



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Radima Kadlčáka a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobce: P. P., narozený X,
bytem X,
zastoupený JUDr. Jiřím Kacafírkem, advokátem,
sídlem Pražská 84/15, 301 00 Plzeň,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 8. 2023, č. j. 40097-2/2023-900000-319,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 31. 8. 2023, č. j. 40097-2/2023-900000-319, jímž byl k jeho odvolání změněn platební výměr Celního Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „celní úřad“) vydaný dne 22. 9. 2022, č. j. 288111/2022-620000-31, jímž byla žalobci podle § 250 odst. 1 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), uložena pokuta za nepodání daňového tvrzení ke spotřební dani z tabákových výrobků ve smyslu zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), za zdaňovací období listopad 2021 v částce 104 580 Kč, tak, že podle § 101 a § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu byl platební výměr celního úřadu ve výrokové části změněn tak, že byl text „*ve výši 104 580,- Kč, slovy jedno sto čtyři tisíc pět set osmdesát. Výpočet uložené pokuty dle § 250 odst. 1. daňového řádu: Částka daně: 2 091 584,- Kč, Počet dnů prodlení: 262 ve výši: 0,05 % celkem: 104 580 Kč*“, nahrazen textem „*ve výši 129 264,- Kč, slovy jedno sto dvacet devět tisíc dvě stě šedesát čtyři koruny české. Výpočet uložené pokuty dle § 250 odst. 1 a 4 daňového řádu: Stanovená spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2021: 2 585 264,- Kč, Výše pokuty: 5 % stanovené daně (horní hranice), Celkem: 129 264,- Kč*“. V ostatním zůstal platební výměr celního úřadu nezměněn. Žalobce se současně domáhal toho, aby soud žalovanému uložil povinnost nahradit mu náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobce úvodem žaloby obsáhle popsal dosavadní průběh věci, přičemž poukázal na dikci § 250 odst. 1 písm. a) a odst. 6 daňového řádu. Následně namítl, že nesouhlasí s právním posouzením daného případu žalovaným. Předběžnou otázkou pro předpis dané pokuty totiž byla dle jeho názoru skutečnost, zda byl žalobce plátcem spotřební daně z tabákových výrobků, a měl tedy povinnost podat daňové přiznání. V daňovém řízení však žalobce uplatnil námitku, že plátcem daně z tabákových výrobků není, a to z důvodů, které rozvedl v podaném odvolání proti rozhodnutí celního úřadu stran samotného vyměření předmětné daně. Uvedená námitka pak byla dle žalobce relevantní i v řízení o předsedání pokuty.
3. Dále žalobce připomněl, že proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 8. 2023, č. j. 28593-4/2023-900000-319, podal ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem žalobu, v níž zevrubně rozvedl důvody, pro které není plátcem spotřební daně z tabákových výrobků. Na tyto důvody pak v plném rozsahu odkázal s doplněním, že nebyl-li subjektem povinnosti podat daňové přiznání k této dani, neměl ani povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 odst. 1 daňového řádu. Dle názoru žalobce mu tak byla předmětná pokuta uložena nezákonně. Závěrem žalobce stran předběžné otázky, zda byl ve věci plátcem spotřební daně z tabákových výrobků, odkázal na § 52 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Vyjádření žalovaného

4. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby ji soud jako nedůvodnou zamítl. K tomu předně zmínil, že žalobce úvodem žaloby toliko zrekapituloval chronologii případu od zahájení vyměřovacího řízení celním úřadem do vydání žalovaného rozhodnutí. Dále uvedl, že námitky žalobce proti rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru na samotnou daň uplatněné v daném řízení shledal neopodstatněnými, neboť tyto nemohly být předmětem přezkumu platebního výměru na pokutu za opožděné tvrzení daně, jak bylo odůvodněno v napadeném rozhodnutí. Otázka povinnosti žalobce daň z tabákových výrobků přiznat a zaplatit totiž byla pravomocně vyřešena právě rozhodnutím o odvolání proti platebnímu výměru na daň ze dne 21. 8. 2023. Napadené rozhodnutí ve věci pokuty za opožděné tvrzení daně pak bylo žalovaným vydáno dne 31. 8. 2023, a to zcela v souladu s daňovým řádem.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

5. Žalovaný též doplnil, že pokuta za opožděné tvrzení daně, která je příslušenstvím daně dle § 2 odst. 5 daňového řádu, vzniká daňovému subjektu přímo ze zákona, pokud nastanou zákonem předvídané skutečnosti podle § 250 odst. 1 a 2 daňového řádu. Tato pokuta je tedy navázána na trvání povinnosti daňového subjektu podat příslušné daňové tvrzení, neboť ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu sleduje osud daně. Platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně je tudíž pouze deklaratorním rozhodnutím, jímž je daňový subjekt vyrozuměn o výši pokuty a o datu její splatnosti. Proti platebnímu výměru na pokutu za opožděné tvrzení daně je sice přípustné odvolání dle § 109 daňového řádu, avšak z povahy věci plyne, že je možné úspěšně namítat pouze skutečnosti týkající se samotného způsobu stanovení výše pokuty, tj. zda správce daně vycházel při výpočtu výše pokuty z nesprávného počtu dnů prodlení, z nesprávné procentní sazby nebo z nesprávného numerického výpočtu, popř. zda případné podání daňového přiznání bylo učiněno včas. Takové námitky však žalobce ve věci neuplatnil.
6. Závěrem žalovaný podotknul, že v případě žaloby proti rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru na samotnou daň z tabákových výrobků je Krajským soudem v Ústí nad Labem vedeno řízení pod sp. zn. 15 Af 17/2023. Osud nyní napadeného rozhodnutí je tudíž zcela závislý na výsledku přezkumu rozhodnutí o odvolání proti platebnímu na daň správním soudem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2019, č. j. 5 Afs 22/2018-36).

Replika žalobce

7. V podané replice žalobce nejprve zopakoval obsah vyjádření žalovaného ve věci. Poté uvedl, že neměl povinnost podat daňové přiznání, protože důkazy, které prezentoval žalovaný neprokazují, že žalobce byl plátcem předmětné spotřební daně. Je tedy na soudu, aby stanovil, co bylo provedeným dokazováním zjištěno. Dle žalobce za situace, kdy celní úřad přistoupil v dané věci k vydání platebního výměru na pokutu, aniž by vyčkal na výsledek soudního přezkumu rozhodnutí o samotné dani, tak jeho osobu zatížil nezákonně pokutou, ačkoliv žalobce nebyl plátcem spotřební daně z tabákových výrobků. K tomu žalobce doplnil, že je oprávněn požádat správní soud o přezkum každého správního rozhodnutí, jímž byl ve svých právech dotčen.

Posouzení věci soudem

8. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. s. ř. s. bez jednání, neboť žalobce i žalovaný shodně uvedli, že souhlasí s projednáním věci bez nařízení jednání.
9. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení i zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s.
10. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu projednávaného případu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

11. Ze správního spisu postoupeného soudu žalovaným byly zjištěny tyto podstatné skutečnosti. Na základě učiněných zjištění stran vzniku povinnosti žalobce přiznat a zaplatit spotřební daň z předmětných tabákových výrobků dle zákona o spotřebních daních za zdaňovací období listopad 2021, celní úřad žalobci zaslal výzvu k podání řádného daňového tvrzení ke spotřební dani z tabákových výrobků ze dne 9. 8. 2022, č. j. 241730-3/2022-620000-31 (dále jen „výzva k podání daňového přiznání“). V této výzvě k podání daňového přiznání byl žalobce mj. poučen o uplynutí zákonné lhůty k podání daňového přiznání za předmětné zdaňovací období dle § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Žalobce v reakci na výzvu k podání daňového přiznání doručil celnímu úřadu dne 22. 8. 2022 dokument nadepsaný jako „*vyjádření k dokumentu VÝZVA k podání řádného daňového tvrzení, č. j. 241730-3/2022-620000-31*“, v němž uvedl, že s touto výzvou nesouhlasí, neboť se nepovažuje za plátce ani poplatníka spotřební daně z tabákových výrobků, a tudíž daňové přiznání podat nemůže. Žalobce zároveň odmítl, že by s tabákovými výrobky jakýmkoliv způsobem nakládal, s tím, že výzvu k podání daňového přiznání shledává, vzhledem k absenci zjištění skutkového stavu celním úřadem, neodůvodněnou. Daňové přiznání tak žalobce k učiněné výzvě nepodal. Celní úřad následně (tj. v rámci vedeného vyměřovacího řízení) vydal dne 22. 9. 2022 platební výměr č. j. 288110/2022-620000-31 na spotřební daň z tabákových výrobků podle zákona o spotřebních daních za zdaňovací období listopad 2021, a to ve výši 2 091 584 Kč. Platební výměr na tuto daň byl žalobci doručen téhož dne. V návaznosti na vydání platebního výměru na samotnou daň celní úřad vydal dne 22. 9. 2022 již shora popsany (namítaný) platební výměr č. j. 288111/2022-620000-31, který byl žalobci doručen téhož dne.
12. Žalobce poté podal proti platebnímu výměru na samotnou daň z tabákových výrobků blanketní odvolání, které k výzvě celního úřadu dále doplnil. Proti namítanému platebnímu výměru celního úřadu v dané věci bylo žalobcem také podáno blanketní odvolání, které bylo k výzvě celního úřadu žalobcem rovněž doplněno. V případě odvolání proti platebnímu výměru na daň žalovaný po doplnění dokazování podle § 115 daňového řádu vydal rozhodnutí ze dne 21. 8. 2023, č. j. 28593-4/2023-900000-319, kterým platební výměr na daň změnil ve smyslu stanovení daně podle pomůcek ve výši 2 585 264 Kč, oproti dani celním úřadem původně stanovené dokazováním v částce 2 091 584 Kč. Toto rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru na daň bylo žalobci doručeno dne 23. 8. 2023 (tj. den nabytí právní moci). Žalovaný pak napadeným rozhodnutím ze dne 31. 8. 2023 tak, jak už bylo shora popsáno, rozhodl v nyní posuzovaném případě.
13. S ohledem na obsah a formulaci žalobní argumentace soud předně zdůrazňuje, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační. Od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tudíž oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud nesmí nahrazovat jeho projev vůle a vyhledávat vady napadeného správního aktu. Jinak řečeno, žalobce je povinen jím spatřované důvody nezákonnosti žalovaného rozhodnutí v žalobě explicitně uvést a vymezit tím soudu rozsah kontroly správního rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74, nebo ze dne 30. 4. 2012, č. j. 4 As 5/2012-22). Soud je následně takovýmto vymezením žalobních bodů vázán, přičemž rozhodnutí nemůže (až na výjimky) přezkoumat z důvodů, které nebyly uplatněny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63). Jestliže žalobní bod nadepsaným požadavkům vyhovuje, pak je projednání způsobilý v té míře obecnosti, v níž je formulován, popř. v průběhu řízení dále doplněn (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 As 73/2006-121). Obsah, rozsah a kvalita žalobní argumentace tak předurčují obsah a rozsah následného soudního rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2022, č. j. 1 Afs 142/2022-49). Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

K tomu soud poukazuje také na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, v němž bylo konstatováno, že „[m]íra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej.“ Soud přitom není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobce či dohledávat důkazní prostředky svědčící v jeho prospěch. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta žalobce (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60, nebo ze dne 20. 9. 2022, č. j. 4 Afs 306/2020-70).

14. V daném kontextu je dále nutno uvést, že toliko odkaz žalobce na obsah dříve podaného odvolání ve věci, či dokonce podání učiněného v rámci jiného daňového nebo soudního řízení, není řádným (způsobilým) žalobním bodem ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť jak už bylo výše vyloženo, je na žalobci, aby v podané žalobě jasným a konkrétním způsobem (tj. výslovně) vymezil, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené rozhodnutí za nezákonné (popř. nicotné). Prostý odkaz na argumentaci uvedenou v podaném odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí, či v podání provedeném žalobcem v odlišné věci (resp. v odvolání proti rozhodnutí celního úřadu stran vlastního vyměření spotřební daně z tabákových výrobků nebo žalobě proti poukazovanému rozhodnutí), přitom těmto požadavkům zjevně neodpovídá, a proto se jím soud nemohl zabývat (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58). Jinými slovy, považoval-li žalobce tvrzení obsažená v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí nebo v jakémkoliv jiném podání (žalobě) za významná (relevantní) i pro posouzení zákonnosti aktuálně napadeného rozhodnutí v soudním řízení, mohl a měl je vtělit právě do podané žaloby. K tomu soud opětovně zdůrazňuje fakt, že není oprávněn namísto žalobce jakkoliv podřazovat pod takový obecný odkaz obsažený v žalobě naprosto konkrétní skutečnosti plynoucí z obsahu správního spisu.
15. Soud se tedy ve světle dříve uvedeného ve věci zabýval značně obecným tvrzením žalobce stran nezákonnosti uložené pokuty za nepodání daňového přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2021, kterou žalobce jednoduše spatřoval v tom, že nebyl subjektem povinnosti podat daňové přiznání k předmětné dani.
16. Podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu vzniká daňovému subjektu 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. Dle odst. 4 téhož ustanovení v případě, kdy daňový subjekt nepodá daňové přiznání, ačkoli měl tuto povinnost, a neučiní tak ani dodatečně po dobu, kdy možnost podat tato přiznání trvá, použije se při výpočtu částky podle odst. 1 nebo 2 stanovená horní hranice; výše pokuty za opožděné přiznání daně v tomto případě činí vždy nejméně 500 Kč. Podle odst. 5 daného ustanovení též platí, že maximální výše částky vypočtené podle odst. 1 nebo 2 nesmí být vyšší než 300 000 Kč. Podle odst. 6 téhož ustanovení o povinnosti platit pokutu rozhodne správce daně platebním výměrem. Pokuta je splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru.
17. V kontextu nadepsané námitky soud považuje za případné nejprve poukázat na závěry týkající se významu povinnosti včasného podání daňového přiznání a zejména pokuty za nesplnění této povinnosti, k nimž dospěl Ústavní soud v nálezu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, kde mj. vyslovil, že „[u]stanovení § 250 daňového řádu upravuje pokutu za Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

opožděné tvrzení daně, která je sankcí za podání daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání po stanovené lhůtě nebo za jejich nepodání vůbec. Pokuta vzniká přímo ze zákona (ex lege) ve stanovené výši odvozené 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 za opožděné tvrzení daně představuje zejména motivaci k včasnému podávání daňových tvrzení, bez nichž není efektivní správa daní možná. Nesplnění povinnosti tvrzení daně je třeba obecně považovat za ohrožení samotného zjištění a stanovení daně a následně i její úhrady, tj. dochází zde k ohrožení cíle správy daní jako takové. Ustanovení § 250 daňového řádu je slučitelné s principy právního státu ve smyslu čl. 1 Ústavy a nepředstavuje rozpor s čl. 1 a čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod a s čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod. “K samotné výši pokuty (tj. procentuální hodnotě určené zákonodárcem přímo v zákoně) zároveň Ústavní soud uvedl, že „zohledňuje závažnost porušení daňové povinnosti a do značené míry i individuální ekonomické poměry sankcionovaného subjektu. Je zcela nepochybné, že dané opatření je přiměřené zamýšlenému cíli. Sankcionování porušení povinnosti je učiněno předvídatelným a dopředu určitelným způsobem, který vylučuje libovůli ze strany rozhodujícího orgánu a je zcela na konkrétním daňovém subjektu, kdy splní povinnost a břemeno tvrzení ohledně svých daňových povinností, do jaké míry bude zasáhnuto do jeho majetkové sféry a v jaké výši bude realizovat na základě zákona stanovený příjem státního rozpočtu.“

18. Ačkoliv tedy žalobce subjektivně vnímá postup celních orgánů, které mu vyměřily pokutu za nepodání předmětného daňového přiznání, jako nezákonný, neboť tyto měly vycházet z neúplných skutkových zjištění a nesprávného právního posouzení, dle hodnocení soudu celní orgány v řešené věci jednaly plně v souladu s § 250 daňového řádu. Sankce za opožděné tvrzení daně totiž vzniká přímo ze zákona, přičemž celní orgány nemají prostor pro jakékoliv zvážení konkrétních okolností řešeného případu. Jejich úkolem je toliko vyměřit pokutu platebním výměrem ve smyslu § 250 odst. 6 daňového řádu, nepodá-li daňový subjekt daňové tvrzení, jak tomu bylo právě i v posuzované věci.
19. V této souvislosti je možné opětovně odkázat na shora citovaný nálezn Ústavního soudu, v němž bylo také konstatováno, že „[v] posuzovaném případě sankce vznikají ex lege v předem dané výši odvozené z určitého základu, a to z důvodu předvídatelnosti a s tím související právní jistoty, zamezení libovůle ze strany orgánu veřejné moci, snížení rizika korupce, administrativní zvladatelnosti (automatizace jejich ukládání u správce daně) a rychlosti řízení. (...) Výše sankce za delikt (...) je přímo úměrná ekonomickým aktivitám daňového subjektu, popřípadě jeho majetku a obsahuje v sobě jistý prvek diferenciacie, který je schopen do jisté míry nahradit absenci diskrece v případě vzniku sankce ex lege [srov. nálezn ze dne 15. října 2013 sp. zn. Pl. ÚS 3/13 (375/2013 Sb.)].“ Dále je příležitým zmínit též rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 29. 9. 2015, č. j. 59Af 55/2014-30, nebo rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 23. 3. 2017, č. j. 31 Af 67/2015-36, ve kterých se shodně uvádí, že „[z] citované právní úpravy je zřejmé, že pokuta za opožděné tvrzení daně je sankcí vznikající daňovému subjektu obligatorně přímo ze zákona, nastanou-li zákonem předvídané okolnosti – tj. nepodání daňového přiznání vůbec nebo zpoždění s jeho podáním delší než 5 pracovních dnů. Výše pokuty, respektive způsob jejího výpočtu vyplývá rovněž přímo ze zákona, a sice z § 250 odst. 1 až 5 daňového řádu. Správce daně tak nemá prostor pro správné uvážení v dané věci a nelze tedy ani uvažovat o tom, že by uložil pokutu v rozporu s dobrými mravy. Platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně, kterým je pokuta za pozdní podání daňového tvrzení, je toliko deklaratorním rozhodnutím, kterým je daňovému subjektu fakticky toliko oznamována výše pokuty. Výši pokuty tak není možno určit správním uvážením, jelikož její výpočet vychází přímo ze zákonné úpravy, z daňového řádu.“

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

20. Zdejší soud též poukazuje na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2022, č. j. 1 Afs 464/2020-65, v němž bylo v návaznosti na již citovaný nálezn Ústavního soudu konstatováno, že „[p]ovinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně tedy vzniká přímo ze zákona, nastanou-li předpokládané skutečnosti. První podmínkou je existence povinnosti podat daňové přiznání a druhou pak nesplnění této povinnosti ve stanovené lhůtě. (...) Nynější námitky, ačkoli formálně míří proti pokutě, ve skutečnosti opět napadají zákonnost platebního výměru na spotřební daň. Není žádný důvod, aby soud v nynějším rozsudku opakoval to, co již správní soudy obou stupňů vyslovily v rozsudcích týkajících se samotné spotřební daně. Stěžovatel nemůže v této věci uspět již proto, že s ohledem na omezený rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí o pokutě jsou takové námitky mimoběžné, a tedy nedůvodné už ze své podstaty.“ Možno odkázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2019, č. j. 5 Afs 22/2018-36, ve kterém bylo uvedeno, že „[z] dikce § 250 odst. 1 daňového řádu je zjevné, že pokuta za opožděné tvrzení daně má ve vztahu k vyměřené spotřební dani akcesorický charakter. (...) Byť má k řízení o vyměření daně úzký vztah, jedná se o řízení se zcela odlišným předmětem.“
21. Z výše uvedeného je pak jednoznačně zřejmé, že ačkoliv jsou vyměření daně a sdělení o předpisu pokuty dva spolu úzce související úkony, správce daně je činí dvěma samostatnými rozhodnutími. Lze je proto 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, resp. zda byl vůbec daňový subjekt povinen podat daňové přiznání, a to za situace, kdy správce daně daňovému subjektu předmětnou daň již vyměřil.
22. Pokud tedy žalobce nepodal daňové přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků, ačkoliv tuto povinnost měl, celní úřad nemohl postupovat jinak, než v souladu se zákonem rozhodnout o uložení pokuty za opožděné tvrzení daně ve smyslu § 250 daňového řádu. Nutno k tomu ve stručnosti konstatovat, že zdejší soud rozsudkem ze dne 5. 6. 2024, č. j. 15 Af 17/2023-46, zamítl žalobu podanou žalobcem proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 8. 2023, č. j. 28593-4/2023-900000-319, jímž byl k odvolání žalobce změněn platební výměr celního úřadu ze dne 22. 9. 2022, č. j. 288110/2022-620000-31, na spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2021, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků v celkové výši 2 091 584 Kč, tak, že byl text „podle § 139 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), vyměřuje daňovému subjektu P. P., X, RČ/DIČ: X spotřební daň z moci úřední z tabákových výrobků, za zdaňovací období listopad 2021“, nahrazen textem „v souladu s ustanovením § 101 daňového řádu za použití § 98, § 139, § 145 a § 147 daňového řádu a § 104 zákona o spotřebních daních v rozhodném znění vyměřuje daňovému subjektu P. P., bytem X, RČ/DIČ: X (dále jen „daňový subjekt“), spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2021 ve výši 2 585 264,- Kč (slovy: dva miliony pět set osmdesát pět tisíc dvě stě šedesát čtyři koruny české) z moci úřední podle pomůcek“, dále byl vypuštěn text na str. 4 prvostupňového rozhodnutí „ve výši 2 091 584,- Kč, slovy dva milióny devadesát jeden tisíc pět set osmdesát čtyři“, a text obsahující výpočet daně z tabáku byl nahrazen textem: „Výpočet daně: Zboží: Tabák ke kouření, Číslo výrobku: 240301, Množství celkem: 912,40 kg, Sazba daně: 2 720 Kč/kg, Daňová povinnost přiznaná: 0 Kč vyměřená: 2 481 728 Kč“. V nadepsaném rozsudku přitom soud uzavřel, že v odkazovaném daňovém řízení byla dostatečným způsobem prokázána odpovědnost žalobce za úhradu daně k zajištěným nezdaněným tabákovým výrobkům. V nyní projednávané věci tudíž nebylo jakékoliv pochybnosti o tom, že žalobce bylo třeba

považovat za plátce spotřební daně z předmětných tabákových výrobků dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

23. Samotný výpočet pokuty v případě nepodání daňového tvrzení, jak tomu bylo v nyní posuzované věci, je pak v § 250 odst. 4 daňového řádu výslovně určen jako 5 % ze stanovené daně, jedná-li se o pokutu ve smyslu odst. 1 tohoto ustanovení. Omezení horní hranicí je poté dáno odst. 5 téhož ustanovení (ve výši 300 000 Kč). Tímto tedy dochází k odlišení případů, kdy si daňový subjekt uvědomí (byť se zpožděním) svoji chybu a tuto se snaží napravit (odst. 1), od situace, kdy jeho nesoučinnost trvá (odst. 4). V souvislosti s nadepsaným ustanovením daňového řádu je pak nutné odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2020, č. j. 1 Afs 38/2019-24, ve kterém bylo konstatováno, že „[t]ento odstavec odlišuje situaci, kdy daňový subjekt ani přes výzvu správce daně nesplní svou povinnost a vůbec daňové tvrzení nepodá, oproti opožděnému podání daňového tvrzení. Zůstane-li daňový subjekt zcela pasivní, jedná se o závažnější prohřešek, než pouhé zpoždění s podáním daňového tvrzení. Z toho důvodu v takovém případě daňový řád reaguje speciální úpravou výpočtu pokuty. Dle § 250 odst. 4 daňového řádu se při nepodání daňového tvrzení použije při výpočtu pokuty stanovená horní hranice pokuty, což je dle odst. 1 téhož ustanovení částka rovná 5 % stanovené daně.
24. V návaznosti na veškeré shora popsané skutečnosti je tak ve věci možné uzavřít, že předmětná spotřební daň z tabákových výrobků byla žalobci stanovena pravomocným rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 8. 2023, č. j. 28593-4/2023-900000-319, ve spojení s platebním výměrem celního úřadu ze dne 22. 9. 2022, č. j. 288110/2022-620000-31, přičemž samotná výše pokuty byla následně vyčíslena plně v souladu se zákonem z takto stanovené daně. Žalobce přitom prokazatelně nesplnil svoji zákonnou povinnost podat příslušné daňové tvrzení, za což mu tedy byla právem uložena pokuta. Za dané situace pak celní úřad při ukládání pokuty postupoval v souladu s § 250 odst. 4 daňového řádu, a jeho jednání tudíž nelze označit za protiprávní. Žalobní námitka týkající se nezákonnosti napadeného rozhodnutí, resp. aplikace § 250 odst. 1 a 4 daňového řádu celními orgány, je proto v projednávaném případě zjevně nedůvodná.
25. Postup celních orgánů byl tedy v řešeném případě dle hodnocení soudu plně v souladu se zákonem. Nutno též připomenout, že platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu, kterým je i pokuta za nepodání daňového tvrzení, je toliko deklaratorním rozhodnutím, kterým je daňovému subjektu (zde žalobci) fakticky pouze oznamována výše pokuty. Samotný výpočet výše této pokuty tak za vyvstalého stavu vycházel přímo z daňového řádu, jak už bylo ostatně shora vyloženo.
26. S ohledem na všechny výše uvedené skutečnosti tudíž soud v projednávané věci uzavírá, že obecně uplatněné žalobní tvrzení o pochybení žalovaného, resp. stran nezákonnosti uložené pokuty žalobci za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu, neshledal důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. rozsudku zamítl.
27. Současně soud v souladu s § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, přičemž tento ani jejich náhradu nepožadoval.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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). Případně-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.

Ústí nad Labem 11. června 2024

JUDr. Petr Černý, Ph.D. v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.