



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **TAAR s.r.o.**, se sídlem Budějovická 11, Veselí nad Lužnicí, zast. Mgr. Jiřím Mašlejem, advokátem se sídlem Říční 10, Praha, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 8. 2022, č. j. 50 Af 17/2019-47,

t a k t o:

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

O d ů v o d n ě n í:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11.9.2019, č. j. 22642-2/2019-900000-311. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl stěžovatelčino odvolání a potvrdil platební výměry Celního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“)

- ze dne 26. 2. 2019, č. j. 29055/2019-520000-42, na úrok z prodlení podle § 252 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění relevantním pro posuzovanou věc (dále jen „daňový řád“), za zdaňovací období listopad 2016 ve výši 147 109 Kč,

- ze dne 4. 2. 2019, č. j. 18419/2019-520000-42, na úrok z prodlení za zdaňovací období prosinec 2016 ve výši 238 993 Kč,
- ze dne 26. 2. 2019, č. j. 29054/2019-520000-42, na úrok z prodlení za zdaňovací období leden 2017, ve výši 122 074 Kč,
- ze dne 26. 2. 2019, č. j. 29050/2019-520000-42, na úrok z prodlení za zdaňovací období únor 2017 ve výši 86 279 Kč.

[2] Stěžovatelka provozovala podnik na výrobu vybraných výrobků, v němž vyráběla mj. „doutníky“ zn. ZERA. Tyto výrobky uvedla do volného daňového oběhu a označila je tabákovou nálepkou pro doutníky na základě § 114 a § 116 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Správce daně zjistil, že stěžovatelčiny výrobky nelze považovat za doutníky podle § 101 odst. 3 písm. b) bod 2 zákona o spotřebních daních, ale za tabák ke kouření podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o spotřebních daních (tedy o tabákový odpad, který je upraven pro prodej konečnému spotřebiteli). Správce daně proto stěžovatelce ve vyměřovacím řízení vyměřil spotřební daň za zdaňovací období listopad 2016, prosinec 2016, leden 2017 a únor 2017.

[3] Správce daně následně vydal výše citované platební výměry, kterými stěžovatelce stanovil výši úroku z prodlení. Jak již bylo uvedeno, žalovaný stěžovatelčino odvolání proti těmto platebním výměrům zamítl a platební výměry potvrdil.

II. Řízení před krajským soudem

[4] Stěžovatelka proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobou u krajského soudu, v níž tvrdila, že měl správce daně vést doměřovací řízení namísto řízení vyměřovacího, neboť stěžovatelka část daně uhradila formou tabákových nálepek; daň tedy neměla být vyměřena opětovně v plné výši. Podle stěžovatelky měl být zohledněn její daňový přeplatek.

[5] Krajský soud žalobu podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

[6] Krajský soud předně upozornil, že úrok z prodlení daňového subjektu sleduje osud daně. Stěžovatelkou namítanými otázkami se však krajský soud zabýval již v řízení o žalobě proti rozhodnutí ve věci vyměření stěžovatelčiny spotřební daně, a to v rozsudku ze dne 21. 10. 2020, č. j. 59 Af 1/2019-95, proti němuž stěžovatelka brojila kasační stížností, kterou Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 31. 5. 2022, č. j. 1 Afs 463/2020-98. Krajský soud tedy považoval stěžovatelčinu argumentaci zpochybňující správnost postupu při vyměření daně za mimoběžnou, bylo tak nadbytečné, aby znovu opakoval, co již bylo stěžovatelce vysvětleno v uvedených rozsudcích. Zdůraznil však závěry vyplývající z rozsudku č. j. 1 Afs 463/2020-98, tj. zejména, že stěžovatelka byla v postavení plátce daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, tedy jako osoba, která uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné. Bylo tedy na stěžovatelce, aby doklady uvedenými v § 5 zákona o spotřebních daních prokázala, že jsou tabákové výrobky, které uvedla do volného daňového oběhu, zdaněné. K tomu krajský soud dodal, že pokud stěžovatelka tyto doklady nepředložila ve vyměřovacím řízení, nemůže tuto skutečnost zhojit až v řízení před správním soudem ve věci týkající se úroků z prodlení z vyměřené daně. Při výpočtu úroků z prodlení nebylo

