



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **Philip Morris ČR a. s.**
sídlem Vítězná 1, Kutná Hora
zastoupena advokátkou JUDr. Ing. Hanou Skalickou, Ph.D., BA
sídlem Pod Oborou 907, Kosmonosy

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

o **žalobách proti rozhodnutím** žalovaného ze dne 6. 1. 2020, č. j. 904/2020-900000-311, a ze dne 14. 1. 2020, č. j. 2643/2020-900000-311,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 1. 2020, č. j. 904/2020-900000-311, a ze dne 14. 1. 2020, č. j. 2643/2020-900000-311, se ruší a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 30 684 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně, JUDr. Ing. Hany Skalické, Ph.D., BA.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se dvěma samostatnými žalobami podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhala zrušení v záhlaví označených rozhodnutí žalovaného. Rozhodnutím ze dne 6. 1. 2020 žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti platebním výměrům, jimiž byly žalobkyni uloženy pokuty za opožděná podání daňových přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období měsíců leden, únor a duben roku 2015. Tato věc byla

zaevidována pod sp. zn. 51 Af 9/2020. Rozhodnutím ze dne 14. 1. 2020 žalovaný rozhodl o odvolání žalobkyně proti platebním výměrům, jimiž byly žalobkyni předsány úroky z prodlení za neuhrazení spotřební daně z tabákových výrobků, a to rovněž za zdaňovací období měsíců leden, únor a duben roku 2015. Tato věc byla zaevidována pod sp. zn. 55 Af 9/2020. Soud shledal, že obě žaloby spolu skutkově souvisejí, proto usnesením ze dne 30. 11. 2020, č. j. 51 Af 9/2020-27, spojil obě řízení ke společnému projednání s tím, že řízení bude nadále vedeno pod sp. zn. 51 Af 9/2020.

2. Napadená rozhodnutí byla vydána v návaznosti na platební výměry ze dne 20. 4. 2018, jimiž Celní úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobkyni spotřební daň z tabákových výrobků, a to za zdaňovací období duben 2015 částku 1 146 701 Kč, za zdaňovací období únor 2015 částku 16 148 005 Kč a za zdaňovací období leden 2015 částku 8 485 586 Kč. O odvoláních proti těmto platebním výměrům žalovaný rozhodl rozhodnutími ze dne 20. 2. 2019, která žalobkyně napadla žalobami vedenými zdejší soudem (po spojení věcí) pod sp. zn. 55 Af 11/2019.

I.1 Pokuty za opožděné tvrzení daně

3. V návaznosti na uvedené vyměření spotřební daně žalobkyni vydal správce daně dne 5. 6. 2019 tři platební výměry, jimiž žalobkyni uložil pokuty za opožděné tvrzení daně podle § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020, a to za zdaňovací období leden 2015 ve výši 300 000 Kč, za zdaňovací období únor 2015 ve výši 300 000 Kč a za zdaňovací období duben 2015 ve výši 57 336 Kč.
4. Odvolání žalobkyně proti třem uvedeným platebním výměrům žalovaný zamítl nyní napadeným rozhodnutím ze dne 6. 1. 2020. Ke skutkovým okolnostem věci uvedl, že žalobkyně na základě zjištění správce daně minimálně dne 14. 4. 2015 skladovala 40 200 ks jednotkových balení tabáku ke kouření a dne 15. 4. 2015 skladovala 110 880 ks jednotkových balení tabáku ke kouření, na kterých byly tabákové nálepky nalepeny na tu část balení, která je uzpůsobena k otvírání, které bylo možné bez viditelného poškození tabákové nálepky, čímž nedošlo k řádnému použití tabákové nálepky. Takové tabákové výrobky jsou považovány za neznačené. Vzhledem ke skutečnosti, že výrobky byly uvolňovány do volného oběhu v průběhu měsíce ledna, února a dubna, vyzval správce daně žalobkyni k podání daňových přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků za uvedená tři zdaňovací období. Žalobkyně dne 8. 9. 2016 zaslala správci daně podání, ve kterém tvrdila, že jí nevznikla povinnost podat řádné daňové přiznání. Správce daně vyhodnotil toto podání jako nulové daňové přiznání za duben 2015. Dne 30. 11. 2016 žalobkyně zaslala správci daně podání, v jehož příloze tvrdila, že jí nevznikla povinnost podat řádné daňové přiznání. Toto podání správce daně vyhodnotil jako daňové přiznání ze ledna 2015 a února 2015.
5. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nesplnila povinnost podat řádné daňové přiznání v zákonem stanovené lhůtě, správce daně jí podle žalovaného oprávněně uložil pokuty za opožděné tvrzení daně. Žalovaný zdůraznil, že řízení o pokutě za opožděné tvrzení daně není řízením nalézacím ani řízením sporným. Pokuta vzniká přímo ze zákona ve stanovené výši. Nastanou-li zákonem předpokládané skutečnosti, správce daně ji uložit musí. V nyní posuzované věci byly jednoznačně naplněny podmínky pro uložení pokuty za opožděné tvrzení daně, a to v souvislosti s daňovými povinnostmi žalobkyně, o nichž bylo rozhodnuto platebními výměry ze dne 20. 4. 2018, které již nabyly právní moci. Námitkami týkajícími se tvrzené nezákonnosti stanovených daňových povinností se

žalovaný v tomto řízení zabývat nemohl.

I.2 Úroky z prodlení

6. V návaznosti na výše uvedené platební výměry, jimiž byla žalobkyni vyměřena spotřební daň, vydal správce daně dne 6. 6. 2019 také tři platební výměry, jimiž žalobkyni předepsal úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, a to za zdaňovací období leden 2015 ve výši 3 763 288 Kč, za zdaňovací období únor 2015 ve výši 7 003 882 Kč a za zdaňovací období duben 2015 ve výši 469 269 Kč.
7. K odvolání žalobkyně žalovaný změnil uvedené platební výměry nyní napadeným rozhodnutím ze dne 14. 1. 2020 tak, že ve výrocích opravil data a čísla jednacích podkladových rozhodnutí o vyměření daně, na které tyto výroky odkazovaly. Žalovaný zdůraznil, že již bylo pravomocně rozhodnuto o vyměření spotřební daně žalobkyni za zdaňovací období leden, únor a duben 2015. Tím bylo rozhodnuto nejen o výši žalobkyniny daňové povinnosti, ale také o tom, že jí v souvislosti s uvedením předmětného zboží do volného oběhu a jeho následným skladováním skutečně vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Správce daně proto nepochybil předepsáním úroků z prodlení za neuhrazení splatné spotřební daně. Žalovaný zdůraznil, že řízení o úroku z prodlení není řízením nalézacím ani řízením sporným. Správce daně pouze zkoumá naplnění zákonných podmínek pro vydání rozhodnutí podle § 252 daňového řádu, které má jinak pouze deklaratorní účinky. Naplnění zákonných důvodů pro předpis úroků z prodlení bylo v posuzované věci jednoznačné. Spotřební daň za leden 2015 žalobkyně neuhradila ke dni její původní splatnosti (12. 3. 2015), ale až dne 9. 5. 2018. Spotřební daň za únor 2015 žalobkyně neuhradila ke dni její původní splatnosti (9. 4. 2015), ale učinila tak beze zbytku až dne 27. 3. 2019. Spotřební daň za duben 2015 žalobkyně neuhradila ke dni její původní splatnosti (9. 6. 2015), ale až dne 9. 5. 2018.
8. Podle žalovaného správce daně nepochybil tím, že při výpočtu úroků z prodlení nezohlednil a neosvědčil jako platby dlužné spotřební daně platby za dříve odebrané tabákové nálepky ve výši celkem 28 309 176 Kč. Tyto platby za odebrané tabákové nálepky neprokazují zdanění předmětných výrobků. Prokazují pouze vyměření hodnot tabákových nálepek a uložení povinnosti žalobkyni tuto hodnotu zaplatit. Krom toho, žalobkyní tvrzené zaplacení daně ve skutečnosti nevedlo k její úhradě ve smyslu § 116 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném pro příslušná zdaňovací období. Podle odstavce 2 tohoto ustanovení je daň zaplacená použitím tabákové nálepky, přičemž tabákové nálepky musí být použity v okamžiku, kdy vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit. Jak však bylo prokázáno v řízení o vyměření spotřební daně, předmětné tabákové výrobky bylo třeba považovat za neznačené na základě fikce uvedené v § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Úhrady tabákových nálepek proto nebylo možno považovat za uhrazení splatných částek daně.

II. Obsah žalob, vyjádření žalovaného a repliky žalobkyně

9. Žalobkyně namítla, že platební výměry týkající se pokuty za opožděné tvrzení daně neměly být vůbec vydány, neboť žalobkyni vůbec nevznikla povinnost podat daňová přiznání za zdaňovací období leden, únor a duben 2015. V případě tabákových výrobků plní funkci daňového přiznání objednávka tabákových nálepek. Tabákové nálepky byly v odpovídající hodnotě řádně a včas uhrazeny.
10. Obdobně žalobkyně argumentovala také v žalobě týkající se platebních výměrů na úrok

z prodlení. Zdůraznila, že částky spotřební daně vyměřené platebními výměry byly uhrazeny v zákonné lhůtě splatnosti již 9. 3. 2015, resp. 20. 3. 2015, 16. 4. 2015 a 20. 4. 2015, a to úhradou tabákových nálepek. Následně dne 9. 5. 2018 žalobkyně uhradila tyto částky podruhé pouze z toho důvodu, aby neměla vůči správce daně žádné nedoplatky. Ve skutečnosti jí však touto druhou platbou vznikl přeplatek. Z této druhé platby pak nemohl být předepsán úrok z prodlení.

11. Vzhledem ke skutečnosti, že ze závěrů, které soud přijal v související věci vedené pod sp. zn. 55 Af 11/2019, vyplývá i nutný procesní postup v nyní posuzované věci, nepovažuje soud za účelné podrobně rekapitulovat žalobní námitky, které navíc z podstatné části směřují proti rozhodnutím, která byla předmětem řízení právě ve věci sp. zn. 55 Af 11/2019.
12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě zdůraznil, že napadená rozhodnutí jsou rozhodnutími o příslušenství daně, přičemž byl při jejich vydání vázán rozhodnutími o vyměření daně, která představovala předběžnou otázku. Dále podotkl, že žalobní námitky nemíří proti nyní napadeným rozhodnutím, ale polemizují s jinými pravomocnými rozhodnutími žalovaného, která jsou napadena samostatnou žalobou. Žalovaný proto odkázal na nyní napadená rozhodnutí a obsah správních spisů.
13. V replikách žalobkyně namítla, že žalobní námitky směřují přímo proti platebním výměrům týkajícím se pokuty za opožděné tvrzení daně a úroku z prodlení. Žalobkyně nemůže být sankcionována za opožděné podání daňového přiznání, pokud jí vůbec nevznikla povinnost toto přiznání podat. Zopakovala, že spotřební daň z tabákových výrobků uhradila ve lhůtě splatnosti, proto jí neměly být předepsány úroky z prodlení.

III. Posouzení žaloby soudem

14. Soud ověřil, že žaloby byly podány včas (napadená rozhodnutí byla zástupkyní žalobkyně doručena dne 15. 1. 2020; žaloby byly odeslány dne 13. 3. 2020), osobou k tomu oprávněnou a splňují všechny formální náležitosti na ně kladené. Napadená rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu a mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a rozhodl o žalobě v souladu s § 51 s. ř. s. bez jednání, neboť účastníci s takovým postupem souhlasili.
15. Žaloby jsou důvodné.
16. Pro posouzení důvodnosti žalob je podstatné, že zdejší soud již rozhodl o žalobách žalobkyně ve věci vyměření spotřební daně za zdaňovací období leden, únor a duben 2015. Rozsudkem ze dne 9. 9. 2021, č. j. 55 Af 11/2019-78, napadená rozhodnutí zrušil a vrátil věci žalovanému k dalšímu řízení. Tento rozsudek nabyl právní moci dne 14. 9. 2021. Pro účely nyní posuzované věci soud pouze stručně shrne podstatné důvody rozhodnutí a na odůvodnění citovaného rozsudku plně odkazuje.
17. Soud v citovaném rozsudku uvedl, že žalobkyně tvrdila a doložila uhrazení spotřební daně prostředky adekvátními jejím postavení (doklad o úhradě tabákových nálepek umístěných na tabákových výrobcích), jimž žalovaný nevěnoval patřičnou pozornost, ač z nich jednoznačně plyne, že předmětem sporu byly *zdaněné* vybrané výrobky. Správce daně tedy postupoval nesprávně, pokud žalobkyni vyzval k podání řádných daňových přiznání, neboť žalobkyně skutečně již podala řádná daňová přiznání tím, že objednala tabákové nálepky k tabákovým výrobkům.
18. Dále soud konstatoval, že neznačené tabákové výrobky jsou pouze ty tabákové výrobky, které nejsou vůbec opatřeny tabákovou nálepkou anebo jsou opatřeny poškozenou

tabákovou nálepkou nebo tabákovou nálepkou určenou pro zcela jiný tabákový výrobek. Za neznačený tabákový výrobek však nelze považovat tabákový výrobek, který je opatřen tabákovou nálepkou, která pouze nebyla použita řádně. Vzhledem k tomu, že náležitosti tabákové nálepky nikdo nerozporoval, nemohl správce daně dospět k závěru, že tabákové výrobky byly podle § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních neznačené, ačkoli bylo prokázáno, že byly použity v rozporu s § 116 odst. 4 zákona o spotřebních daních ve spojení s § 2 odst. 3 vyhlášky č. 467/2003 Sb. Řízení o vyměření daně tak vůbec nemělo být zahajováno, přičemž žalobkyni bylo možné postihnout pouze za spáchání přestupku podle § 135zl odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, resp. § 135r odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních (a za podmínky, že by se z časových důvodů ještě nemohla aplikovat pozdější příznivější právní úprava, na niž soud reagoval v rozsudku ze dne 24. 9. 2020, č. j. 55 Af 12/2018-116).

19. Podle rozsudku č. j. 55 Af 11/2019-78 žalobkyně zaplatila spotřební daň na základě objednávek tabákových nálepek. Při výkladu zaujatém žalovaným by se naopak takto zaplacená spotřební daň fakticky ztratila. V případě nesprávného umístění tabákové nálepky je tak třeba zohlednit i uhrazenou spotřební daň, pokud byla použita pravá tabáková nálepka. Dále soud dospěl k závěru, že žalobkyně byla při umisťování tabákových nálepek v dobré víře, že postupuje v souladu s právními předpisy a žalovaný k tomu měl přihlídnout. Při daňové kontrole totiž bylo prokázáno, že se ředitelka odboru žalovaného se zaměstnanci žalobkyně skutečně pravidelně scházela a mj. spolu konzultovali způsob umístění tabákových nálepek. Svědci se shodli i v tom, že se žalobkyně doporučeními ředitelky odboru žalovaného řídila.
20. Zrušení rozhodnutí žalovaného ve věci vyměření spotřební daně žalobkyni za zdaňovací období leden, únor a duben 2015 je významné i pro nyní posuzovanou věc, která se týká příslušenství uvedené daně.
21. Podle § 2 odst. 5 daňového řádu se příslušenstvím daně rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.
22. Pokuta za opožděné tvrzení daně i předepsání úroku z prodlení jsou příslušenstvím daně a sledují její osud. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) přitom vyplývá, že pokud krajský soud v řízení, jehož předmětem je zákonnost platebního výměru týkajícího se příslušenství daně, zjistí, že rozhodnutí žalovaného o odvolání proti (dodatečným) platebním výměrům na daň byla pravomocně zrušena, může z tohoto rozhodnutí vycházet (viz např. rozsudky NSS ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 30/2007-68, ze dne 11. 6. 2009, č. j. 1 Afs 47/2009-45, ze dne 9. 1. 2013, č. j. 9 Afs 4/2012-33, ze dne 30. 5. 2014, č. j. 7 Afs 95/2013-27, ze dne 31. 3. 2021, č. j. 10 Afs 397/2020-67, bod 15, nebo ze dne 19. 8. 2021, č. j. 7 Afs 118/2020-42, body 23 a 24).
23. Ačkoli jsou vyměření daně na jedné straně a sdělení o předpisu pokuty či úroku z prodlení na straně druhé spolu související úkony, správce daně je činí 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 příslušenství přenášet námitky vztahující se k posouzení, zda vůbec a v jakém rozsahu měl správce daně vyměřit daň, k níž se příslušenství vztahuje, respektive zda byl vůbec daňový subjekt povinen podat daňové přiznání, a to za situace, kdy správce daně daň již vyměřil. Naopak ovšem soudní přezkum rozhodnutí o dani může mít dopad na soudní

přezkum rozhodnutí o pokutě či rozhodnutí o úroku z prodlení, a to bez ohledu na pravidlo vázanosti původním skutkovým a právním stavem podle § 75 odst. 1 s. ř. s. (viz např. rozsudky NSS citované v předchozím odstavci). V rozsudku č. j. 7 Afs 118/2020-42 (v bodu 28) NSS připomněl význam § 75 odst. 1 s. ř. s. a výjimečnost případů, kdy lze pravidlo v něm uvedené prolomit. Judikatura však podle NSS zřetelně ústí v závěr, že v souzené věci jde právě o jednu z nemnohých výjimek, kdy znalosti konkrétního vývoje řízení o daňové povinnosti „mají přednost“ před argumentem, že v době vydání a nabytí právní moci platebního výměru na úrok z prodlení bylo rozhodnutí o daňové povinnosti v právní moci a správce daně nepostupoval nezákonně, pokud z uvedeného stavu vycházel.

24. Poté, kdy bylo rozsudkem zdejšího soudu č. j. 55 Af 11/2019-78 pravomocně zrušeno nezákonné rozhodnutí žalovaného ve věci spotřební daně, nemohou obstát ani na něj navazující rozhodnutí žalovaného ve věci příslušenství vztahující se k této dani. Z toho důvodu soud zrušil i nyní napadená rozhodnutí, aniž by se podrobně zabýval žalobními námitkami. Ostatně odpověď na převážnou většinu z nich již žalobkyně dostala v rozsudku č. j. 55 Af 11/2019-78 (srov. postup NSS v rozsudku č. j. 9 Afs 4/2012-33).

IV. Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

25. Soud shledal obě žaloby důvodnými, proto napadená rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a vrátil věci žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
26. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšné žalobkyni soud přiznal náhradu nákladů řízení v celkové výši 30 684 Kč. Tato částka sestává z odměny advokátky za šest úkonů právní služby po 3 100 Kč [dvakrát převzetí a příprava zastoupení, dvakrát sepsání žaloby a dvakrát sepsání repliky podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)], z šesti paušálních částek jako náhrad hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, vše zvýšeno o 21 % DPH ve výši 4 284 Kč, a konečně ze zaplacených soudních poplatků ve výši 3 000 Kč za každou ze dvou žalob. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 30 684 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupkyně žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 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 nejbližší 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. září 2021

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu