v usnesení ze dne 14. 3. 2013, sp. zn. IV. ÚS 158/2013, odlišující objektivně existující důkazy (zde listiny), jejichž opatřování či strpění nelze považovat za porušení zákazu sebeobviňování od vynucení aktivního konání, konkrétně výpovědi.
53. K aplikaci zásady zákazu sebeobviňování ve vztahu k podání daňového přiznání při souběžném trestním stíhání se vyjádřil Městský soud v Praze v bodě 25 rozsudku ze dne 25. 4. 2019, č. j. 6 Af 34/2016-89. Uvedl, že pro porušení zásady sebeobviňování by musela být dodržena nutnost obvinění v trestněprávním slova smyslu. „*Žalobce však nebyl nucen k tomu, aby ve smyslu trestního práva na sebe prozrazoval skutečnosti, které by mohly vést k jeho odsouzení, ale byl ve smyslu správy daní vyzván správcem daně, aby uvedl svá relevantní tvrzení k předmětu, který byl nalezen při prohlídce prostor a který podléhá příslušné spotřební dani. Výsledkem tohoto procesu pak není žádné trestněprávní obvinění žalobce, ale vyměření spotřební daně, což není trestní následek. Povaha obou řízení je tak naprosto jiná, když účelem daňového řízení je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu), nikoliv trestní odsouzení či jakékoli jiné úkony trestního řízení. Proto poukaz na tuto zásadu nemůže mít v daném případě žádnou relevanci, a nelze tak vycházet z ustanovení a judikatury, která tento zákaz v trestněprávním smyslu rozvíjí.*“ Názor Městského soudu v Praze potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 3. 2021, č. j. 10 Afs 175/2019-94. Konstatoval, že „*právo neobviňovat sebe sama nejde tak daleko, aby v sobě zahrnovalo právo odmítnout podat daňové přiznání, a to ani při souběžném řízení trestním.*

Jak již ve své judikatuře detailně vysvětlil Evropský soud pro lidská práva, pokud by snad zákaz sebeobviňování měl znamenat též protiústavnost nejrůznějších (sankcionovaných) výzev k podání daňového či celního tvrzení, v podstatě by to zničilo fungování daňových systémů ve smluvních státech Úmluvy (srov. rozhodnutí ESLP ze dne 10. 9. 2002, stížnost č. 76574/01, Allen proti Spojenému království; podobně rozsudek ze dne 21. 4. 2009, Marttinen proti Finsku, č. 19235/03, § 68; z judikatury domácí srov. např. rozsudek NSS ze dne 19. 9. 2018, čj. 1 As 336/2017-55, Prager Fischhandel, bod 28).“ Výše citované závěry jsou plně aplikovatelné i na projednávanou věc a soud nemá žádný důvod se od výše uvedeného názoru odchýlit.

54. Zákon o spotřebních daních stanoví plátcům, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, hmotněprávní povinnost k předložení daňového přiznání (§ 18 odst. 1 tohoto zákona). Primárním cílem pokuty dle § 250 daňového řádu je donutit či přimět daňový subjekt k podání daňového tvrzení, nikoli vyměřit či doměřit daňovou povinnost ve správné výši. Pokuta za opožděné tvrzení daně má povahu sankce za porušení povinnosti nepeněžité povahy, která vzniká přímo ze zákona. Jelikož tato pokuta vzniká ze zákona a svým charakterem motivuje daňový subjekt k úkonu, se kterým nejsou spojeny žádné trestněprávní důsledky, nelze považovat ani sankci za nepodání daňového přiznání za rozpornou se zásadou zákazu sebeobviňování. Pokud na předložení skutkových tvrzení ohledně vzniku daňové povinnosti existuje veřejný zájem, nemůže se žalobce této povinnosti zprostit ani odkazem na právo neobviňovat sebe sama. Za situace, kdy platné vnitrostátní právo stanoví povinnost je poskytnout státním orgánům (zde § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních či obecně § 135 daňového řádu), je možné dotyčnou osobu za nerespektování této povinnosti sankcionovat i trestněprávně, aniž by tím byl porušen čl. 6 Úmluvy. Lze znovu zdůraznit, že právo neobviňovat sebe sama totiž nejde tak daleko, aby v sobě zahrnovalo např. právo odmítnout podat daňové přiznání (*Allen proti Spojenému království*, rozhodnutí ESLP ze dne 10. 9. 2002, č. 76574/01), a to ani při souběžném (či potenciálně zahájitelném) řízení trestním (srov. obdobně rozsudek NSS ze dne 19. 9. 2018, č. j. 1 As 336/2017-55). Lze dodat, že daňový subjekt může v daňovém přiznání tvrdit nulovou daňovou povinnost. V posuzované věci nelze přehlédnout, že žalobce v žalobě na jednu stranu argumentuje právem na zákaz na sebeobviňování, současně však tvrdí, že daňové přiznání podal ústně do protokolu. Námitka porušení zákazu sebeobviňování není důvodná.
55. Soudu je z úřední činnosti známo, že Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 29. 4. 2021, č. j. 54 Af 5/2019-75, zrušil rozhodnutí žalovaného o odvolání proti rozhodnutí, jímž byla žalobci vyměřena spotřební daň za zdaňovací období listopad 2014, a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.
56. Pokuta za opožděné daňové tvrzení vzniká daňovému subjektu přímo *ex lege* již nepodáním daňového přiznání, nebo opožděným podáním ve lhůtě delší než 5 pracovních dnů. Nejvyšší správní soud konstantě 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). Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2021, č. j. 10 Afs 397/2020-67, tentýž závěr lze přiměřeně vztáhnout i na přezkum rozhodnutí ve věci pokuty za opožděné tvrzení daně. 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. 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, č. 2 Afs 30/2007-68; ze dne 9. 1. 2013, č. 9 Afs 4/2012-30; nebo ze dne 23. 4. 2015, č. 6 As 126/2014-44).*“ (viz bod 15 rozsudku NSS č. j. 10 Afs 397/2020-67).

57. V rozsudku ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 30/2007-68, Nejvyšší správní soud konstatoval, že teprve dnem právní moci dodatečného platebního výměru je s konečnou platností rozhodnuto i o tom, že daňový dlužník je v prodlení se zaplacením daňového nedoplatku. Právní moc rozhodnutí o existenci daňového nedoplatku je proto rozhodná z hlediska splnění zákonem stanovených podmínek pro uplatnění penále a není-li dodatečný platební výměr v právní moci, nelze ani předepsat k úhradě penále. Uzavřel, že neexistence právní moci rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti brání tomu předepsat k úhradě penále. Připustil, že by bylo možno říci, že poté, kdy bude pravomocně ukončeno řízení o doměření daně, v závislosti na výsledku bude případně odepsáno i penále, pokud se zjistí, že dlužník vůbec nebyl v prodlení s placením daně, nebo že dlužná daň a tím i penále bylo nižší. Znamenalo by to ovšem, že po určitou dobu zde budou existovat pravomocná a vykonatelná rozhodnutí, která nemají oporu v pravomocně stanovené daňové povinnosti. To samo o sobě lze považovat za důvod pro jejich zrušení. V rozsudku ze dne 22. 1. 2015, č. j. 1 As 221/2014-35, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že je třeba zrušit rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích i rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, jímž bylo zamítnuto odvolání a potvrzen platební výměr vyměřující penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně s tím, že penále nemůže obstát v situaci, kdy Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o odvolání proti platebnímu výměru, kterým byl uložen odvod za porušení rozpočtové kázně. Poukázal na to, že penále je matematicky odvozeno z částky (stanoveného) povinného odvodu. Penále jakožto příslušenství daně sleduje osud daně samotné, zrušil rozsudek krajského soudu ve věci penále, jelikož samostatně nezávisle na rozhodnutí o dani neobstojí. Rovněž ve vztahu k pokutě dle § 250 daňového řádu dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že stanovenou daní je třeba rozumět pravomocně stanovenou daň (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25, na jehož závěry soud v podrobnostech odkazuje). Obdobně správce daně nemůže předepsat úrok z prodlení bez existence pravomocného rozhodnutí o dani (viz rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 398/2017-33). Dle názoru soudu je proto na místě zohlednit zrušení rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobce proti platebnímu výměru, jímž byla žalobci vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků, rozsudkem zdejšího soudu rozsudkem č. j. 54 Af 5/2019-75, neboť rozhodnutí o pokutě dle § 250 daňového řádu, která je stejně jako penále a úrok z prodlení příslušenstvím daně, samostatně neobstojí. Soud proto napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud tak učinil i bez výslovné námítky žalobce, který v rámci přezkumu rozhodnutí o pokutě zásadně nemůže uplatňovat námitky směřující proti vyměření daně. V tomto směru nelze též přehlédnout, že pokuta dle § 250 daňového řádu má povahu trestu. Soud si je vědom, že Nejvyšší správní soud dospěl v obdobné věci v rozsudku ze dne

24. 1. 2019, č. j. 5 Afs 22/2018-36, k odlišnému závěru, nicméně i ve světle závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 54/2019-25, v němž Nejvyšší správní soud vyložil, že stanovenou daní ve smyslu § 250 daňového řádu je třeba rozumět daň pravomocně stanovenou (což odpovídá koncepci penále a úroku z prodlení) s přihlédnutím k usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2019, č. j. 6 As 211/2017-88, z něhož plyne, že pravidlo zakotvené § 75 odst. 1 s. ř. s. není absolutní, je dle názoru soudu i ve vztahu k pokutě dle § 250 daňového řádu na místě obdobně aplikovat výše uvedenou judikaturu týkající se penále, na kterou odkázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2021, č. j. 10 Afs 397/2020-67, a zrušení rozhodnutí žalovaného týkající se daňové povinnosti zohlednit.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

58. S ohledem na výše uvedené soud napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
59. Soud pro nadbytečnost neprovedl žalobcem navrhované důkazy napadeným rozhodnutím včetně jeho dokladu o doručení, poněvadž jsou obsaženy v daňovém spise, jehož obsah není předmětem dokazování (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).
60. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl procesně úspěšný, a náleží mu proto náhrada účelně vynaložených nákladů řízení. Náklady zahrnují zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení, náhrada hotových výdajů a náhrada DPH. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Zástupce žalobce provedl v řízení dva účelné úkony právní služby ve smyslu dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (převzetí a přípravu zastoupení a sepsí žaloby). Odměna za jeden úkon právní služby činí dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu 3 100 Kč, celková výše odměny tak činí 6 200 Kč. Soud žalobci nepřiznal náhradu nákladů řízení za sepsí repliky, neboť nepředstavovala podstatné rozvinutí žalobní argumentace v návaznosti na vyjádření žalovaného, kterou nadto soud neshledal důvodnou. Náklady zastoupení dále tvoří náhrada hotových výdajů za dva úkony právní služby ve výši celkem 600 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Jelikož zástupce žalobce, který úkony právní služby, za které je přiznávána odměna a náhrada hotových výdajů, učinil, advokát JUDr. Jiří Vaníček, je plátcem daně z přidané hodnoty, patří k nákladům řízení též částka odpovídající sazbě daně z přidané hodnoty ve výši 21 % vypočtená z odměny za zastupování a náhrad ve výši 1 428 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci celkem částku 11 228 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce žalobce (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitý na základě § 64 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních 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.

Praha 30. dubna 2021

Mgr. Lenka Oulíková, v. r.
předsedkyně senátu