pokračování

možno přihlížet k platbě jiné spotřební daně, neboť v rozhodný okamžik při stanovení daně stěžovatelka neprokázala, že dané výrobky již jednou zdanila.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek, jakož i rozhodnutí žalovaného a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[8] Krajský soud podle stěžovatelky vůbec nevypořádal námitku, že při vyčíslení a předepsání úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu musí být zohledněn přeplatek evidovaný na osobním daňovém účtu stěžovatelky, a proto je jeho rozsudek nepřezkoumatelný. Povinnost správce daně zohlednit přeplatky na osobních daňových účtech vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu. Správce daně pochybil, pokud neuplatnil metodu „vykusování“ úroku z prodlení, tj. nezohlednil-li existenci přeplatku při určování výše úroku z prodlení. Nezohlednění přeplatku evidovaného na osobních daňových účtech stěžovatelky při vyčíslení úroku z prodlení představuje vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve správním spise. Již jen z toho důvodu měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit.

[9] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Žádný přeplatek na daňovém účtu stěžovatelky neexistoval, a nebylo jej tedy možno zohlednit metodou „vykusování“. Rozhodnutí žalovaného proto rovněž odpovídalo obsahu správního spisu. Žalovaný též upozornil, že se Nejvyšší správní soud obdobnými námitkami stěžovatelky již zabýval ve výše citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 463/2020-98.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Podle stěžovatelky je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, neboť se nevypořádal s jejími námitkami. K otázce nepřezkoumatelnosti soudních a správních rozhodnutí se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již mnohokrát vyjádřil. Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, anebo nesrozumitelností (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak měl krajský soud rozhodnout, resp., jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn (srov. např. rozsudky

Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[13] Správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, nebo ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38).

[14] Přesně o takovou situaci se jedná v posuzované věci – krajský soud v napadeném rozsudku sice striktně vzato výslovně neodpovídá na žalobní námitky, ale uvádí názor, z něhož je zřejmé, proč nemohou být důvodné. Stěžovatelka v žalobě namítala, že nemělo být vedeno vyměřovací řízení, ale doměřovací řízení, a že měla být zohledněna skutečnost, že částečně daň zaplatila porízením a umístěním tabákových nálepek. Proti tomu krajský soud postavil argumentaci, z níž je zřejmé, že obě tyto otázky mohly být a byly řešeny v řízení, jehož předmětem bylo samotné stanovení daně. V nyní posuzované věci již pro jejich posouzení není prostor. Z takového odůvodnění je podle Nejvyššího správního soudu zřejmé, z jakých důvodů krajský soud žalobu zamítl a proč žalobní námitky nemohly vést ke zrušení napadeného rozhodnutí. Rozsudek krajského soudu je tedy odůvodněný a srozumitelný, a není tak důvod jej považovat za nepřezkoumatelný.

[15] Nejvyšší správní soud se dále zabýval věcnou správností napadeného rozsudku a konstatuje, že podle jeho ustálené judikatury v rámci řízení o přezkumu úroku z prodlení či penále nelze přezkoumávat samotnou daňovou povinnost nebo řízení o ní (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2008, č. j. 8 Afs 161/2006-93; ze dne 25. 1. 2012, č. j. 1 Afs 77/2011-91; či ze dne 4. 10. 2018, č. j. 10 Afs 115/2017-37).

[16] V posuzované věci je zcela zásadní, že se obě stěžovatelčiny námitky vztahovaly již k řízení o rozhodnutí, kterým byla stanovena daň. Stěžovatelka ostatně i ve věci, v níž zdejší soud rozhodl výše uvedeným rozsudkem č. j. 1 Afs 463/2020-98, tj. ve věci vyměření daně, za jejíž pozdní zaplacení stěžovatelce vznikla povinnost zaplatit úroky z prodlení, namítala, že měla být daň stanovena v doměřovacím řízení a mělo být přihlédnuto k přeplatku na jejím daňovém účtu vzniklém v důsledku umístění doutníkových nálepek – představila tak stejnou argumentaci jako v posuzované věci. Je tedy patrné, že stěžovatelka s uvedenými námitkami ani nyní být úspěšná nemůže.

[17] Nejvyšší správní soud přesto považuje za vhodné připomenout, že ve zmíněném rozsudku č. j. 1 Afs 463/2020-98 stěžovatelčině argumentaci nepřisvědčil. Zdůraznil, že stěžovatelka nebyla plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, který dopadá na provozovatele daňového skladu, oprávněného příjemce, oprávněného odesílatele a výrobce; toto ustanovení totiž dopadá na situace, kdy daňový subjekt svou daňovou povinnost řádně splnil. Vzhledem k tomu, že stěžovatelčiny tabákové výrobky byly neznačené (nesprávně označené tabákové výrobky je podle § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních nutno považovat za neznačené), a tudíž nezdaněné (§ 116 odst. 2 a 4 téhož zákona), byla stěžovatelka plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, podle kterého je plátcem daně mimo jiné osoba, která „*uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné*“. Jak Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 463/2020-98 uvedl, bylo na stěžovatelce, aby prokázala zdanění výrobků doklady podle § 5 zákona o spotřebních

pokračování

daních, takové doklady však „nepředložila, a tudíž neprokázala zdanění tabákových výrobků, tj. tabáku ke kouření. Argumentace že výrobky byly označeny nálepkami pro jiný druh výrobku, konkrétně doutníky ZERA, nemůže ve smyslu požadavků § 5 zákona o spotřebních daních obstát.“ K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že pokud stěžovatelka neprokázala zdanění tabákových výrobků, jen stěží lze uvažovat o existenci daňového přeplatku.

[18] Lze tedy uzavřít, že stěžovatelčina argumentace nemohla vést k úspěšnosti žaloby směřující proti rozhodnutí, kterým byla stanovena výše úroku z prodlení. Žalobní body směřovaly proti způsobu vyměření daně – ta měla být podle stěžovatelky stanovena v doměřovacím řízení a měla zohledňovat přeplatek, který dle jejího názoru vznikl ještě před vyměření daně, a to zakoupením doutníkových nálepek. Pro posouzení otázek bezprostředně souvisejících se zákonností vyměření daně, jimiž se Nejvyšší správní soud navíc již zabýval právě při přezkumu zákonnosti rozhodnutí o vyměření daně, v posuzované věci není prostor.

[19] Stěžovatelka má pravdu, že je správce daně povinen zohlednit při stanovení výše úroku z prodlení i vratitelné daňové přeplatky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 5 Afs 14/2013-70). V posuzované věci však stěžovatelčina argumentace směřovala výhradně ke skutečnostem, které byly posuzovány již při vyměření daně. Netvrdila ani nedokazovala, že by daňový přeplatek vznikl teprve v době po vyměření daně, a je tedy patrné, že se její argumentací již daňové orgány i správní soudy zabývaly a z ničeho nevyplývá, že by ke vzniku daňového přeplatku mohlo dojít po vyměření daně. Ačkoliv tedy je při určení výše úroku z prodlení nutno zohlednit daňové přeplatky, v posuzované věci k tomu prostor nebyl, neboť k žádným skutečnostem, které by mohly mít za následek vznik daňového přeplatku po vyměření daně, nedošlo.

[20] Rovněž je evidentní, že důvodná nemůže být ani stěžovatelčina námitka, že skutkový stav, z něhož žalovaný vycházel, neměl oporu ve spise, resp. s ním byl v rozporu. Ze správního spisu nevyplývá, že by stěžovatelce měl vzniknout daňový přeplatek. Nadto stěžovatelčina argumentace v tomto ohledu vychází z presumované nesprávnosti závěrů vyslovených v opakovaně zmiňovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 463/2020-98. Od těchto závěrů však zdejší soud v posuzované věci nemá prostor ani důvod se odchýlit.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl (výrok I.).

[22] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (výrok II.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 13. října 2023

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu