



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **P. P.**, zast. JUDr. Jiřím Kacafírkem, advokátem se sídlem Pražská 84/15, Plzeň, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 8. 2023, č. j. 40097-2/2023-900000-319, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 6. 2024, č. j. 15 Af 20/2023-35,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobce („stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem („krajský soud“), kterým soud zamítl jeho žalobu proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaný změnil výrok rozhodnutí Celního úřadu pro Ústecký kraj v části týkající se výše uložené pokuty, v ostatních částech zůstal výrok o uložení pokuty dle § 250 odst. 1, 4 a 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc, za nepodání daňového tvrzení ke spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2021, nezměněn. Nezákonnost uložené pokuty stěžovatel spatřoval v tom, že nebyl plátcem daně z tabákových výrobků, a proto neměl povinnost podat daňové přiznání k této dani.

[2] Krajský soud uvedl, že vyměření daně a uložení pokuty spolu sice úzce souvisí, ale správce daně tyto úkony činí dvěma samostatnými rozhodnutími. To znamená, že stěžovatel 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 5. 6. 2024, č. j. 15 Af 17/2023-46, zamítl žalobu podanou stěžovatelem proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 8. 2023, č. j. 28593-4/2023-900000-319, jímž mu byla vyměřena za užití pomůcek spotřební daň z tabákových výrobků ve výši 2 585 264 Kč. Soud tedy nepochyboval o tom, že stěžovatel byl plátcem spotřební daně z tabákových výrobků.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika stěžovatele

[3] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhl jeho zrušení z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (s. ř. s.), popřípadě zrušení rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Namítal, že § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu je založen na principu materiální pravdy, nikoli formální. Není rozhodné, že byla vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků. Jedná se o formální deklaraci daňové povinnosti, která nezakládá stěžovatelovu povinnost uhradit pokutu za nepodání daňového přiznání. Soud a žalovaný měli přezkoumat, zda mu skutečně vznikla povinnost podat daňové tvrzení. Kdyby tak postupovali, nemohli by pominout skutečnosti, které byly uvedeny v kasační stížnosti proti rozsudku sp. zn. 15 Af 17/2023 (vedené v řízení před NSS pod sp. zn. 5 Afs 173/2024) týkající se vyměření spotřební daně z tabákových výrobků. Dle stěžovatele tyto skutečnosti prokazovaly, že není plátcem spotřební daně z tabákových výrobků.

[5] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl, že námitky směřující proti daňovému výměru nemohou být předmětem přezkumu rozhodnutí o uložení pokuty za opožděné tvrzení daně. Otázka, zda byl stěžovatel povinen daň z tabákových výrobků přiznat a zaplatit, je pro stávající řízení předběžnou otázkou, kterou žalovaný pravomocně vyřešil v rozhodnutí ze dne 21. 8. 2023, č. j. 28593-4/2023-900000-319. Osud pokuty za opožděně podané daňové přiznání zcela závisí na osudu samotné daně z tabákových výrobků podle § 2 odst. 5 daňového řádu (rozsudek NSS 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 ale 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.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[9] Úvodem NSS předesílá, že skutkově i právně obdobnou věcí týchž účastníků se zabýval v rozsudku ze dne 5. 11. 2024, č. j. 1 Afs 132/2024-39 (uložení pokuty za nepodání daňového přiznání ke spotřební dani ze surového tabáku). V něm řešil zcela shodné námítky jako v projednávané věci na základě takřka identické stížnostní argumentace. Od závěrů v tomto rozsudku vyslovených nemá důvod se Nejvyšší správní soud odchýlit ani nyní, a v dalším z nich tudíž vychází.

[10] 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.*

[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 § 4 odst. 1 písm. f) č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, je *plátcem daně právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.*

[13] Podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních *vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit také dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje plátcem uvedenými v § 4 odst. 1 písm. f) nebo dnem zjištění, že plátcem vybrané výrobky po nějakou dobu držel, nebo že je drží, a to tím dnem, který nastal nejdříve.*

[14] Obecně platí, že povinnost uhradit pokutu vzniká daňovému subjektu, jsou-li splněny podmínky uvedené v § 250 odst. 1 daňového řádu (viz nálezy 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] Povinnost podat daňové tvrzení vzniká daňovému subjektu, buď přímo ze zákona, nebo na základě výzvy správce daně (§ 135 odst. 1 daňového řádu). Povinnost podat daňové přiznání ukládají daňovým subjektům jednotlivé daňové zákony. V nyní posuzovaném případě se jedná o § 9 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Krajský soud se tedy k žalobní námítce měl zabývat tím, zdali byl stěžovatel plátcem daně z tabákových výrobků ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, a měl-li povinnost podat daňové přiznání k této dani.

[16] Krajský soud správně konstatoval splnění první zákonné podmínky pro vznik povinnosti zaplatit pokutu za nepodání daňového tvrzení. Jeho právní názor (bod 21 napadeného rozsudku), dle kterého stěžovatel nemůže při přezkumu rozhodnutí o pokutě namítat, že nebyl povinen podat daňové přiznání, je však třeba korigovat. Je tomu právě naopak. Naplnění povinnosti podat přiznání k daní, lze zpochybňovat jak v řízení o pokutě

před správcem daně, 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 s jeho závěrem v tom, že ke dni vydání rozhodnutí o pokutě nepanovaly pochybnosti o splnění podmínky „plátcovství daně“. Ke dni vydání rozhodnutí o pokutě existovalo pravomocné rozhodnutí o povinnosti stěžovatele (jako plátce daně) uhradit spotřební daň, na které krajský soud v bodě 22 napadeného rozsudku odkázal. Toto rozhodnutí existovalo i po celou dobu řízení před krajským soudem.

[17] Pro povinnost přiznání a odvedení daně musel mít stěžovatel k tabákovým výrobkům určitý kvalifikovaný vztah, resp. musel vystupovat k daným věcem jako *detentor*, tedy věc fakticky ovládat (viz rozsudek ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010-71). Takovou osobou stěžovatel podle skutkových okolností zjištěných správním orgánem nepochybně byl. Z jejich rozhodnutí jasně vyplývá, že pouze stěžovatel sklad (kde byly tabákové výrobky uloženy) odemykal, zamykal a nakládal s tabákovými výrobky, aniž by prokázal, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné dle § 5 zákona o spotřebních daních a ani neprokázal oprávněné nabytí vybraných výrobků za ceny bez daně, jak je uvedeno v § 6 zákona o spotřebních daních. V dané věci je rozhodné zjištění osoby, která tyto tabákové výrobky skladovala ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, přičemž další osobu, které by postavení skladovatele svědčilo, se zjistit nepodařilo. Z platebního výměru vyplývá, že stěžovatel byl plátcem daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

[18] K totožnému závěru dospěl NSS i v rozsudku ze dne 14. 11. 2024, č. j. 5 Afs 173/2024 - 45, jímž přezkoumal rozsudek krajského soudu sp. zn. 15 Af 17/2023, kterým byla zamítnuta žaloba ve věci vyměření spotřební daně. Rozhodnutí, dle kterého stěžovateli svědčilo postavení plátce daně z tabákových výrobků dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, a v tomto důsledku mu tak vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) téhož zákona je pravomocné, protože v soudním přezkumu obstálo. Nesplnil-li stěžovatel zákonem stanovenou povinnost přiznání ke spotřební dani podat, byla splněna i zákonem stanovená podmínka pro uložení pokuty, která je předmětem sporu v nyní projednávané věci.

[19] K pouhému odkazu na námitky obsažené v jiné kasační stížnosti, a to kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu ze dne 5. 6. 2024, č. j. 15 Af 17/2023-46 (věc vedená pod sp. zn. 5 Afs 173/2024) NSS uvádí, že kasační stížnost je oprávněným 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 z tabákových výrobků), 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 NSS určovat, do jaké míry lze jednotlivé kasační námitky směřující proti rozsudku krajského soudu v jiné věci

pokračování

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

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými. 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.).

[21] 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 14. listopadu 2024

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu