



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hlušíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **D. J. K.**
zastoupený advokátem JUDr. Radkem Hudečkem
sídlem Poděbradova 1243/7, 702 00 Ostrava

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2022 č. j. 6649-3/2022-900000-314, ve věci
pokuty za nepodání daňového přiznání

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2022 č. j. 6649-3/2022-900000-314, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 4. 11. 2021 č. j. 306795/2021-

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

570000-31, jímž byla žalobci uložena pokuta za nepodání daňového přiznání ze surového tabáku za zdaňovací období listopad 2019.

2. Žalobce v žalobě namítl tyto žalobní body:

1) Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť v rozporu s ust. § 102 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“) obsahuje odůvodnění, z něž nelze seznat, z jakého důvodu a podle jakých ustanovení daňových či jiných předpisů je rozhodnutí o zamítnutí odvolání opřeno. Žalovaný pouze konstatoval, že žalobce ponechal svou námitku předčasnosti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně o uložení pokuty v obecné rovině, i když žalobce uvedl, že rozhodnutí o pokutě bylo vydáno ještě před rozhodnutím o opravném prostředku proti platebnímu výměru správního orgánu prvního stupně, jímž byla spotřební daň ze surového tabáku vyměřena. Také rozhodnutí správního orgánu prvního stupně neobsahovalo odůvodnění pro vystavení platebního výměru na pokutu za nepodání daňového přiznání, když je zde pouze uvedeno, že rozhodnutí je vydáno z důvodu nesplnění daňové povinnosti uvedené ve výroku tohoto rozhodnutí v zákonem stanovené lhůtě. Nebylo uvedeno, proč bylo toto rozhodnutí vydáno a proč byla vyměřena pokuta právě ve výši 288 444 Kč, z jaké částky a za jakou dobu byla vyměřena. Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů jsou tedy nepřezkoumatelná, neboť neobsahují odůvodnění, z nichž je patrné, z jakých podkladů správní orgány prvního i druhého stupně vycházely a jakými myšlenkovými postupy dospěly ke svým závěrům.

2) Žalobce souhlasí se závěrem rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 27. 11. 2019 sp. zn. 1 Afs 54/2019, že pokuta za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu je příslušenstvím daně a sleduje její osud, avšak za situace, kdy není dosud stoprocentně postaveno najisto, že žalobce byl povinen podat daňové přiznání, je vydání rozhodnutí o uložení pokuty podle jeho názoru předčasné, což nelze obhájit tím, že pokud by bylo podkladové rozhodnutí zrušeno, bude zrušeno i rozhodnutí o uložení pokuty. Žalobce rovněž uvedl, že po obdržení výzvy ze dne 9. 10. 2020 sice daňové přiznání nepodal, ale výslovně písemně sdělil celnímu orgánu prvního stupně, že není plátcem spotřební daně, takže se necítí být osobou povinnou podat daňové přiznání. Žalobce dále poukázal na rozsudek NSS ze dne 7. 3. 2019 sp. zn. 4 Afs 351/2018, podle kterého pokuta za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu představuje trest ve smyslu článku 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Je-li tedy pokuta za opožděné podání daňového přiznání správním trestáním, mělo by podle žalobce být nejdříve postaveno najisto, že žalobce je plátcem daně a že porušil svoji zákonnou povinnost podat řádně a včas daňové přiznání. Žalobce setrvává na svém názoru, že k vydání rozhodnutí došlo předčasně a toto nemá oporu v dosud provedeném (neprovedeném) dokazování. Podle žalobce tak došlo k porušení zásady součinnosti podle ust. § 3 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb. správního řádu, v platném znění (dále jen „správní řád“), dále zásady materiální pravdy podle ust. § 3 odst. 4 a ust. § 32 odst. 1 správního řádu a práva žalobce podle § 33 odst. 1 a 2 správního řádu. Došlo také k zásahu do práva žalobce na spravedlivý proces.

3. Žalovaný ve vyjádření uvedl nesouhlas s námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správních orgánů obou stupňů, když podle něj z odůvodnění prvního a zejména druhého stupně, která s ohledem na ustanovení § 134 odst. 4 daňového řádu tvoří jeden celek, je zřejmé, na základě jakých podkladů a právních norem byla žalobci pokuta za opožděné tvrzení daně předepsána. Napadené rozhodnutí pak v odst. 5-6 obsahuje odůvodnění vzniku povinnosti žalobce přiznat daň ze surového tabáku, včetně dne vzniku této povinnosti i dne,

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

ke kterému měla být tato povinnost splněna, to vše s odkazem na protokol zachycující zjištěný skutkový stav a s odkazem na právní normy, z nichž vznik uvedené povinnosti žalobce vyplynul. Odkazované odstavce napadeného rozhodnutí obsahují konstatování nesporné skutečnosti, že žalobce tvrzení daně nepodal a také odkaz na právní normu, podle které žalobci vznikla povinnost předmětnou pokutu uhradit přímo ze zákona (§ 250 daňového řádu). Tato právní norma striktně stanovuje také výši pokuty, takže správce daně je povinen předepsat pokutu v zákonem stanovené výši, aniž by byl nadán jakoukoliv diskreční pravomocí. Ohledně výše pokuty proto nemůže rozvíjet jiné úvahy než odkázat na příslušné ustanovení zákona. Námitku, že prvoinstanční rozhodnutí v nyní přezkoumávané věci bylo vydáno před tím, než bylo postaveno najisto, že žalobci povinnost podat tvrzení daně skutečně vznikla, tj. než podkladové rozhodnutí o stanovení daně nabylo právní moci, žalobce uplatnil již v odvolacím řízení a žalovaný se s ní vypořádal v napadeném rozhodnutí. Dále žalovaný upozornil, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v době, kdy daň již byla pravomocně stanovena. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

4. Žalobce ve vyjádření doručeném krajskému soudu dne 31. 10. 2022 s odkazem na citaci výroku rozhodnutí správního orgánu prvního stupně poukázal na ust. § 102 odst. 2 a 3 daňového řádu a namítl, že toto není odůvodněním rozhodnutí celního orgánu prvního stupně, ale jeho absencí. Pokud jde o námitku předčasnosti odkázal žalobce na rozsudek NSS ze dne 17. 6. 2010 sp. zn. 1 Afs 85/2009, podle něhož, pokud správce daně nevycházel z právního a skutkového stavu existujícího v době vydání přezkoumávaného rozhodnutí, zatížil rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, vadou, která mohla mít vliv na konečný výsledek řízení. Z tohoto důvodu nemůže podle žalobce obstát argumentace žalovaného, že v době vydání napadeného rozhodnutí již bylo postaveno najisto, že žalobce měl povinnost podat daňové tvrzení, neboť tím nelze zhojit stav, který nastal až po vydání rozhodnutí správního orgánu prvního stupně.
5. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i správní řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž byl vázán obsahem žalobních tvrzení (§ 75 odst. 2 zák. č. 152/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“) a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
6. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že na základě celní kontroly ze dne 27. 11. 2019 bylo u žalobce zjištěno 91 balíků surového tabáku o celkové váze 2 580 kg, k čemuž žalobce v následném daňovém řízení uvedl, že o účelu, za jakým byl předmětný surový tabák dopravován, nemá žádné povědomí a není schopen prokázat jeho zdanění. Žalobci tak vznikla daňová povinnost podle ust. § 131a odst. 1 písm. b) bod 2. zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSD“), a proto byl výzvou ze dne 9. 10. 2020 vyzván k podání daňového tvrzení k této dani za zdaňovací období listopad 2019. Daňové tvrzení však nebylo ve lhůtě stanovené výzvou, ani později podáno. Správce daně proto žalobci v souladu s ust. § 250 odst. 1 a 4 daňového řádu uložil pokutu za opožděné tvrzení daně. Ve výroku prvostupňového rozhodnutí byl uveden výpočet pokuty s odkazem na ust. § 250 odst. 1 daňového řádu. Je z něj zřejmý počet dnů prodlení, procentuální výše pokuty a celková výše pokuty. Současně je poukázáno na omezení vyplývající z § 250 odst. 5 daňového řádu. V odůvodnění rozhodnutí je uvedeno, že je pokuta uložena z důvodu

nesplnění daňové povinnosti uvedené ve výroku tohoto rozhodnutí v zákonem stanovené lhůtě. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, v němž uvedl, že rozhodnutí je předčasné, neboť nebylo dosud rozhodnuto o odvolání žalobce proti platebnímu výměru na spotřební daň ze dne 4. 11. 2021 č. j. 306794/2021-570000-31. O podaném odvolání bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

