ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců JUDr. Bc. Kryštofa Horna a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobce: **R. P.**
bytem X

zastoupen advokátem JUDr. Radimem Hanákem, Ph.D.
sídlem Pujmanové 882/25, Podolí, Praha 4

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 1387/7, Michle, Praha 4

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 19. 12. 2022, č. j. 57897-3/2022-900000-312,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 26. 3. 2018, č. j. 61051/2018-610000-32.4 (dále jen „platební výměr na pokutu“). Platebním výměrem na pokutu celní úřad uložil žalobci jako daňovému subjektu podle § 250 odst. 2 zákona č.

280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 3. 2019 (dále jen „daňový řád“) pokutu za nepodání tvrzení ke spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období listopadu 2014 ve výši 300 000 Kč.

2. Celní úřad platebním výměrem ze dne 26. 3. 2018, č. j. 61050/2018-610000-32.4 (dále jen „platební výměr na spotřební daň“), vyměřil žalobci jako plátci podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 183/2017 Sb. (dále jen „zákon o spotřebních daních“) spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopadu 2014. Rozhodnutí ze dne 4. 12. 2018, č. j. 40406-2/2018-900000-312 (dále jen „první rozhodnutí žalovaného ve věci spotřební daně“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru na spotřební daň, bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2021, č. j. 54 Af 5/2019-75 (dále jen „první rozsudek ve věci spotřební daně“), a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný pak rozhodnutím ze dne 18. 11. 2022, č. j. 10054-30/2022-900000-312 (dále jen „druhé rozhodnutí žalovaného ve věci spotřební daně“), odvolání žalobce znovu zamítl. Žalobce toto rozhodnutí napadl žalobou, kterou zdejší soud rozsudkem ze dne 29. 10. 2024, č. j. 59 Af 9/2022-78, zamítl [řízení o kasační stížnosti žalobce je před Nejvyšším správním soudem (dále jen „NSS“) vedeno pod sp. zn. 9 Afs 230/2024].

Obsah žaloby

3. Celní úřad v rámci vyhledávací činnosti zjistil dne 7. 11. 2014 skladování řezaného tabáku v prostorách bez čísla popisného na pozemcích parc. č. st. X1 a parc. č. X2 v katastrálním území V. u Č. J. v obci Č. J. Celní úřad toho dne vyzval žalobce jako jednoho ze spoluvlastníků prostor k jejich zpřístupnění. Žalobce sdělil, že prostory jsou pronajaty a nevyužívá je. Celní úřad prohlídku provedl jako policejní orgán podle § 12 odst. 2 písm. b) zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“). Během prohlídky byl nalezen řezaný tabák. Žalobce do protokolu o prohlídce uvedl, že řezaný tabák je zde uskladněn nájemcem. Ještě v den konání prohlídky doložil originál nájemní smlouvy. Totéž žalobce uvedl i při podání vysvětlení podle § 158 trestního řádu dne 4. 12. 2014. Žalobce uvádí, že dne 28. 11. 2016 bylo vůči němu zahájeno trestní stíhání mimo jiné pro skutek spočívající ve skladování nezdaněného řezaného tabáku na výše uvedené adrese, který byl nalezen při domovní prohlídce dne 7. 11. 2014.

4. Celní úřad dne 17. 10. 2017 žalobce podle § 145 daňového řádu vyzval, aby podal řádné daňové tvrzení na daňovou povinnost na spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopadu 2014. Žalobce se o výzvě nikdy nedozvěděl, protože byla doručena jeho předchozímu právnímu zástupci, který ukončení zastoupení celnímu úřadu nesdělil a žalobci výzvu nezaslal.

5. Souběžně s platebním výměrem na spotřební daň vydal celní úřad platební výměr na pokutu. Odvolání žalobce proti platebnímu výměru na pokutu zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 12. 2018, č. j. 40408-2/2018-900000-312 (dále jen „první rozhodnutí žalovaného ve věci pokuty“), které zdejší soud zrušil rozsudkem ze dne 30. 4. 2021, č. j. 54 Af 4/2019-44. Důvodem bylo zrušení prvního rozhodnutí žalovaného ve věci spotřební daně, protože pokuta nemůže obstát, pokud neexistuje pravomocně stanovená daňová povinnost. Kasační stížnost proti rozsudku č. j. 54 Af 4/2019-44 zamítl NSS rozsudkem ze dne 9. 3. 2022, č. j. 10 Afs 174/2021-42. Žalovaný však po vydání rozsudku č. j. 54 Af 4/2019-44 žádné

Shodu s prvopisem potvrzuje: A. Ř.

úkony nečinil. Vyčkal opětovného zamítnutí odvolání proti platebnímu výměru na spotřební daň, následně vyzval žalobce k vyjádření a poté vydal napadené rozhodnutí.

6. Žalobce uplatňuje tři žalobní body.

7. Zaprvé namítá, že pokuta mu byla uložena v rozporu se zásadou *nemo tenetur se ipsum accusare* plynoucí z čl. 37 odst. 1 a čl. 40 odst. 4 Listiny základních práv a svobod (č. 2/1993 Sb.; dále jen „Listina“). Tato zásada vylučuje sankcionování osoby, která tohoto práva využije a odmítne splnit ze zákona vyplývající povinnost součinnosti, pokud by realizace této součinnosti vedla k tomu, že by poskytla orgánům veřejné moci skutečnosti, které by mohly být využitelné v trestním stíhání této osoby. K tomu žalobce odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 23. 6. 2005, sp. zn. II. ÚS 255/05, a ze dne 21. 8. 2006, sp. zn. I. ÚS 636/05, z nichž plyne, že uložením pořádkové pokuty podle § 66 odst. 1 trestního řádu nelze vynucovat na osobě podezřelé či obviněné součinnost při opatřování důkazů proti ní samé, a tedy nutit ji k sebeobviňování v trestním řízení. Z toho žalobce dovozuje, že analogicky není možné ukládat pokutu za opožděné podání daňového tvrzení za situace, kdy osoba obviněná z daňového trestného činu k výzvě správce daně nepodá daňové tvrzení, kterým by se tato osoba ke svému trestnému činu doznala. Spotřební daň z tabákových výrobků, která byla žalobci vyměřena za zdaňovací období listopadu 2014, je totiž rovněž předmětem trestního řízení zahájeného usnesením ze dne 29. 11. 2016. Ve věci je vedeno řízení u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 1 T 8/2021. Skladování řezaného tabáku nalezeného dne 7. 11. 2014 je tedy orgány činnými v trestním řízení přičítáno žalobci. Žalovaný i celní úřad s tím byli obeznámeni. Žalobce souhlasí se žalovaným, že je volbou daňového subjektu, jaké informace poskytne, a právě proto je nepřípustné, aby byl za jejich neposkytnutí postihován pokutou. Pokud je osoba obviněná z trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby vyzvána k podání daňového přiznání na daňovou povinnost, která je předmětem trestního řízení, je takovým postupem vyzývána k tomu, aby se doznala ke své trestné činnosti. Jeho podáním by se totiž ztotožnila s tvrzením, že jí na konkrétní dani za konkrétní zdaňovací období vznikla daňová povinnost. Analogicky lze odkázat na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 11. 4. 1974, sp. zn. 3 To 2/74, podle něhož nelze po osobě, která má příjmy z nelegální činnosti, požadovat, aby tyto příjmy řádně uvedla ve svém daňovém přiznání k dani z příjmu.

8. Žalobce dále polemizuje s tím, jak výše uvedenou argumentaci vypořádal zdejší soud v rozsudku č. j. 54 Af 4/2019-44. Za nepřiléhavý považuje odkaz na rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 As 159/2014-52, a judikaturu Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“). SDEU řešil jinou otázku, a sice zda je subjekt (nikoliv daňový) v rámci správního řízení (podobném kontrole podle kontrolního řádu) povinen k výzvě správního orgánu poskytnout podklady, které zvyšují podezření, že se dopustil trestného činu. SDEU neřešil, nakolik je daňový subjekt povinen se prostřednictvím daňového přiznání doznávat ke své trestné činnosti. Daňové přiznání je odlišným instrumentem než výzva k poskytnutí podkladů nutných pro činnost správního orgánu za účelem provedení veřejnoprávní kontroly nebo správního řízení, v němž je ukládána povinnost z moci úřední. Tento odkaz je navíc irelevantní, protože tuzemské právo má ohledně zákazu sebeobviňování ve správním řízení jasno, že v rámci činnosti správních orgánů (kontroly nebo správního řízení) nelze jakýkoliv subjekt nutit k tomu, aby správnímu orgánu poskytl podklad, který by zvýšil šanci jeho trestního stíhání. K tomu žalobce odkazuje na stanovisko odboru veřejné správy, dozoru a kontroly Ministerstva vnitra a odbornou literaturu. V rozsudku NSS ze dne

15. 12. 2016, č. j. 2 As 254/2016-39, se nejednalo o trestání za neposkytnutí podkladů nebo důkazů, ale za neposkytnutí tvrzení, že předmětné tabákové výrobky skladoval. Přiléhavý není podle žalobce ani odkaz na rozsudek NSS ze dne 17. 3. 2021, č. j. 10 Afs 175/2019-94, a judikaturu Evropského soudu pro lidská práva (dále též „ESLP“). Žalobce totiž nebrojí proti výzvě k podání daňového přiznání ani povinnosti podat daňové přiznání, ale zpochybňuje možnost uložení pokuty podle § 250 daňového řádu za situace, kdy by nesplněná povinnost zvýšila riziko jeho trestního stíhání, čímž je žalobce sankcionován za to, že se formou daňového přiznání k údajné trestné činnosti nedoznal. Argumentace paralýzou daňového systému není na místě. I pokud by osoby podezřelé z daňové trestné činnosti nebyly povinny podat daňová přiznání, na funkčnost systému by to nemělo vliv.

9. Žalobce zadruhé namítá, že mu byla uložena pokuta nezákonně, protože daňové přiznání podal ústně do protokolu. Učinil tak během domovní prohlídky dne 7. 11. 2014, přičemž uvedl, že s bratrem předmětné prostory jako vlastníci pronajali třetí osobě a od té doby k nim nemají přístup. Při použití standardních interpretačních pravidel nelze než dospět k závěru, že žalobce ve vztahu k jakémukoliv zboží a věcem skladovaným v těchto prostorách prohlásil, že nejsou v jeho držení, že za ně není zodpovědný a že v tomto prostoru skladuje své věci nájemce. Tím žalobce dne 7. 11. 2014 učinil materiální daňové přiznání, a to na spotřební daň z tabákových výrobků ve výši 0 Kč. Svou argumentaci žalobce opírá o rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015-36, v němž NSS uvedl, že pokud daňový subjekt sdělí kvalifikovaně svůj nesouhlas s tvrzením správce daně, že mu vznikla daňová povinnost, je takové sdělení (vyjádření) daňového subjektu nutno posuzovat jako daňové tvrzení, respektive daňové přiznání na nulovou daň. Žalobce byl nadto ve věci nalezeného tabáku předvolán celním úřadem (byť v postavení policejního orgánu) k podání vysvětlení podle § 158 odst. 6 trestního řádu. Při něm dne 2. 12. 2014 opět uvedl, že prostory byly pronajaty třetí osobě a s nalezeným tabákem nemá nic společného. Rovněž toto podané vysvětlení je materiálním daňovým přiznáním s nulovými hodnotami. Žalobce tak kvalifikovaným způsobem celnímu úřadu sdělil, že mu za předmětné daňové období povinnost podat daňové přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků nevznikla, resp. že subjektivně hodnotí svoji daňovou povinnost jako neexistující. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že celní úřad byl v těchto případech policejním orgánem, nikoliv správcem daně. Že v předmětných prostorách ke dni 7. 11. 2014 nemá nic uskladněno, však žalobce sdělil i celnímu úřadu vystupujícímu jako správce daně dne 7. 11. 2014 při prvním ústním jednání.

10. K nedodržení formy předepsané pro daňové přiznání žalobce uvádí, že podání se posuzuje dle skutečného obsahu. Pokud někdo sdělí, že jej za určité zdaňovací období nestíhá daňová povinnost, jde o srozumitelné podání, z něhož je seznatelné, čeho se týká. Žalobce jako fyzická osoba neměl do roku 2018 datovou schránku, a tak mohl učinit podání (daňové přiznání) písemně nebo ústně do protokolu. Ačkoliv řádné daňové tvrzení může být podáno pouze na předepsaném formuláři, formulář pro daňové přiznání ke spotřební dani z řezaného tabáku obsahuje pouze údaj o základu daně (množství řezaného tabáku) a z tohoto základu vypočítanou výslednou daň. Pokud žalobce uvedl, že prostory jsou pronajaty a užívá je jiná osoba, pak uvedl veškeré relevantní údaje, jelikož sdělil, že za zdaňovací období listopadu 2014 je jeho základ spotřební daně nulový, a tedy je nulová i daňová povinnost. S odkazem na odbornou literaturu žalobce rovněž uvádí, že v případě nedodržení formy pro podání daňového přiznání má správce daně absenci tiskopisu posoudit jako vadu podání a

postupovat podle § 74 odst. 1 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že správce daně žalobce nevyzval k odstranění vad, je nutno ústní prohlášení žalobce učiněná do protokolu ve dnech 7. 11. 2014 a 2. 12. 2014 posuzovat podle obsahu. Nelze akceptovat, že celní úřad coby správce daně ignoruje daňové skutečnosti, které zjistil coby policejní orgán. Žalobce splnil povinnost podat daňové přiznání, a proto je uložení pokuty podle § 250 daňového řádu vyloučeno.

11. Žalobce dále polemizuje s tím, jak tuto argumentaci vypořádal zdejší soud v rozsudku č. j. 54 Af 4/2019-44. Soud dospěl k závěru, že ze žalobcových sdělení nelze seznat úmysl učinit dostatečně závazné vyjádření ohledně daňové povinnosti. Žalobce je přesvědčen, že tento prvek v jeho sdělení dovodit lze. Jeho úmyslem (a obsahem jeho sdělení) bylo prohlásit nulovou daňovou povinnost, tj. žádný vztah k čemukoliv, co bylo nalezeno, jelikož to není skladováno žalobcem, ale třetí osobou. S ohledem na judikaturu po žalobci nelze žádat, aby podle obsahového rozboru svých sdělení určil, zda již daňové přiznání podal, anebo zda je navzdory dvěma ústním sdělením povinen ještě podat prázdný formulář daňového přiznání (daňové přiznání s nulovými hodnotami). Po žalobci jako právním laikovi nelze žádat, aby si byl vědom výsostně právně technického aspektu, že celní úřad může vystupovat při různých úkonech různě, a aby při sdělování skutečností do protokolu rozlišoval, kdy celní úřad vystupuje jako orgán správy daní a kdy v jiném postavení. Splnění povinnosti podat daňové přiznání je třeba hodnotit v kontextu legitimních očekávání daňového subjektu, tj. zda byl v dobré víře, že svoji zákonnou povinnost sdělil. Žalobce opakovaně sdělil celnímu úřadu, že ho daňová povinnost netíží. Nelze ho sankcionovat za to, že jako právní laik nezná všechny předpisy upravující činnost celní správy. Dvě ústní sdělení žalobce, že nenese odpovědnost za předmětné prostory a není vlastníkem nalezeného nezdaněného tabáku, žalobci založily legitimní očekávání, že svoji povinnost se k předmětnému nálezu vyjádřit splnil a daňové přiznání ústní formou podal.

12. Zatřetí žalobce namítá, že napadené rozhodnutí odporuje závaznému právnímu názoru vyjádřenému v rozsudku č. j. 54 Af 4/2019-44. První rozhodnutí žalovaného ve věci pokuty bylo zrušeno, protože nemohlo obstát za situace, kdy samotná daň nebyla splatná. NSS potvrdil, že příslušenství daně nemůže být vymáháno před splatností kmenové daňové povinnosti. Stav, kdy by bylo splatné příslušenství dosud nesplatné daně, by odporoval logice správy daní. Žalovaný má za to, že tento závazný právní názor naplnil tím, že s vydáním napadeného rozhodnutí vyčkal do právní moci platebního výměru na spotřební daň. Pokuta za opožděné daňové přiznání, stejně jako úrok z prodlení či penále, však nemůže být splatná dříve, než nabude právní moci (dodatečný) platební výměr na kmenovou daňovou povinnost. To nelze relativizovat například tím, že u žalobce nebyla tato částka nikdy předmětem samostatné exekuce. Podle § 250 odst. 6 daňového řádu nastává splatnost pokuty uplynutím 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru daňovému subjektu. Aby žalovaný dostál závěrům rozsudku č. j. 54 Af 4/2019-44, byl povinen zrušit platební výměr na pokutu. Tím, že vyčkával tehdy, kdy platební výměr existoval (a podle § 250 odst. 6 daňového řádu byl splatný), byl zachován stav, kdy existovalo splatné příslušenství daně, ale již nikoliv splatná kmenová daňová povinnost. Žalovaný tak jen vytvořil iluzi naplnění závazného právního názoru soudu. Navíc porušil povinnost postupovat v řízení bez zbytečných průtahů, protože měl nové rozhodnutí vydat do šesti měsíců, vyčkával ale ještě další rok.

Shodu s prvopisem potvrzuje: A. Ř.

13. Naposled nastíněná otázka přitom není jen akademická. Dne 1. 1. 2021 totiž nabyl účinnosti § 259aa daňového řádu, který umožňuje požádat o prominutí pokuty za opožděné daňové přiznání, a to u pokut vzniklých ode dne účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. (podle jeho čl. II bodu 13). Vznikem pokuty je myšleno vydání platebního výměru. Pokud by žalovaný platební výměr na pokutu vydal až po právní moci platebního výměru na spotřební daň, vydal by ho v listopadu 2022, tj. za účinnosti § 259aa daňového řádu. Žalobce měl nárok na zachování možnosti požádat o prominutí pokuty, protože platební výměr na pokutu měl být vydán až po právní moci platebního výměru na spotřební daň. Žalobce by přitom měl nárok na prominutí 75 % pokuty, jelikož mu v pěti předcházejících po sobě jdoucích zdaňovacích období nevznikla povinnost k předmětné dani.

14. Napadené rozhodnutí i platební výměr na pokutu jsou podle žalobce nezákonné, protože platební výměr byl vydán předčasně v době, kdy pro jeho vydání nebyly splněny podmínky. Tato vada není zhojena ročním prodlením s vydáním napadeného rozhodnutí. Není totiž přípustné, aby existovalo vykonatelné příslušenství daně v době, kdy doměřená daň ještě není splatná. Žalobce byl tímto postupem zbaven možnosti požádat o prominutí pokuty dle § 259aa daňového řádu.

Vyjádření žalovaného k žalobě

15. Žalovaný se žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Právo odepřít výpověď a právo neobviňovat sebe samého je součástí práva na spravedlivý proces. Podle judikatury ESLP je podstatou spravedlivého řízení podle čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.; dále jen „Úmluva“) a uplatní se i ve správním řízení. To uvádí také NSS v rozsudku č. j. 2 As 254/2016-39, v němž poukázal i na svůj rozsudek č. j. 6 As 159/2014-52, podle kterého samotná povinnost předložení existujících dokumentů není v rozporu se zákazem sebeobviňování. Podle žalovaného se zákaz sebeobviňování z povahy věci neuplatní v právu daňovém. Daňové právo není ovládáno zásadou vyšetřovací, objektem regulace jsou daně ukládané na základě zákona a na rozdíl od práva trestního nebo správního trestání se v něm neuplatní v plné míře zásada materiální pravdy a princip presumpce neviny. Důkazní břemeno nese ten, kdo má povinnost tvrzení. Povinnost daňového subjektu tvrdit skutečnosti je dána hmotněprávní úpravou. Správce daně má za úkol ověřovat plnění této povinnosti. K tomu užívá obecných nástrojů (zejména výzev) podle daňového řádu. Tyto výzvy představují pouze konkretizovanou formu dialogu ohledně toho, zda byla splněna daňová povinnost. Pokud se daňový subjekt obává, že by poskytnutím určité informace (daňovým tvrzením) mohl přivodit trestní stíhání sobě či svým blízkým, je jeho volbou, zda informace poskytne, nebo odmítne. Pak na něj dopadne negativní následek spočívající ve stanovení daně *ex offo*, která nemá trestněprávní rozměr. Výzva k podání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení tedy z povahy věci nepředstavuje zásah do práva odepření výpovědi. Právo neobviňovat sebe sama totiž nejde tak daleko, aby v sobě zahrnovalo právo odmítnout podat daňové přiznání, a to ani při souběžném či potenciálně zahájeném řízení trestním. Rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 11. 4. 1974, sp. zn. 3 To 2/74, se týkalo trestných činů rozkrádání majetku v socialistickém vlastnictví a zkrácení daně a vyjadřovalo se pouze k tomu, že zatajení příjmu dosaženého trestným činem v daňovém přiznání a neodvedení daně z takového příjmu nelze posuzovat jako trestný čin zkrácení daně. Za situace, kdy judikatura (např. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29) obecně považuje výzvy k podání řádných a dodatečných daňových přiznání za standardní nástroj vynucení povinnosti daňovým

subjektem dobrovolně nesplněné, přičemž daňový subjekt je povinen daňové tvrzení podat, je nutno dospět k závěru, že tyto výzvy nepředstavují porušení zákazu sebeobviňování. Účelem výzvy je zjištění procesního stanoviska daňového subjektu. Procesní důsledky plynou pouze z nevyhovění této výzvě.

16. Žalobce nulová daňová přiznání ústně nepodal. Jeho sdělení do protokolu nebyla učiněna formou předepsanou pro daňové přiznání a celní úřad je nemohl podle obsahu takto identifikovat. Podání nebyla učiněna u celního úřadu jako správce daně, ale v jeho trestněprávní působnosti. Nesouhlas žalobce v jakémkoliv řízení vedeném celním úřadem s tím, že mu vznikla daňová povinnost, nelze posuzovat jako podání daňového přiznání. Správce daně může vyzvat daňový subjekt k podání daňového přiznání jen tehdy, má-li silné indicie, že daňovému subjektu daňová povinnost vznikla. Sdělení daňového subjektu do protokolu, že má za to, že mu daňová povinnost nevznikla, učiněná před doručením výzvy k podání daňového přiznání nelze považovat za nulové daňové přiznání. Soudy sice dospěly k názoru, že i pouhé sdělení daňového subjektu, že mu nevznikla daňová povinnost, by mělo být správcem daně posuzováno jako daňové přiznání k nulové dani. Toto sdělení ovšem musí být učiněno jako reakce na výzvu k podání daňového přiznání.

17. K námitce, že se neřídil závazným právním názorem soudu, žalovaný uvedl, že v kasační stížnosti proti rozsudku č. j. 54 Af 4/2019-44 namítal, že mu není zřejmé, zda má rozhodnout o odvolání ihned znovu, nebo má čekat na výsledek řízení o odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně. NSS k tomu v rozsudku č. j. 10 Afs 174/2021-42 uvedl, že je „*názor krajského soudu podle § 78 odst. 5 s. ř. s. jednoznačný. Nelze z něho dovodit nic jiného, než že je třeba vyčkat do doby nového rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru na spotřební daň*.“ Žalovaný proto vyčkal do skončení řízení o odvolání proti platebnímu výměru na spotřební daň, k němuž došlo nabytím právní moci druhého rozhodnutí žalovaného ve věci spotřební daně. Tímto dnem odpadl důvod nezákonnosti platebního výměru na pokutu. Nejedná se o obcházení zákona, ale o postup v souladu s právním názorem soudu. Platební výměr na pokutu nebyl vydán předčasně. Jeho existence byla vázána na vydání platebního výměru na daň, nikoliv na nabytí jeho právní moci. Pokud by správní soudy považovaly vadu, pro kterou zrušily první rozhodnutí žalovaného ve věci pokuty, za neodstranitelnou v odvolacím řízení, zrušily by současně i platební výměr na pokutu. Zcela stejnou situaci řešil NSS v rozsudku ze dne 24. 1. 2019, č. j. 5 Afs 22/2018-36. Krajský soud v Ostravě zrušil rozhodnutí o uložení pokuty za nepodání daňového přiznání, protože ve správním soudnictví bylo zrušeno rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru, kterým byla stanovena daň. NSS uvedl: „*Platební výměr, kterým byla daň žalobci vyměřena poté, kdy správce daně dospěl na základě výsledku prověřování skutečností rozhodných pro stanovení daně k závěru, že žalobci daňová povinnost vznikla, byl vydán dne 16. 2. 2015. Platební výměr, kterým byla vyměřena pokuta, byl vydán až následně dne 18. 2. 2015. V době vydání platebního výměru na pokutu tedy byly zákonné podmínky splněny (bylo rozhodnuto o vzniku daňové povinnosti i o výši daně z ní vyplývající).*“

18. Žalobcův rozbor k možnosti žádat o prominutí pokuty je nesprávný. Podle žalovaného nedošlo k prodlení s podáním daňového přiznání z ospravedlnitelného důvodu. Pro prominutí nejsou dále splněny zákonné podmínky. Podle přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb., jímž byl § 259aa daňového řádu zaveden, lze prominout jen pokuty, které vznikly od 1. 1. 2021 (tj. ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona). Z důvodové zprávy i § 250 odst. 1 daňového řádu je zřejmé, že je podstatné datum vzniku pokuty, k němuž dochází

Shodu s prvopisem potvrzuje: A. Ř.

ze zákona, nastanou-li předpokládané skutečnosti, nikoliv datum vyměření prvostupňovým rozhodnutím.

Replika žalobce

19. Žalovaný k zásadě *nemo tenetur* odkázal na rozsudek NSS č. j. 2 As 254/2016-39. Jeho závěry se však podle žalobce neuplatní v oblasti správního řízení a správních sankcí, jak plyne ze stanoviska Ministerstva vnitra. Jakkoliv mohou existovat ojedinělé rozsudky správních soudů, z nichž vyplývá povinnost osoby podléhající správní, disciplinární nebo obdobné kontrole poskytnout dozorovému orgánu informace a doklady, které mohou tuto osobu usvědčovat z trestného činu, jsou podle žalobce v rozporu se zásadou *nemo tenetur*. Není zakázáno, aby správní orgán k poskytnutí součinnosti vyzval, ale nelze za neposkytnutí součinnosti ukládat pokuty nebo jiný postih. Není pravdou, že se zákaz sebeobviňování v daňovém právu neuplatní. O tom svědčí § 96 odst. 5 daňového řádu upravující výslech svědka. Účastníci daňového řízení mají povinnost podat daňové tvrzení. I to má ale daňový subjekt právo neposkytnout, pokud by si tím způsobil riziko trestního stíhání. Toto nelze překlenout ani možností podat nulové daňové přiznání. Pokud by totiž osoba podezřelá z trestného činu podala nulové daňové přiznání, aby se vyhnula pokutě podle § 250 daňového řádu, hleděly by na ni dotyčné orgány tak, že se ke své daňové povinnosti přiznala.

20. Tato argumentace přitom není v rozporu s tvrzením žalobce, že dvakrát podal materiální daňové přiznání, protože nevylučuje, že žalobce odpoví na dotaz příslušného orgánu, zda jsou výrobky v jeho držení. V době, kdy žalobce podal tato daňová přiznání, ještě nebyla zakotvena podoba formuláře, jak je tomu nyní v § 72 daňového řádu. V kontextu dvou protokolovaných jednání nelze od žalobce vyžadovat, aby si byl vědom toho, zda splnil povinnost podat daňové přiznání a vůči celnímu úřadu deklarovat, zda mu vznikla daňová povinnost. Z pohledu fyzické osoby, která tuto skutečnost dvakrát sdělila do protokolu, nelze než dospět k závěru, že daňové přiznání bylo podáno.

21. Žalobce nesouhlasí s tím, jak si žalovaný vykládá rozsudek NSS č. j. 10 Afs 174/2021-42. Podle žalobce z něj plyne, že k předepsání pokuty podle § 250 daňového řádu má dojít až po stanovení daně, tj. že splatnost pokuty má nastat až po právní moci platebního výměru na kmenovou daňovou povinnost. NSS už dříve konstatoval, že je nežádoucí, aby pokuta byla splatná dříve než samotná daňová povinnost. Podle § 250 odst. 6 daňového řádu nastává splatnost pokuty ve lhůtě 30 dní od vydání platebního výměru bez ohledu na jeho právní moc, a tedy bez ohledu na případné odvolání. Z toho, že soud rozsudkem č. j. 54 Af 4/2019-44 nezrušil také platební výměr na pokutu, nelze dovozovat, že nesouhlasí s argumentací žalobce. Rozsudek NSS č. j. 5 Afs 22/2018-36 není relevantní, protože je v rozporu s později vydaným rozsudkem NSS č. j. 10 Afs 174/2021-42, který stojí na odlišných principech.

22. Žalobce nesouhlasí s interpretací přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. Důvodová zpráva podle něj jen obecně odkazuje na princip právní úpravy promíjení úroků z prodlení a penále (§ 259a a 259b daňového řádu), podle které je rozhodným okamžik vydání platebního výměru. Také úroky z prodlení totiž vznikly (přirostly) ještě před účinností novely. Přesto je pro posouzení, zda lze podat žádost podle § 259b daňového řádu, relevantní, kdy byl vydán platební výměr či vyrozumění o úroku z prodlení. Shodně lze u pokuty podle § 250 daňového řádu žádat o prominutí, byl-li platební výměr vydán za účinnosti § 259aa daňového řádu.

Shodu s prvopisem potvrzuje: A. Ř.

Skutečnosti známé soudu z jeho činnosti (řízení sp. zn. 54 Af 4/2019, sp. zn. 54 Af 5/2019 a sp. zn. 59 Af 9/2022)

23. Dne 7. 11. 2014 provedl celní úřad místní šetření na pozemcích parc. č. st. X1 a parc. č. X2 v katastrálním území V. u Č. J. v obci Č. J. Z úředního záznamu o místním šetření plyne, že bylo činěno na základě podnětu neznámé osoby pro možné nelegální skladování řezaného tabáku žalobcem. Celní úřad se pokusil provést kontrolu ve dvou stodolách na uvedených pozemcích. Na místě přítomná paní K. uvedla, že do stodol nemá přístup a po telefonátu s panem J. P. celnímu úřadu sdělila, že stodoly patří žalobci a jeho bratru M. P. Celní úřad se neúspěšně pokusil žalobce telefonicky kontaktovat. Poté, co byl žalobce zastižen, celnímu úřadu sdělil, že ve stodolách má něco uskladněno nájemce, nájemní smlouva se nachází u jeho zástupce a jméno nájemce je uvedeno v nájemní smlouvě. Celní úřad žalobce poučil, že pokud dobrovolně neumožní vstup do stodol, bude situace řešena na poli trestního práva příkazem k provedení domovní prohlídky. Žalobce později dorazil na místo místního šetření a sdělil, že by měl přijet i nájemce. O čtyřicet minut později žalobce uvedl, že neví, kdy přijede nájemce, a nájemní smlouvu bude mít k dispozici až večer. Celní úřad na to žalobce informoval, že byl vydán příkaz k domovní prohlídce.

24. Z protokolu o domovní prohlídce z téhož dne plyne, že byla provedena jako neodkladný úkon ve věci podezření ze spáchání přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku spočívajícího ve skladování nezdaněného tabáku a tabákových výrobků ke kouření neznámým pachatelem, aniž splnil povinnost přiznat a zaplatit daň z tabákových výrobků. Na místo se dostavili pracovníci celního úřadu, žalobce a jeho zástupce. Při prohlídce prostor byly nalezeny velké kartonové krabice obsahující tabák a byla pořízena fotodokumentace.

25. Žalobce se dne 2. 12. 2014 dostavil k celnímu úřadu k podání vysvětlení podle § 158 odst. 6 trestního řádu v trestní věci skladování nezdaněného tabáku a tabákových výrobků ke kouření. Uvedl, že s bratrem prostory pronajali dne 6. 12. 2013 I. D. a od toho dne k nim nemá přístup. S nájemcem je v kontaktu přes tlumočníka a nájem dostává v hotovosti. Na dotazy policejního orgánu uvedl, že na adresu L. X jezdí asi jednou za 2 měsíce. Nevěděl, že se tam nachází tabák, do stodol nechodí, jezdí za otcem a babičkou na adresu L. X. Při podpisu nájemní smlouvy byl přítomen tlumočník G. M. žijící na Slovensku. Na dotaz, odkud zná nájemce, žalobce odpověděl, že skrze podnikatelskou činnost se asi rok a půl zná s panem M. Ten žalobci sdělil, že jeho známý hledá skladovací prostory v Čechách na stroje, strojní zařízení a náhradní díly. Za tímto účelem uzavřeli nájemní smlouvu v blíže nespecifikovaném obchodním centru v Brně. Bratr žalobce u podpisu smlouvy nebyl, podepsal ji předem. S nájemcem a tlumočníkem se viděli ještě koncem roku 2013, když se přijeli osobně podívat na stodoly. Od předání stodol koncem roku 2013 do nich nechodil, neměl tam přístup a nekontroloval je. Nájemné bylo zaplaceno v prosinci 2013 při prohlídce stodol na rok dopředu.

26. Dne 17. 10. 2017 celní úřad vyzval žalobce k podání daňového přiznání za zdaňovací období listopadu 2014 k dani z tabákových výrobků. Celní úřad dospěl na základě provedených šetření k závěru, že žalobce je plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, protože je osobou, která skladovala ke dni 7. 11. 2014 řezaný tabák v množství 3 533,80 kg ve dvou stodolách bez čísla popisného, a které tak vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň za zdaňovací období listopadu 2014 podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o

spotřebních daních u vybraného výrobku uvedeného v § 101 odst. 3 písm. c) bodu 3 téhož zákona, neboť nebylo prokázáno řádné zdanění a nejde o množství vybraných výrobků pro osobní spotřebu. Výzva byla doručena do datové schránky zmocněnce žalobce dne 18. 10. 2017. Zmocněnec oznámil celnímu úřadu dne 23. 10. 2017, že ode dne 4. 9. 2017 již žalobce nezastupuje.

27. Platebním výměrem na spotřební daň celní úřad žalobci vyměřil spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopadu 2014 ve výši 6 360 840 Kč. Platebním výměrem na pokutu pak uložil žalobci pokutu za opožděné tvrzení ke spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období listopadu 2014.

28. Proti platebnímu výměru na pokutu podal žalobce odvolání, které bylo zamítnuto (a uložená pokuta potvrzena) prvním rozhodnutím žalovaného ve věci pokuty. Téhož dne bylo prvním rozhodnutím žalovaného ve věci spotřební daně zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru na spotřební daň a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Obě rozhodnutí žalovaného byla doručena současně.

29. Žalobce se proti oběma rozhodnutím žalovaného bránil žalobou. První rozhodnutí žalovaného ve věci spotřební daně zdejší soud prvním rozsudkem ve věci spotřební daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. S ohledem na tuto skutečnost zrušil zdejší soud rozsudkem č. j. 54 Af 4/2019-44 i první rozhodnutí žalovaného ve věci pokuty. Tento rozsudek napadl žalovaný kasační stížností, kterou NSS rozsudkem č. j. 10 Afs 174/2021-42 zamítl.

30. Žalovaný po zrušení prvního rozhodnutí žalovaného ve věci spotřební daně provedl výslech svědků T. D., G. M. a M. P. (I. D. nebylo možné vyslechnout, neboť počátkem roku 2019 zemřel) a založil do spisu listiny z trestního spisu týkajícího se žalobce, vedeného u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 2 T 8/2021. Poté druhým rozhodnutím žalovaného ve věci spotřební daně znovu zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru na spotřební daň a potvrdil ho.

31. Žalobce napadl i druhé rozhodnutí žalovaného ve věci spotřební daně žalobou u zdejšího soudu. Rozsudkem č. j. 59 Af 9/2022-78 zdejší soud žalobu zamítl. Žalobce uvedený rozsudek napadl kasační stížností, o níž je před NSS vedeno řízení pod sp. zn. 9 Afs 230/2024.

Skutková zjištění vyplývající ze správního spisu

32. Po vydání druhého rozhodnutí žalovaného ve věci spotřební daně žalovaný žalobce opatřením ze dne 21. 11. 2022 vyzval k uplatnění procesních práv podle § 115 odst. 2 daňového řádu a za tím účelem mu stanovil patnáctidenní lhůtu pro seznámení a vyjádření se ke zjištěným skutečnostem a důkazům, popřípadě pro navržení provedení dalších důkazních prostředků.

33. Ve vyjádření ze dne 6. 12. 2022 žalobce uvedl, že vady, pro které bylo první rozhodnutí žalovaného ve věci pokuty zrušeno, nebyly zhojeny. Platební výměr na pokutu podle něj nemůže obstát, jestliže byl vydán dříve, než platební výměr na spotřební daň nabyl právní moci. Pokud žalovaný vyčkal, až platební výměr na spotřební daň znovu nabude právní moci, obchází zákon.

Shodu s prvopisem potvrzuje: A. Ř.

34. Žalovaný poté napadeným rozhodnutím znovu zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru na pokutu a potvrdil jej. V odůvodnění uvedl k namítanému rozporu se zásadou zákazu sebeobviňování a k tvrzení žalobce, že podal daňové přiznání ústně do protokolu, totéž, co ve vyjádření k žalobě. K vyjádření žalobce ze dne 6. 12. 2022 uvedl, že pokud by soudy považovaly za vadu, že byl platební výměr vydán před právní mocí platebního rozkazu na spotřební daň, zrušily by i samotný platební výměr na pokutu. NSS v rozsudku č. j. 10 Afs 174/2021-42 výslovně uvedl, že žalovaný má s rozhodnutím o odvolání proti platebnímu výměru na pokutu vyčkat, než bude rozhodnuto o odvolání proti platebnímu výměr na spotřební daň. Právní mocí druhého rozhodnutí žalovaného ve věci spotřební daně odpadl důvod nezákonnosti platebního výměru na pokutu. Nejde o obcházení zákona, ale o postup v souladu s právním názorem soudu.

Posouzení žaloby soudem

Splnění procesních předpokladů a rozsah soudního přezkumu

35. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální požadavky na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud při přezkumu napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž ho přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, neshledal. Soud o žalobě rozhodl bez jednání, neboť účastníci na výzvu soudu nevyjádřili nesouhlas, tudíž se má za to, že s takovým postupem souhlasí (§ 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

K otázce podání daňového přiznání ústně do protokolu

36. Žalobce tvrdí, že daňové přiznání ke spotřební dani za listopad 2014 podal, protože celnímu úřadu sdělil, že prostory, v nichž byl nalezen tabák, užívá ke skladování nájemce a žalobce k nim nemá přístup. Touto argumentací se soud již zabýval v rozsudku č. j. 54 Af 4/2019-44 a neshledal ji důvodnou. Přestože žalobce v reakci na odůvodnění rozsudku č. j. 54 Af 4/2019-44 svou argumentaci doplnil, neshledal soud důvod se od svých dřívějších závěrů odchýlit, a proto na ně předně plně odkazuje.

37. Se žalobcem lze souhlasit potud, pokud z rozsudku NSS ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015-36, dovozuje, že sdělí-li daňový subjekt kvalifikovaně svůj nesouhlas s názorem správce daně, že mu vznikla daňová povinnost, je takové sdělení třeba posoudit jako daňové tvrzení, respektive daňové přiznání k nulové dani. Závěry NSS lze vztáhnout i na případy výzvy k podání řádného daňového přiznání. Pokud daňový subjekt kvalifikovaným způsobem vysloví nesouhlas s důvody výzvy či výzvou samotnou, je možné takový nesouhlas považovat za vyhovění výzvě k podání daňového přiznání (srov. Lichnovský O. In: Lichnovský, O., Ondrýsek, R., a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 528-529).

38. Obecně také není vyloučeno, že se daňový subjekt dostaví ke správci daně a ústně do protokolu mu nadiktuje informace vztahující se k jeho daňové povinnosti. Pak by bylo na správci daně, aby případně vyzval daňový subjekt k odstranění vad podání, které nebylo učiněno ve formě a způsobem požadovaným zákonem (§ 74 daňového řádu). Aby však mohla taková situace nastat, muselo by být z povahy a obsahu úkonu (ústního podání do protokolu) zřejmé, že daňový subjekt zamýšlel podat (byť nulové) daňové přiznání, tedy

projevil vůli řešit se správcem daně otázku své daňové povinnosti vztahující se ke konkrétní dani a vyvolat vyměřovací řízení, což odpovídá tzv. kvalifikovanému sdělení na výzvu správce daně ze shora citovaného rozsudku NSS. Ve věci řešené NSS byla jako tzv. materiální dodatečné daňové přiznání shledána reakce na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového přiznání, v níž bylo uvedeno, které daně a zdaňovacího období se týká, a byly v ní sděleny důvody vydání výzvy i dáno upozornění na zákonnou možnost zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek. Z reakce daňového subjektu pak bylo zřejmé, že se týká výzvou řešené daňové povinnosti a že odmítá důvody označené ve výzvě jako nezákonné.

39. V projednávané věci byli žalobce a paní L. K. vyslechnuti podle § 84 trestního řádu před provedením nařízené domovní prohlídky podle § 83 trestního řádu, která byla provedena jako neodkladný a neopakovatelný úkon podle § 160 odst. 4 trestního řádu v trestní věci podezření ze spáchání přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku spočívajícího ve skladování nezdaněného tabáku a tabákových výrobků ke kouření dosud neznámým pachatelem, aniž splnil povinnost přiznat a zaplatit daň z tabákových výrobků. Žalobce vypověděl, že „[k] *dané věci mohu pouze říci, že spolu s bratrem M. P., nar. X, jsme uvedené prostory specifikované v příkazu k domovní prohlídce č. j. NT 565/2014-2 dne 6. 12. 2013 pronajali osobě I. D., a od tohoto data k nim nemám žádný přístup. Dále předkládám originál nájemní smlouvy o nájmu nebytových prostor uzavřenou v Brně dne 6. 12. 2013 mezi pronajímateli M. a R. P. a nájemcem I. D. S I. D. jsem v kontaktu přes tlumočníka* […], *nájem dostávám v hotovosti. Dále se k věci nebudu vyjadřovat*.“

40. S ohledem na obsah sdělení žalobce v souvislosti s domovní prohlídkou však nelze dospět k závěru, že žalobce měl tímto způsobem v úmyslu podat daňové přiznání týkající se spotřební daně k tabákovým výrobkům za zdaňovací období listopadu 2014. Žalobce tím, že celnímu úřadu sdělil, že prostory pronajal a nemá k nim od konce roku 2013 přístup, poukázal na to, že by neměl být považován za onoho neznámého pachatele podezřelého z přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné platby. Ačkoliv se takto vyjádřil při úkonu prováděném celním úřadem, je podle soudu nepochybné, že tak učinil v trestní věci, čehož si navíc musel být vzhledem k poskytnutým poučením vědom.

41. Trestní a daňové řízení mají odlišný předmět. Daňové řízení je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady, jež končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí. Primárním účelem trestního řízení pak je, aby trestné činy byly náležitě zjištěny a jejich pachatelé podle zákona spravedlivě potrestáni. Jednalo-li se o výslech v trestní věci (a ani z okolností nelze dovodit, že by výpověď měla směřovat vůči celnímu úřadu jako správci daně), nelze takové sdělení považovat za podání daňového přiznání. Lze doplnit, že ani výpovědi přítomný zástupce žalobce neupozornil na to, že by se výpověď měla týkat i daňové povinnosti žalobce. Výpověď žalobce učiněnou v kontextu úkonů trestního řízení nelze považovat za podání daňového přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků (následně při domovní prohlídce zjištěného množství řezaného tabáku) za daňové období listopadu 2014.

42. Stejnou optikou je pak nutno hledět i na žalobcem podané vysvětlení ze dne 2. 12. 2014. Žalobce se totiž tohoto dne dostavil k podání vysvětlení prováděného podle § 158 odst. 6 trestního řádu v trestní věci skladování nezdaněného tabáku a tabákových výrobků ke kouření neznámým pachatelem. Žalobce po poučení o právech, jimiž disponuje osoba podávající vysvětlení v rámci trestního řízení, znovu uvedl, že s bratrem uvedené prostory

pronajali dne 6. 12. 2013 I. D. a od tohoto dne k nim nemá přístup. Dále uvedl, že předkládá originál nájemní smlouvy o nájmu nebytových prostor. Na dotazy policejního orgánu mimo jiné odpověděl, že na adresu L. X jezdí zřídka, asi jednou za 2 měsíce. Z protokolu o domovní prohlídce se dozvěděl, že tam byl nalezen tabák. Nevěděl, že se tam tabák nachází. Od předání stodol koncem roku 2013 do nich nechodil, neměl tam přístup ani je nekontroloval. Nájemce je začal užívat patrně v lednu 2014, žalobce nevěděl, kdy tam dovezl tabák. Nájemné si nechal zaplatit při prohlídce stodol v prosinci 2013 na rok dopředu. Stodoly byly při předání odemčené, žalobce se dál o věc nestaral, předpokládal, že si nájemce prostory uzamkl.

43. Ačkoliv z podaného vysvětlení vyplývá, že žalobce nemá za to, že by to byl on, kdo tabák v předmětných prostorách skladoval, nelze ani toto vysvětlení považovat za podání daňového přiznání. Žalobcovo vlastní vyjádření bylo shodné s jeho výpovědí učiněnou do protokolu dne 7. 11. 2014, ve vztahu k ní tedy soud odkazuje na závěry učiněné výše. Pokud by z položených otázek plynulo, že celní úřad zastává názor, že žalobci vznikla či mohla vzniknout daňová povinnost (povinnost přiznat a zaplatit spotřební dani z tabákových výrobků za daňové období listopadu 2014), mohla by snad být jeho reakce spočívající v tom, že prostory pronajal, do prostor nechodí, od konce roku 2013 do nich nemá přístup a neví, že se tam uchovával tabák, považována za sdělení kvalifikovaného nesouhlasu s tvrzením správce daně, že mu vznikla daňová povinnost, tedy jako podání daňového přiznání v materiálním smyslu. Taková situace však v projednávané věci nenastala. Dotazy celního úřadu se netýkaly možné daňové povinnosti žalobce a neplyne z nich, že by měl celní úřad za to, že žalobce v předmětných prostorách tabák skladoval, a měl proto v této záležitosti podat daňové přiznání. Odpovědi žalobce se týkaly spíše okolností uzavření nájemní smlouvy a osoby nájemce. Z obsahu podaného vysvětlení nebylo patrné, že by žalobce zamýšlel přiznat daň, respektive vyvolat vyměřovací řízení o své daňové povinnosti za daňové období listopadu 2014. Žalobce se o názoru celního úřadu (v pozici správce daně), že mu vznikla (mohla vzniknout) daňová povinnost k nalezenému tabáku, dozvěděl až dne 11. 2. 2016, kdy mu byla doručena výzva ke zvolení společného zmocněnce.

44. Za podání daňového přiznání ústně pak nelze považovat ani žalobcovo sdělení, že ve stodolách má něco uskladněné nájemce. Sice je učinil vůči celnímu úřadu jako správci daně, nicméně z úředního záznamu č. j. 173190/2014-610000-32.4 vyplývá, že se celní úřad pouze v souvislosti s místním šetřením (před provedením domovní prohlídky, při které byl nalezen řezaný tabák) dotazoval žalobce, zda umožní prohlídku dotčených stodol. Žalobce podle obsahu úředního záznamu pouze reagoval na možnost provedení prohlídky stodol, nikoliv na to, zda má být jeho daňová povinnost nulová. Nadto lze poznamenat, že v tomto sdělení uvedl žalobce méně než do protokolu o provedení domovní prohlídky a při podání vysvětlení. Z úředního záznamu totiž ani neplyne, že by před započtením úkonů trestního řízení celnímu úřadu jako správci daně sdělil, že stodoly neužíval a nic v nich neskladoval. Z výše uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žalobce nepodal daňové přiznání.

45. V reakci na doplněnou argumentaci žalobce soud zdůrazňuje, že žalobce nemohl být v dobré víře, že tím, že celnímu úřadu opakovaně sdělil, že dotčené skladovací prostory pronajal, splnil povinnost podat daňové přiznání. Žalobce si na základě poskytnutých poučení musel být vědom, že celní úřad nevystupuje jako správce daně, nýbrž jako orgán činný v trestním řízení. Předmětem jednání žalobce s celním úřadem ani v jednom případě nebyla žalobcova daňová povinnost.

Shodu s prvopisem potvrzuje: A. Ř.

K uplatnění zásady zákazu sebeobviňování

46. Žalobce dále namítá, že uložení pokuty za nepodání daňového tvrzení porušuje ústavní zásadu zákazu sebeobviňování vyplývající z čl. 37 odst. 1 Listiny. Také s touto argumentací se soud podrobně vypořádal již v rozsudku č. j. 54 Af 4/2019-44 a neshledal ji důvodnou. Soud i v projednávané věci na těchto závěrech setrvává.

47. V rozsudku NSS ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 As 159/2014-52, NSS vyvodil obecné závěry pro aplikaci zásady *nemo tenetur* použitelné i pro oblast správního trestání, a sice, že „*orgán dohledu je i pod hrozbou sankce oprávněn zavázat účastníka řízení k tomu, aby poskytl veškeré potřebné informace vztahující se ke skutkovému stavu, které jsou mu známy, a aby mu předal případně příslušné dokumenty, jež má k dispozici, a to i tehdy, když mohou sloužit k prokázání protiprávního jednání vůči němu samotnému nebo vůči jinému subjektu. Přiznání absolutního práva nevypovídat by totiž zašlo za hranice toho, co je nezbytné pro zachování práva na obhajobu, a představovalo by neodůvodněnou překážku výkonu dohledové pravomoci.* […] *Z uvedeného též plyne, že účastníkovi řízení lze v takové situaci přiznat právo nevypovídat jen do té míry, do jaké by byl nucen poskytnout odpovědi, které by ho dovedly k připuštění existence protiprávního jednání, které přísluší prokázat správnímu orgánu. Po účastníkovi řízení nelze požadovat, aby přiznal své protiprávní jednání či jinak své jednání či předložené podklady právně hodnotil. Pouhým vyžádáním skutkových vyjádření a již existujících listin a záznamů tedy nebyl v nyní posuzovaném případě stěžovatel nucen k sebeobvinění a jeho právo na spravedlivý proces zůstalo zachováno*.“

48. V rozsudku ze dne 15. 12. 2016, č. j. 2 As 254/2016-39, NSS dále uvedl: „*Městský soud* […] *citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 As 159/2014-52, a to zejména z části, v níž tento rozsudek popisuje závěry Tribunálu a Soudního dvora Evropské unie k otázce zákazu sebeobviňování v řízeních o správních deliktech* […] *se shodným výstupem, že orgán dohledu je i pod hrozbou sankce oprávněn zavázat účastníka řízení k poskytnutí potřebných informací, a to i v případě, že mohou sloužit k prokázání protiprávního jednání i vůči němu. Samotná povinnost předložení existujících dokumentů tak není sebeobviněním, neboť adresátovi povinnosti nic nebrání se v řízení hájit a zpochybnit předložené listiny či význam, který jim správní orgán přiznal. Městský soud se dále opřel o názor vyslovený v témže rozsudku Nejvyššího správního soudu, že pouhým vyžádáním skutkových vyjádření a již existujících listin a záznamů není stěžovatel nucen k sebeobvinění a jeho právo na spravedlivý proces zůstává zachováno. Městský soud dále poukázal na závěry Ústavního soudu vyjádřené v rozhodnutí ze dne 30. 11. 2010, sp. zn. Pl. ÚS-st. 30/10, ve vztahu k opatření objektivně existujících důkazů, které obviněný či podezřelý musí pouze strpět, nikoliv aktivně vykonat; takový postup není donucením k nepřípustnému sebeobvinění a k opatření lze užít i zákonných donucovacích prostředků. Městský soud vyjádřil, že záznam televizního vysílání považuje za takový objektivně existující důkaz*.“ Ačkoliv se zde NSS nezabýval hrozbou sankce za nepodání daňového přiznání, zdůraznil, že veškerá judikatura vyjadřující se k zákazu sebeobviňování je hledáním rovnováhy mezi veřejným zájmem na kontrole dodržování právních předpisů, resp. na odhalování a trestání protiprávní činnosti, a zájmem na zachování spravedlivého procesu. NSS současně doplnil právní názor vyslovený Ústavním soudem v usnesení ze dne 14. 3. 2013, sp. zn. IV. ÚS 158/2013, odlišující objektivně existující důkazy (zde listiny), jejichž opatřování či strpění nelze považovat za porušení zákazu sebeobviňování, od vynucení aktivního konání, konkrétně výpovědi.

Shodu s prvopisem potvrzuje: A. Ř.

49. Dále podle rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 4. 2019, č. j. 6 Af 34/2016-89, by pro porušení zásady sebeobviňování musela být dodržena nutnost obvinění v trestněprávním slova smyslu. „*Žalobce však nebyl nucen k tomu, aby ve smyslu trestního práva na sebe prozrazoval skutečnosti, které by mohly vést k jeho odsouzení, ale byl ve smyslu správy daní vyzván správcem daně, aby uvedl svá relevantní tvrzení k předmětu, který byl nalezen při prohlídce prostor a který podléhá příslušné spotřební dani. Výsledkem tohoto procesu pak není žádné trestněprávní obvinění žalobce, ale vyměření spotřební daně, což není trestní následek. Povaha obou řízení je tak naprosto jiná, když účelem daňového řízení je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu), nikoliv trestní odsouzení či jakékoliv jiné úkony trestního řízení. Proto poukaz na tuto zásadu nemůže mít v daném případě žádnou relevanci, a nelze tak vycházet z ustanovení a judikatury, která tento zákaz v trestněprávním smyslu rozvíjí.*“ To potvrdil NSS v rozsudku ze dne 17. 3. 2021, č. j. 10 Afs 175/2019-94, který konstatoval, že „*právo neobviňovat sebe sama nejde tak daleko, aby v sobě zahrnovalo právo odmítnout podat daňové přiznání, a to ani při souběžném řízení trestním. Jak již ve své judikatuře detailně vysvětlil Evropský soud pro lidská práva, pokud by snad zákaz sebeobviňování měl znamenat též protiústavnost nejrůznějších (sankcionovaných) výzev k podání daňového či celního tvrzení, v podstatě by to zničilo fungování daňových systémů ve smluvních státech Úmluvy* […].“

50. Zákon o spotřebních daních stanoví plátcům, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, hmotněprávní povinnost k předložení daňového přiznání (§ 18 odst. 1). Primárním cílem pokuty dle § 250 daňového řádu je přimět daňový subjekt k podání daňového tvrzení, nikoliv vyměřit či doměřit daňovou povinnost ve správné výši. Pokuta za opožděné tvrzení daně má povahu sankce za porušení povinnosti nepeněžité povahy, která vzniká přímo ze zákona. Jelikož tato pokuta vzniká ze zákona a svým charakterem motivuje daňový subjekt k úkonu, se kterým nejsou spojeny žádné trestněprávní důsledky, nelze považovat ani sankci za nepodání daňového přiznání za rozpornou se zásadou zákazu sebeobviňování. Pokud na předložení skutkových tvrzení ohledně vzniku daňové povinnosti existuje veřejný zájem, nemůže se žalobce této povinnosti zprostit ani odkazem na právo neobviňovat sebe sama. Za situace, kdy platné vnitrostátní právo stanoví povinnost je poskytnout státním orgánům (§ 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních či obecně § 135 daňového řádu), je možné dotyčnou osobu za nerespektování této povinnosti sankcionovat i trestněprávně, aniž by tím byl porušen čl. 6 Úmluvy. Právo neobviňovat sebe sama totiž nejde tak daleko, aby v sobě zahrnovalo právo odmítnout podat daňové přiznání (srov. *Allen proti Spojenému království*, rozhodnutí ESLP ze dne 10. 9. 2002, č. 76574/01), a to ani při souběžném (či potenciálně zahájeném) řízení trestním (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 9. 2018, č. j. 1 As 336/2017-55). Podstatné v této souvislosti je, že daňový subjekt může v daňovém přiznání tvrdit nulovou daňovou povinnost. Nejedná se proto o situaci, kdy by daňový subjekt byl pod hrozbou sankce nucen sdělit skutečnosti potenciálně použitelné proti němu v řízení trestní povahy. Sám žalobce navíc tvrdí, že daňové přiznání ústně do protokolu podal.

51. Na závěru o nedůvodnosti tohoto žalobního bodu nic nemění ani nová argumentace doplněná v nyní projednávané věci. Ačkoliv lze se žalobcem souhlasit, že závěry SDEU v rozsudku ze dne 18. 10. 1989, *Orkem v. Komise*, C-374/87, ve vztahu k zákazu sebeobviňování nejsou bez dalšího přenositelné na fyzické osoby (srov. rozsudek SDEU ze dne 2. 2. 2021, *Consob*, C-481/19), nemá tato skutečnost vliv na platnost výše uvedených závěrů. Byť v projednávané věci nejde o aplikaci zásady *nemo tenetur* v kontextu kontroly,

soud podotýká, že žalobcovo tvrzení o absolutním zákazu nucení poskytnout jakýkoliv podklad zvyšující šanci na trestní stíhání odporuje ustálené judikatuře jak NSS, tak Ústavního soudu (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 As 159/2014-52, usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 12. 2018, sp. zn. II. ÚS 3761/18, ze dne 3. 4. 2017, sp. zn. I. ÚS 529/17, nebo ze dne 9. 10. 2018, sp. zn. II. ÚS 3140/18).

52. Skutkové odlišnosti projednávané věci a věci řešené NSS v rozsudku č. j. 2 As 254/2016-39, na něž žalobce poukazuje, nejsou s to zpochybnit platnost obecného východiska, které z tohoto rozsudku pro projednávanou věc plyne. Při aplikaci zásady zákazu sebeobviňování je třeba hledat rovnováhu mezi veřejným zájmem na kontrole dodržování právních předpisů, resp. na odhalování a trestání protiprávní činnosti, a zájmem na zachování spravedlivého procesu. Také z další judikatury plyne, že rozsah tohoto práva je třeba posuzovat vždy s ohledem na konkrétní okolnosti každého případu (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 25. 5. 2019, sp. zn II. ÚS 1486/19, nebo rozsudek NSS ze dne 12. 7. 2024, č. j. 8 As 4/2023-27). V projednávané věci se přitom jedná o oblast daňovou. Aplikací zásady zákazu sebeobviňování v kontextu daňových deliktů se opakovaně zabýval i ESLP (srov. např. rozsudek ze dne 4. 10. 2022, *De Legé proti Nizozemsku*, stížnost č. 58342/15). Tato oblast přitom podle ESLP nespadá do „tvrdého jádra trestního práva Úmluvy“, a proto se zde nepoužijí striktně všechny trestněprávní záruky Úmluvy. Právě v rozhodnutí ze dne 10. 9. 2002, *Allen proti Spojenému království*, stížnost č. 76574/01, pak ESLP neshledal rozporným se zákazem sebeobviňování postup správních orgánů, které na stěžovateli vynucovaly podání daňového přiznání, přestože s jeho nepodáním byl spojen trest. Soud se na rozdíl od žalobce domnívá, že jde o situaci srovnatelnou s projednávanou věcí. Z judikatury ESLP také plyne, že nikoliv každé donucení představuje zásah do jádra zásady zákazu sebeobviňování, ale je třeba zohlednit mimo jiné povahu a stupeň donucení či relevantní procesní záruky (srov. např. rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 13. 9. 2016, *Ibrahim a další v. Spojené království*, stížnost č. 50541/08 a další). V této souvislosti soud opětovně zdůrazňuje, že žalobce mohl na výzvu celního úřadu k podání daňového přiznání reagovat podáním „nulového“ daňového přiznání. Pokud by žalobce celnímu úřadu takto kvalifikovaně v reakci na výzvu sdělil, že mu žádná daňová povinnost ve vztahu k nalezenému tabáku nevznikla, stěží by na něj mohly správní orgány (nebo orgány činné v trestním řízení) hledět, jako by se „přiznal“ k daňové povinnosti, jak tvrdí v replice. Pokuta podle § 250 daňového řádu nebyla v projednávané věci nástrojem donucení žalobce k sebeobviňování, nýbrž „automatickým“ důsledkem nesoučinnosti žalobce. Projednávanou věc lze připodobnit k situaci řešené v rozsudku NSS ze dne 7. 9. 2023, č. j. 9 As 3/2022-38, kdy byla stěžovateli uložena pořádková pokuta, protože se bez omluvy nedostavil k podání vysvětlení, ale nikoliv za samotné odmítnutí vypovídat, a proto zde NSS rozpor se zákazem sebeobviňování neshledal. Zákaz sebeobviňování totiž nemůže odůvodnit jakýkoliv nedostatek spolupráce s příslušnými orgány, jako je odmítnutí dostavit se k plánovanému výslechu nebo zdržovací taktika.

53. Napadené rozhodnutí tedy neodporuje zásadě zákazu sebeobviňování. Žalobní bod je nedůvodný.

K otázce postupu v souladu se závazným právním názorem soudu

54. Žalobce konečně namítá, že žalovaný postupoval po zrušení svého prvního rozhodnutí žalovaného ve věci pokuty rozsudkem č. j. 54 Af 4/2019-44 v rozporu se závazným právním

názorem soudu. Soud na tomto místě připomíná, že zrušovacím důvodem bylo, že toto rozhodnutí nemohlo obstát za situace, kdy nebyla splatná samotná daň. Podle žalobce byl tedy žalovaný povinen platební výměr na pokutu zrušit – nový platební výměr na pokutu mohl být vydán až po právní moci druhého rozhodnutí žalovaného ve věci spotřební daně (jelikož se tak stalo až poté, co nabyla účinnosti úprava § 259aa daňového řádu, umožnil by tento postup žalobci podle jeho názoru požádat o prominutí pokuty).

55. Podle § 2 odst. 5 daňového řádu se příslušenstvím daně rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.

56. Podle ustálené judikatury vzniká povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu (stejně jako úrok z prodlení nebo penále) přímo ze zákona a platební výměr má pouze deklaratorní povahu (srov. např. rozsudky NSS ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 229/2018-21, ze dne 11. 8. 2020, č. j. 6 Afs 130/2020-32, či ze dne 31. 3. 2021, č. j. 10 Afs 397/2020-67, nebo nález Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14).

57. Judikatura se shoduje také v tom, že platební výměr na příslušenství daně lze vydat, příslušenství do evidence daní předepsat a vymáhat až poté, co je pravomocně rozhodnuto o hlavní daňové povinnosti (srov. rozsudky NSS ze dne 3. 6. 2020, č. j. 8 Afs 128/2018-56, ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 53/2013-33, ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 Afs 103/2023-58, ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 398/2017-33, ze dne 26. 9. 2023, č. j. 2 Afs 84/2022-27, a ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 30/2007-68). Platební výměr na příslušenství daně tedy není možné vydat na základě dosud nepravomocného předběžně vykonatelného platebního výměru na hlavní daňovou povinnost, jak se domnívá žalovaný (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 16/2005-63).

58. Z § 2 odst. 5 daňového řádu pak vyplývá, že pokud v důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně zanikne hlavní daňová povinnost, zaniká *ex lege* i povinnost uhradit s ní spojené příslušenství daně (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 28. 1. 2025, č. j. 6 Afs 292/2018-39, a dále např. rozsudky NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017-26, ze dne 21. 4. 2021, č. j. 4 Afs 102/2019-38, ze dne 3. 6. 2020, č. j. 8 Afs 128/2018-56, nebo č. j. 6 Afs 229/2018-21). Již v rozsudku č. j. 2 Afs 30/2007-68 proto NSS dovodil, že rozhodnutí o příslušenství neobstojí samostatně, nezávisle na rozhodnutí o hlavní daňové povinnosti, a proto, bylo-li rozhodnutí o hlavní daňové povinnosti v průběhu soudního přezkumu rozhodnutí o příslušenství zrušeno, je třeba zrušit i rozhodnutí o příslušenství (srov. také navazující rozsudky NSS ze dne 22. 1. 2015, č. j. 1 As 221/2014-35, ze dne 9. 1. 2013, č. j. 9 Afs 4/2012-30, ze dne 23. 4. 2015, č. j. 6 As 126/2014-44, ze dne 2. 8. 2018, č. j. 10 Afs 66/2018-46, ze dne 19. 8. 2021, č. j. 7 Afs 118/2020-42, nebo č. j. 10 Afs 174/2021-42; k této linii judikatury se přiklonil také rozšířený senát NSS v rozsudku č. j. 6 Afs 292/2018-39).

59. S ohledem na uvedené lze konstatovat, že žalobci zanikla právní mocí prvního rozsudku ve věci spotřební daně *ex lege* povinnost platit pokutu stanovenou platebním výměrem na pokutu. V projednávané věci je však mezi účastníky sporné, jaké následky pro další postup správce daně ve věci příslušenství (zde pokuty) má zrušení rozhodnutí o odvolání ve věci hlavní daňové povinnosti (zrušení prvního rozhodnutí žalovaného ve věci spotřební daně).

Shodu s prvopisem potvrzuje: A. Ř.

60. Žalovaný se odvolává na právní názor NSS vyjádřený v rozsudku č. j. 10 Afs 174/2021-42. Žalovaný v kasační stížnosti namítal, že mu z rozsudku č. j. 54 Af 4/2019-44 není jasné, *„jestli může rozhodnout o odvolání ihned, nebo zda musí čekat na výsledek řízení o odvolání proti rozhodnutí o vyměření spotřební daně*“. Na to mu NSS odpověděl, že *„je třeba vyčkat do doby nového rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru na spotřební daň*“. Žalovaný proto s novým rozhodnutím o odvolání žalobce proti platebnímu výměru na pokutu vyčkal, než bude znovu rozhodnuto o odvolání žalobce proti platebnímu výměru na spotřební daň.

61. Podle žalobce však z výše uvedených východisek i rozsudku NSS č. j. 10 Afs 174/2021-42 plyne, že žalovaný měl po zrušení prvního rozhodnutí žalovaného ve věci spotřební daně a následném zrušení i prvního rozhodnutí žalovaného ve věci pokuty platební výměr na pokutu zrušit. „Vyčkat“ do doby nového rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru na spotřební daň měl podle něj žalovaný s vydáním samotného platebního výměru na pokutu. Jinak řečeno, platební výměr na pokutu měl být podle žalobce zrušen a až v návaznosti na druhé rozhodnutí žalovaného ve věci spotřební daně měl být vydán nový platební výměr na pokutu. Této argumentaci soud nepřisvědčil.

62. Z výše citované judikatury totiž neplyne, že by důsledkem pozbytí právní moci rozhodnutí o hlavní daňové povinnosti mělo být zrušení platebního výměru na příslušenství.

63. Rozšířený senát NSS v rozsudku č. j. 6 Afs 292/2018-39 rozlišil hmotněprávní a procesněprávní vztahy v daňovém právu: procesněprávní (práva a povinnosti založená procesněprávními vztahy) by zásadně měly odpovídat vztahům hmotněprávním (právům a povinnostem založeným hmotněprávními vztahy). Daňová povinnost stanovená platebním výměrem coby institutem procesního práva by tedy měla odpovídat daňové povinnosti plynoucí z hmotného práva. Nemusí tomu tak ale být vždy, a proto je povinností správce daně, který podle § 149 daňového řádu vede evidenci daní, sledovat, zda trvají podklady pro existenci daňových povinností. Pokud tedy bylo odstraněno rozhodnutí deklarující hlavní daňovou povinnost, je správce daně podle § 2 odst. 5 daňového řádu povinen zohlednit bez dalšího, že z toho *ex lege* plyne, že není dána ani povinnost platit příslušenství daně vztahující se k této hlavní daňové povinnosti. Rozšířený senát dále uvedl: *„Je úřední povinností správce daně, aby promítl nově zjištěné hmotněprávní vztahy i do roviny procesněprávní, tedy aby* ***odstranil účinky takových svých úkonů, které hmotněprávní vztahy deklarují v rozporu s objektivním právem*** *a umožňovaly by při izolovaném pohledu na věc exekuci povinnosti, která neodpovídá hmotnému právu. Je tak povinen* ***promítnout nově zjištěné hmotněprávní vztahy do evidence daní****.*“ (důraz přidán soudem).

64. Z rozsudku rozšířeného senátu č. j. 6 Afs 292/2018-39 tedy pro projednávanou věc plyne, že žalovaný měl po právní moci prvního rozsudku ve věci spotřební daně promítnout tímto rozsudkem nastolený hmotněprávní stav (tj. nepravomocně stanovená spotřební daň a v důsledku toho neexistující povinnost platit pokutu podle § 250 daňového řádu) do roviny procesní promítnout tak, že nejen spotřební daň, ale i pokutu odepíše z evidence daní. V tomto ohledu však žalobce žádné pochybení nenamítá.

65. Z rozsudků NSS č. j. 10 Afs 103/2023-58 a č. j. 2 Afs 84/2022-27 obdobně vyplývá, že v případě zrušení rozhodnutí o odvolání ve věci o hlavní daňové povinnosti nemůže být její příslušenství předepsáno v evidenci daní. Platební výměr na příslušenství daně ale může spolu s novým rozhodnutím o odvolání ve věci příslušenství být podkladem pro opětovné předepsání příslušenství poté, co je znovu pravomocně rozhodnuto o hlavní daňové

povinnosti. Údaje na osobní daňový účet lze totiž předepsat pouze na podkladě pravomocného rozhodnutí o stanovení daně; do té doby rozhodnutí nevyvolává právní účinky a zároveň zapisovaný údaj (daň či příslušenství daně) a jeho výše nejsou postaveny najisto (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2024, č. j. 6 Afs 18/2024-39).

66. Zrušení platebního výměru na pokutu, které podle žalobce představuje správný postup, by navíc způsobilo, že by pokuta žalobci již nemohla být vyměřena vůbec. Rozhodnutím o zrušení platebního výměru totiž daňové řízení končí a toto rozhodnutí zakládá překážku věci rozhodnuté. Je tedy vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Takové nové rozhodnutí by bylo nezákonné. V daňovém řízení má zásadně pravomoc napravovat jakákoliv pochybení učiněná v prvním stupni odvolací orgán (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, nebo rozsudek NSS ze dne 21. 1. 2022, č. j. 10 Afs 251/2020-45).

67. Žalovaný tedy postupoval v souladu s právním názorem zdejšího soudu i NSS a v souladu s výše uvedenou judikaturou. Žalobní bod je nedůvodný.

68. Odlišný postup nelze odůvodnit ani tvrzeným „nárokem“ žalobce na zachování práva požádat o prominutí pokuty podle § 259aa daňového řádu. Žalovaný navíc správně poukázal na to, že žalobce by o prominutí pokuty nemohl požádat, ani pokud by mu byla vyměřena již za účinnosti § 259aa daňového řádu, protože toto ustanovení se použije jen na pokuty vzniklé (tj. vzniklé *ex lege*, nikoliv vyměřené) od 1. 1. 2021 (srov. čl. II bod 13 zákona č. 283/2020 Sb. a judikaturu citovanou v bodě 56 tohoto rozsudku; dále Komentář k § 259aa. Rozehnal, T. *Daňový řád. Praktický komentář*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2024, dostupné v Systému ASPI).

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

69. Vzhledem k tomu, že žalobní body jsou nedůvodné a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námitky, žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

70. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení nevznikly žádné náklady převyšující náklady na běžnou úřední činnost, pod niž spadá i obrana rozhodnutí v soudním řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Praha 25. února 2026

Mgr. Ing. Petr Šuránek v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: A. Ř.