



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Michala Bobka a Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: „EURO-TRANS“ Firma Produkcyjno Handlowo-Uslugowa, Piotr Bosak, se sídlem Lukowa 361, Polská republika, zastoupené JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: Generální ředitelství cel, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 6. 2022, č. j. 22 Af 55/2022-31,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení věci a předchozí průběh řízení

[1] V projednávané věci jde o zákonnost uložení pokuty za opožděné tvrzení daně podle § 250 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále „daňový řád“).

[2] Celní úřad pro Moravskoslezský kraj vyměřil platebním výměrem ze dne 8. 11. 2018 žalobkyni spotřební daň ze surového tabáku za zdaňovací období srpen 2016 ve výši 240 253 146 Kč. Stejný den vydal další platební výměr, jímž žalobkyni uložil pokutu za opožděné tvrzení daně dle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 300 000 Kč jakožto maximální možnou výši dle § 250 odst. 5 daňového řádu. Předmětem projednávané věci je druhý platební výměr o pokutě. Žalobkyně se proti oběma platebním výměrům odvolala, ale žalovaný obě odvolání materiálně potvrdil, provedl pouze formální změny ve výroku.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí o pokutě žalobu. Namítala, že žalovaný měl v odvolacím řízení proti platebnímu výměru o pokutě posuzovat také nezákonnost stanovené daňové povinnosti. Vedle toho pak žalobkyně tvrdila, že uložit pokutu podle § 250 daňového řádu lze jenom v případě, kdy *„je a bylo zcela a na první pohled zřejmé, že daňový subjekt má bez dalšího zkoumání povinnost podat daňové přiznání.“* Taková situace však dle žalobkyně nenastala, neboť existence daňové povinnosti (a tedy i povinnosti podat daňové přiznání) je mezi ní a celními orgány sporná.

[4] Krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Uvedl, že řízení o pokutě je akcesorickým řízením k řízení o stanovení daně, avšak s odlišným předmětem řízení. Žalovaný se proto námitkami směřující ke stanovení daňové povinnosti v tomto řízení podle krajského soudu správně nezabýval. Krajský soud nepřisvědčil ani argumentům žalované ohledně nezákonnosti pokuty za opožděné tvrzení daně. Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů totiž posuzoval jako jeden celek. Jelikož v době vydání rozhodnutí žalovaného o pokutě ze dne 27. 5. 2020 o pokutě již žalovaný daň pravomocně vyměřil, zákonné předpoklady k uložení pokuty byly naplněny.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala kasační stížnost. Napadený rozsudek krajského soudu považuje za nepřezkoumatelný a nezákonný. Podle obsahu jde tedy o kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“). Za nepřezkoumatelný považuje stěžovatelka napadený rozsudek proto, že se krajský soud nedostatečně vypořádal s její námitkou ohledně nenaplnění podmínek pro uložení pokuty. Nezákonný je dle stěžovatelky proto, že k naplnění podmínek pro uložení pokuty dle § 250 daňového řádu nedošlo. V tomto bodě stěžovatelka převážně opakuje své námitky uvedené již v žalobě. Míní, že „jasným úmyslem zákonodárce“ v § 250 daňového řádu bylo stanovit sankci za opožděné tvrzení daně jen v těch případech, kdy *„je a bylo zcela a na první pohled zřejmé, že daňový subjekt má bez dalšího zkoumání povinnost podat daňové přiznání.“* Stěžovatelka však svou povinnost za na první pohled zřejmou nepovažuje. Z těchto důvodů navrhuje, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc krajskému soudu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje žalobu zamítnout. Krajský soud dle něj dostatečně zdůvodnil své rozhodnutí, a proto není nepřezkoumatelné. Ani nezákonnost žalovaný neshledává. Stěžovatelka opakuje dle něj nerozhodné subjektivní hledisko pro uložení pokuty a opomíjí povahu pokuty jako příslušenství daně ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu. Pro vydání platebního výměru o uložení pokuty tak byly dle žalovaného splněny všechny zákonné podmínky.

## III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] Kasační stížností se NSS zabýval nejprve z hlediska splnění formálních náležitostí. Konstatoval, že kasační stížnost je přípustná. Následně NSS přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti. Neshledal přitom vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

pokračování

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] NSS se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Podle ustálené judikatury platí, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností a proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, nebo rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75 a ze dne 30. 1. 2014, č. j. 7 Ans 16/2013-39).

[10] Těmto požadavkům krajský soud dostál. Z odůvodnění jeho rozsudku jasně plyne, z jakého skutkového stavu vycházel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Není, povinností správního soudu reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; úkolem je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 201/04, či ze dne 10. 12. 2014, sp. zn. IV. ÚS 919/14, a rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, a ze dne 17. 9. 2021, č. j. 8 As 112/2021-35). Stěžovatelka namítala, že podmínky pro uložení pokuty podle § 250 odst. 1 daňového řádu nebyly naplněny, a krajský soud zdůvodnil, proč dle něj naplněny byly. NSS proto napadený rozsudek za nepřezkoumatelný nepovažuje.

[11] NSS tak přistoupil k druhé kasační námitce – nezákonnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatelka namítá, že nedošlo k naplnění podmínek pro uložení pokuty dle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

[12] Podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu vzniká daňovému subjektu *povinnost ubravit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně.*

[13] 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.*

[14] Stěžovatelka vykládá § 250 odst. 1 daňového řádu tak, že pokutu za opožděné tvrzení daně lze uložit jen v případě, kdy „je a bylo zcela a na první pohled zřejmé, že daňový subjekt má bez dalšího zkoumání povinnost podat daňové přiznání.“ Předpokladem pro uložení pokuty je tak dle stěžovatelky to, že daňový subjekt „věděl, resp. nutně musel vědět“, že má daňové přiznání podat. Oporu pro tento závěr zakládá (ve spíše subjektivním) historickém výkladu, když odkazuje na „jasný úmysl zákonodárce“. Stěžovatelka nicméně dále neosvětluje, z čeho konkrétně by bylo možné takový úmysl zákonodárce dovodit. Z důvodové zprávy, která by mohla být pramenem pro tvrzení o úmyslu zákonodárce, nic takového neplyne.

[15] Aplikační praxe soudů i odborná literatura se naopak shodují na tom, že pokuta podle § 250 odst. 1 daňového řádu vzniká přímo ze zákona (*ex lege*) podle tam stanoveného mechanismu. Jde sankci za daňový delikt, jehož objektivní stránkou je nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu spočívající v „nepodání“ daňového přiznání (či dodatečného daňového přiznání) vůbec, případně se zpožděním. Podmínky pro uložení pokuty jsou tak tři: (1) existence povinnosti podat daňové přiznání (dodatečné daňové přiznání); (2) nepodání takového daňového přiznání ve stanovené lhůtě a (3) přičitatelnost takového nepodání konkrétnímu daňovému subjektu. Budou-li tyto podmínky naplněny, vydá správce daně deklaratorní rozhodnutí (platební výměr) o uložení pokuty, a to bez ohledu na to, zda daňový subjekt o daňové povinnosti věděl či zda s ní souhlasí. Přičitatelnost zde totiž zákon nespojuje se subjektivní odpovědností daňového subjektu, naopak odpovědnost je konstruována jako objektivní a pokuta vzniká bez ohledu na zavinění (viz rozsudky NSS soudu ze dne 24. 1. 2019, č. j. 9 Afs 197/2018-53, ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25, ze dne 4. 8. 2022, č. j. 1 Afs 464/2020-65, či ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 59/2021-49; z odborné literatury viz např. P. Nováková, § 250 [Pokuta za opožděné tvrzení daně]. In: O. Lichnovský a kol. *Daňový řád*. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 980, anebo M. Novotná, Sankce v daňovém řízení. In: M. Novotná a kol. *Daňové řízení*. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 233).

[16] Vznik pokuty přímo ze zákona a stanovená objektivní odpovědnost proto vylučují úvahy správce daně o tom, zda daňová povinnost byla pro daňový subjekt zcela zřejmá, zda mu přijde sporná či jestli o ní věděl. Absence správního uvážení představuje jeden z hlavních rozdílů oproti předchozí právní úpravě úpravy účinné do konce roku 2010, kdy sankcionování porušení povinnosti podat daňové přiznání naopak na úvaze správce daně záviselo (viz také nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, v němž se Ústavní soud ústavnosti nové právní úpravy podrobně věnoval). Subjektivní kritérium „vědomosti“, na něž poukazuje stěžovatelka, tedy nehraje žádnou roli. Pokuta podle § 250 odst. 1 daňového řádu vychází z objektivního pojetí a pro její vznik je nerozhodné, z jakých důvodů daňový subjekt daňové přiznání v zákonné lhůtě nepodal.

[17] V projednávané věci stěžovatelka nezpochybňuje, že daňové přiznání nepodala ve stanovené lhůtě. O splnění druhé a třetí podmínky – nepodání daňového přiznání ve stanovené lhůtě, které je stěžovatelce přičitatelné – proto není sporu. Kasační stížnost ve své podstatě směřuje pouze proti první ze tří podmínek pro uložení pokuty – existence povinnosti podat daňové přiznání. Při přezkumu splnění tohoto požadavku však již není prostor pro zpochybňování zákonnosti vydaného platebního výměru, jímž správce daně uložil povinnost zaplatit daň ve stanovené výši. Vyměření daně a sdělení o předpisu pokuty sice představují dva spolu související úkony, správce daně je ale činí dvěma samostatnými rozhodnutími (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2021, č. j. 10 Afs 397/2020-67).

[18] NSS tedy nepřisvědčil stěžovatelce ani co do druhé kasační námitky týkající se nezákonnosti napadeného rozhodnutí, neboť krajský soud právní otázku, jejíž řešení stěžovatelka v kasační stížnosti zpochybňovala, posoudil správně.

pokračování

#### IV. Závěr a náklady řízení

[19] Tvrzené důvody kasační stížnosti nebyly naplněny, a proto ji NSS podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[20] Současně v souladu s § 120 a § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. NSS nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatel v něm neměl úspěch a žalovanému v něm žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 18. října 2022

David Hipšr  
předseda senátu