7. Podle ust. § 131b ZSD, plátcem daně ze surového tabáku je osoba, u které byl zjištěn surový tabák, u kterého neprokázala:
 1. původ surového tabáku,
 2. účel použití surového tabáku, nebo
 3. identifikaci osoby, které byl nebo má být surový tabák dodán.
8. Podle ust. § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit 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.
9. Ze spisového materiálu krajský soud zjistil, že vydání prvostupňového rozhodnutí v posuzované věci předcházela skutkový stav, kdy během místního šetření byl zasahující hlídce celního orgánu žalobcem k přepravovanému surovému tabáku předložen mezinárodní nákladní list CMR ze dne 27. 11. 2019, který neobsahoval povinné náležitosti podle § 134 zzb odst. 2 písm. f) a g) ZSD, když na dokladu nebyl uveden údaj o čísle dokladu a údaj o dopravci a rovněž byl uveden nesprávný údaj o množství dopravovaného surového tabáku. Žalobce tak nenaplnil požadavky ust. § 134 zzb odst. 2 ZSD, jehož účelem je zajistit bezchybné ztotožnění surového tabáku uvedeného na dokladu se skutečně přepravovaným surovým tabákem. Číslo dokladu ve spojení s dalšími náležitostmi zaručuje, že bude možné surový tabák kdykoliv a kdekoliv identifikovat a zároveň nebude možné pod stejným dokladem přepravovat různé dodávky surového tabáku. Žalobce tuto povinnost nesplnil, neboť z předloženého dokladu nebylo možné s jistotou určit, zda je přepravované zboží skutečně zboží uvedené na dokladu. Množství zboží neodpovídalo, nebyl uveden dopravce a doklad nebylo možné identifikovat podle čísla. Nejednalo se tedy o nepodstatné formální nedostatky, ale o vady, které společně znemožňovaly identifikaci převáženého zboží.
10. S ohledem na uvedené se žalobce dostal do postavení osoby povinné k dani, tj. plátce daně ze surového tabáku, ve smyslu ust. § 131a písm. b) bod 2 ZSD, jakožto osoba, u které byl zjištěn surový tabák, u něhož neprokázala účel jeho použití.
11. S ohledem na uvedené byl správce daně oprávněn vůči žalobci učinit výzvu k podání daňového tvrzení ve smyslu ust. § 145 odst. 1 daňového řádu. Jelikož žalobce předmětné výzvě nevyhověl, stanovil správce daně na základě již dříve zjištěného skutkového stavu daň rozhodnutím ze dne 4. 11. 2021 č. j. 306794/2021-57000031 a dalším rozhodnutím z téhož dne č. j. 3067795/2021-57000031 vydal platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu.
12. Žalobce v žalobě namítl, že v prvostupňovém rozhodnutí není uvedeno, proč bylo rozhodnutí vydáno a proč byla vyměřena pokuta v dané výši, z jaké částky a za jakou dobu

byla vyměřena. Obsahem prvostupňového rozhodnutí má krajský soud za prokázané, že žalobcem vytýkané náležitosti jsou obsaženy ve výroku prvostupňového rozhodnutí, v němž je určena výše pokuty s odkazem na § 250 odst. 1 daňového řádu s uvedením počtu dnů prodlení, procentuální výše pokuty a s poukazem na ust. § 250 odst. 5 daňového řádu, podle kterého nesmí být pokuta vyšší než 300 000 Kč. Rovněž ze záhlaví platebního výměru plyne, že pokuta byla žalobci uložena za nepodání daňového přiznání ze surového tabáku za zdaňovací období listopad 2019. Odůvodnění prvostupňového rozhodnutí je sice velmi stručné, nicméně obsahově koresponduje s jeho výrokiem. K podrobnému rozvedení důvodů uložení pokuty pak došlo v napadeném rozhodnutí v bodech 5 a 6 jeho odůvodnění. Krajský soud v souladu s ustálenou judikaturou správních soudů zdůrazňuje, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří jeden celek (srov. např. rozsudek NSS sp. zn. 6 As 161/2013). V posuzované věci proto z pohledu komplexního vnímání rozhodnutí správních orgánů obou stupňů soud neshledal jejich nepřezkoumatelnost.

13. Krajský soud neshledal ani nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v části týkající se žalobcovy námitky předčasnosti vydání prvostupňového rozhodnutí, neboť na tu je reagováno v bodě 7. odůvodnění napadeného rozhodnutí zcela konkrétním způsobem, kdy sice žalovaný tvrdí, že tato námitka je vedena v rovině obecného tvrzení, na druhou stranu však konkrétně reaguje odkazem na ust. § 250 odst. 1 daňového řádu, podle něhož vznikla žalobci povinnost pokutu za opožděné tvrzení daně uhradit. Žalovaný současně argumentoval, že skutečnost, že rozhodnutí o stanovení daně (podkladové rozhodnutí) v době vydání prvostupňového rozhodnutí o uložení pokuty za nepodání daňového tvrzení dosud nenabýlo právní moci, nemá za následek nesprávnost nebo nezákonnost rozhodnutí o uložení pokuty, přičemž zdůraznil akcesorický vztah prvostupňového rozhodnutí v přezkoumávané věci k tzv. podkladovému platebnímu výměru na spotřební daň, což znamená, že bude-li podkladové rozhodnutí posléze zrušeno, bude zrušeno i rozhodnutí o uložení pokuty za nepodání daňového přiznání.
14. Krajský soud tento názor žalovaného sdílí. Žalovaný zcela správně vychází z dikce § 250 daňového řádu, který neváže povinnost uhradit pokutu na právní moc rozhodnutí o stanovení daně, když povinnost uhradit pokutu vzniká daňovému subjektu ze zákona v důsledku nepodání daňového přiznání. Jelikož ust. § 250 daňového řádu přesně stanovuje způsob výpočtu a stanovení výše pokuty, lze dovodit, že vázalo-li by se vydání rozhodnutí o pokutě na právní moc rozhodnutí o stanovení daně, byla by uložena pokuta vyšší, neboť by se prodloužila doba prodlení, a pokuta by v důsledku toho představovala pro daňového poplatníka vyšší finanční zátěž. Správce daně se sice zvoleným postupem vystavuje nebezpečí, že v případě následného zrušení podkladového rozhodnutí o stanovení daně bude zrušeno také rozhodnutí o pokutě a také se vystavuje možnosti z toho plynoucích dalších důsledků (např. úroku z nesprávného postupu správce daně), jeho postup však není v rozporu s daňovým řádem.
15. Krajský soud nesdílí názor žalobce, že došlo k porušení základních zásad stanovených správním řádem, a to s ohledem na vyloučení aplikace správního řádu z daňového řízení podle § 262 daňového řádu. Krajský soud však nesdílí ani názor žalobce uplatněný ve vyjádření doručeném krajskému soudu dne 31. 10. 2022, kde rozhojnil svoji argumentaci, že došlo k porušení ust. § 102 odst. 2 a 3 daňového řádu, neboť z důvodů již výše uvedených (odst. 12. tohoto rozsudku) má za to, že taková situace nenastala a napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Žalobcová námitka, že došlo k porušení jeho práva na spravedlivý proces se omezuje pouze na toto základní konstatování bez jakékoliv konkretizace, a proto neurčuje

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

krajskému soudu ani základní rámec pro soudní přezkum (srov. rozsudek NSS sp. zn. 4 As 3/2008).

16. K žalobcově argumentaci, již v podání doručeném krajskému soudu dne 31. 10. 2022 rozhojnil vznesenou námitku předčasnosti posuzovaného rozhodnutí odkazem na rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 85/2009, krajský soud uvádí, že odkazovaný judikát nepovažuje za přílehlavý, neboť závěry tohoto rozsudku mířily na situaci, kdy správce daně poruší svou povinnost zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti co nejúplněji a následně vydá rozhodnutí založené na podstatné vadě řízení. Tak tomu však v nyní souzené věci není, neboť uložení pokuty za opožděné tvrzení daně je povinností správce daně danou zákonem a podmínky, za nichž správce daně k takovému postupu přistoupí, jsou rovněž dány zákonem a žádné dokazování tedy neprobíhá. To je vyhrazeno pro řízení, v němž se stanoví daňová povinnost, což však jde mimo předmět nyní posuzované věci.
17. Výše uvedenou argumentací má krajský soud žalobní body za vypořádané, přičemž je neshledal důvodnými.
18. Krajský soud v souladu s ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.
19. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v tomto soudním řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 8. února 2024

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu