



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Ivo Pospíšila a Michala Bobka v právní věci žalobce: **P. P.**, zastoupený advokátem JUDr. Jiřím Kacafírkem, se sídlem Pražská 84/15, Plzeň, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2023, č. j. 40011-2/2023-900000-319, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 6. 2024, č. j. 15 Af 19/2023 - 36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Žalovaný uložil v záhlaví uvedeným rozhodnutím žalobci pokutu dle § 250 odst. 1, 4 a 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, za nepodání daňového tvrzení ke spotřební dani ze surového tabáku za zdaňovací období listopad 2021 ve výši 300 000 Kč. Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného správní žalobou. Nezákonnost uložené pokuty spatřoval v tom, že nebyl povinen podat daňové přiznání ke spotřební dani ze surového tabáku.

[2] Krajský soud v Ústí nad Labem žalobu zamítl. Uvedl, že vyměření daně a uložení pokuty spolu sice úzce souvisí, ale správce daně tyto úkony činí dvěma samostatnými rozhodnutími. To znamená, že žalobce zásadně nemůže při přezkumu rozhodnutí o pokutě vznášet námitky týkající se posouzení, zda byl vůbec povinen podat daňové přiznání. Soud upozornil, že rozsudkem ze dne 28. 5. 2024, č. j. 15 Af 15/2023 - 43, zamítl žalobu podanou žalobcem proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2023, č. j. 6157-13/2023-900000-319,

jímž byla žalobci vyměřena za užití pomůcek spotřební daň ze surového tabáku ve výši 54 712 610 Kč. Soud tedy nepochyboval o tom, že žalobce byl plátcem spotřební daně ze surového tabáku.

II. Důvody kasační stížnosti

[3] Žalobce (stěžovatel) podal kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (s. ř. s.), a navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení, popřípadě aby zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Stěžovatel namítal, že § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu je založen na principu materiální pravdy, nikoli formální pravdy. Není rozhodné, že žalovaný vyměřil stěžovateli spotřební daň ze surového tabáku. Jedná se o formální deklaraci daňové povinnosti, která nezakládá stěžovateli povinnost uhradit pokutu za nepodání daňového přiznání. Soud a žalovaný měli přezkoumat, zda stěžovateli skutečně vznikla povinnost podat daňové tvrzení. Kdyby tak postupovali, nemohli by pominout skutečnosti, které stěžovatel uvedl v kasační stížnosti (vedené pod sp. zn. 6 Afs 164/2024) proti rozsudku ze dne 28. 5. 2024, č. j. 15 Af 15/2023 - 43, vydanému v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného o vyměření spotřební daně ze surového tabáku. Dle stěžovatele tyto skutečnosti prokazovaly, že není plátcem daně ze surového tabáku.

III. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatele

[5] Žalovaný uvedl, že námitky směřující proti daňovému výměru nemohou být předmětem přezkumu rozhodnutí o uložení pokuty za nepodání daňového tvrzení. Otázka, zda byl stěžovatel povinen daň ze surového tabáku přiznat a zaplatit, je pro stávající řízení předběžnou otázkou, kterou žalovaný pravomocně vyřešil v rozhodnutí ze dne 11. 8. 2023, č. j. 6157-13/2023-900000-319. Osud pokuty za nepodané daňové tvrzení zcela závisí na osudu samotné daně ze surového tabáku podle § 2 odst. 5 daňového řádu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2019, č. j. 5 Afs 22/2018 - 36). Kasační námitka se proto míjí s předmětem stávajícího řízení.

[6] Stěžovatel v replice konstatoval, že akcesorická (vedlejší) povaha pokuty je okolností, která nastupuje až tehdy, jsou-li v konkrétním případě naplněny zákonné podmínky pro uložení pokuty. Jestliže však není řádně zjištěno, zda ten, komu byla pokuta uložena, je skutečným plátcem daně, který měl povinnost podat daňové přiznání, tedy dodržen princip materiální pravdy, pak uložení pokuty není v souladu s § 2 odst. 5 daňového řádu, o který žalovaný opírá důvodnost svého rozhodnutí.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, má požadované náležitosti a je projednatelná. Soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost **není** důvodná.

pokračování

[9] Stěžovatel namítal, že krajský soud a žalovaný měli zjišťovat před uložením pokuty za nepodání daňového tvrzení ke spotřební dani ze surového tabáku, zdali měl povinnost podat daňové tvrzení podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Stěžovatel tvrdil, že takovou povinnost neměl.

[10] Podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu *vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliiv 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.*

[11] Podle § 135 odst. 1 daňového řádu *je řádné daňové tvrzení povinen podat každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá, nebo daňový subjekt, který je k tomu správcem daně vyzván.*

[12] Podle § 131g odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, *je plátce daně ze surového tabáku povinen podat daňové přiznání.*

[13] Podle § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních *je plátcem daně ze surového tabáku 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.*

[14] Nejvyšší správní soud uvádí, že povinnost uhradit pokutu vzniká daňovému subjektu, jsou-li splněny podmínky uvedené v § 250 odst. 1 daňového řádu (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, bod 66). První zákonnou podmínkou je existence povinnosti podat daňové přiznání a druhou pak nesplnění této povinnosti ve stanovené lhůtě, nebo vůbec. Stěžovatel namítal, že nebyl povinen podat daňové přiznání (nesplnění první zákonné podmínky).

[15] Obecně lze tedy uvést, že povinnost podat daňové tvrzení vzniká daňovému subjektu, jak uvedeno shora, buď přímo ze zákonného ustanovení, nebo na základě výzvy správce daně (§ 135 odst. 1 daňového řádu). Povinnost podat daňové přiznání ukládají daňovým subjektům jednotlivé daňové zákony. V případě spotřební daně ze surového tabáku jde o § 131g odst. 1 zákona o spotřebních daních, dle kterého je daňové přiznání povinen podat plátce daně ze surového tabáku. Krajský soud se tedy k žalobní námitce stěžovatele měl zabývat tím, zdali stěžovatel byl plátcem daně ze surového tabáku ve smyslu § 131a odst. 1 zákona o spotřebních daních, a proto měl povinnost podat daňové přiznání k této dani.

[16] Krajský soud v bodě 22 napadeného rozsudku odkázal na svůj dřívější rozsudek ze dne 28. 5. 2024, č. j. 15 Af 15/2023 - 43, kterým zamítl žalobu proti platebnímu výměru ze dne 10. 8. 2023, č. j. 6157-13/2023-900000-319. Z platebního výměru vyplývá, že stěžovatel byl plátcem daně dle § 131a odst. 1 písm. b) bodu 2 zákona o spotřebních daních. Stěžovatel totiž zpřístupňoval a uzavíral sklad, a za přispění dalších osob uskladňoval a vyskladňoval věci, zejména rozměrné krabice obsahující surový tabák (body 45 až 49 platebního výměru), aniž prokázal účel použití tabáku (bod 59 tamtéž). Vykonával tedy nad surovým tabákem faktické panství (měl k němu nejužší vztah) a současně neprokázal za jakým účelem tabák používal. K totožnému závěru dospěl poté i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 10. 2024, č. j. 6 Afs 164/2024 - 48 (body 28 až 32), jímž

přezkoumal rozsudek krajského soudu ze dne 28. 5. 2024, č. j. 15 Af 15/2023 - 43. Otázka „plátcovství daně“ byla tímto rozsudkem kasačního soudu jednoznačně vyřešena.

[17] Stěžovatel nevznesl v III. části žaloby žádné konkrétní námitky týkající se plátcovství daně ze surového tabáku; pouze poukázal na odůvodnění odvolání proti prvostupňovému platebnímu výměru. Za této situace mohl krajský soud při posuzování podmínek dle § 250 odst. 1 daňového řádu vyjít z pravomocného platebního výměru na spotřební daň ze surového tabáku, který navíc obstál v přezkumu před Nejvyšším správním soudem. Krajský soud se tedy správně zabýval otázkou, zdali byl stěžovatel plátcem daně ze surového tabáku ve smyslu § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních a dospěl k přesvědčivému závěru, že plátcem byl.

[18] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že stěžovatel byl povinen podat daňové přiznání i podle § 135 odst. 1 daňového řádu na základě výzvy správce daně ze dne 15. 8. 2022, č. j. 247332/2022-620000-31, k podání řádného daňového přiznání ke spotřební dani ze surového tabáku za zdaňovací období listopad 2021. O povinnosti stěžovatele podat řádné daňové přiznání tedy nepanují žádné pochybnosti.

[19] Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud správně konstatoval splnění první zákonné podmínky pro vznik povinnosti zaplatit pokutu za nepodání daňového tvrzení. Kasační soud však koriguje právní názor krajského soudu (bod 21 napadeného rozsudku), že stěžovatel nemůže při přezkumu rozhodnutí o pokutě namítat, že nebyl povinen podat daňové přiznání; je tomu právě naopak. Povinnost podat daňové tvrzení je zákonnou podmínkou (§ 250 odst. 1 daňového řádu) vzniku stěžovatelovy povinnosti uhradit pokutu; její naplnění lze zpochybňovat jak v řízení o pokutě, tak v rámci soudního přezkumu. Tento nedostatek však sám o sobě nezakládá nezákonnost napadeného rozsudku. Krajský soud se totiž věcně zabýval namítanou absencí povinnosti podat daňové tvrzení a dospěl ke správnému závěru o její existenci. Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem krajského soudu v tom, že ke dni vydání rozhodnutí o pokutě nepanovaly pochybnosti o splnění podmínky „plátcovství daně“. Ke dni vydání rozhodnutí o pokutě existovalo totiž pravomocné rozhodnutí o povinnosti stěžovatele (jako plátce daně) uhradit spotřební daň. Kasační námitka není důvodná.

[20] Stěžovatel odkázal na námitky obsažené v kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu ze dne 28. 5. 2024, č. j. 15 Af 15/2023 - 43 (věc vedená pod sp. zn. 6 Afs 164/2024). Nejvyšší správní soud podotýká, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Aby byly kasační námitky způsobilé věcného projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu (rozsudek ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016 - 38, bod 12). „*Uvedení konkrétních stížných námitek (...) nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem.*“ (rozsudek ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58). Stejně tak nelze konkrétní námitky nahradit pouhým odkazem na kasační námitky směřující proti jinému rozsudku krajského soudu. Obecný odkaz stěžovatele na kasační námitky vznesené v jiné věci (vyměření spotřební daně ze surového tabáku), bez jakéhokoli jejich navázání na stávající předmět řízení (uložení pokuty za nepodání daňového přiznání) tedy nesplňuje požadavky kladené judikaturou na řádně uplatněné kasační námitky. Není úkolem Nejvyššího správního soudu, aby určoval, do jaké míry lze jednotlivé kasační námitky směřující proti rozsudku krajského soudu v jiné věci vztáhnout i na napadený rozsudek. Toto měl

pokračování

učinit stěžovatel v kasační stížnosti. Kasační bod je z uvedeného důvodu nepřipustný, a soud se jím proto nezabýval (srov. rozsudek ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Afs 126/2008 - 156).

V. Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud neshledal námitku stěžovatele důvodnou. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[22] O náhradě nákladů řízení rozhodl kasační soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v souvislosti s tímto řízením nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Soud mu tedy náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. listopadu 2024

Lenka Kaniová
předsedkyně senátu