ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **TAAR s.r.o.**, se sídlem Budějovická 11, Veselí nad Lužnicí, zast. JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 466/34, Praha 8, proti žalovanému: **Celní úřad pro Jihočeský kraj**, se sídlem Kasárenská 6/147, České Budějovice, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 4. 2017, č. j. 36763/2017-520000-3, č. j. 36757/2017-520000-3, č. j. 36756/2017-520000-3 a č. j. 36755/2017-520000-3, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 10. 2017, č. j. 50 Af 22/2017 - 55,

takto:

Usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 10. 2017, č. j. 50 Af 22/2017 – 55, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla dle § 68 písm. e), ve spojení s § 46 odst. 1 písm. d), zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odmítnuta její žaloba proti shora uvedeným rozhodnutím (výzvám) žalovaného.

[2] Žalobou napadenými výzvami žalovaný oznámil stěžovatelce zahájení řízení podle § 91 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve věci vyměření spotřební daně z vybraných výrobků (tabák ke kouření).

[3] Tabák ke kouření je předmětem spotřební daně podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Stěžovatelce vznikla za zdaňovací období měsíců listopad 2016, prosinec 2016, leden 2017 a únor 2017, povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Současně byla stěžovatelka vyzvána, aby v souladu s § 145 odst. 1 daňového řádu a § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních podala daňové přiznání do 20 dnů ode dne doručení uvedených výzev.

[4] Krajský soud dospěl k závěru, že povinnost uložená výzvami nezasahuje do práv stěžovatelky plynoucích z hmotného práva nebo do jejího ústavně zaručeného vlastnického práva. Správce daně výzvami oznámil zahájení nalézacího řízení a vyzval ji k podání řádného daňového tvrzení.

[5] Tento postup je zákonem aprobovaný pro případy, kdy daňový subjekt nepodá včas daňové tvrzení a správce daně *de facto* zahajuje vyměření daně z moci úřední, neboť každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá, nebo který je správcem daně vyzván, je povinen podat řádné daňové tvrzení.

[6] Daňový subjekt není nucen přiznat daň, se kterou v zásadě nesouhlasí. Stěžovatelka tak může v daňovém tvrzení předestřít skutečnosti ve prospěch jí tvrzené výše daně. Pokud správce daně nabude pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového tvrzení, může zahájit řízení k odstranění pochybnosti nebo daňovou kontrolu. Výstupem vyměřovacího řízení je platební výměr, proti kterému se může daňový subjekt odvolat. Teprve tímto platebním výměrem mohou být dotčena práva daňového subjektu plynoucí z hmotného práva.

[7] K obdobným závěrům dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 9. 2007, č. j. 8 Afs 42/2006 - 47, kde konstatoval, že „*výzvou k podání daňového přiznání [§ 40 odst. 1 daňového řádu] je daňový subjekt správcem daně upozorněn, že nedostál své zákonné povinnosti podat daňové přiznání v zákonem předvídané lhůtě a je upozorněn na eventuální následky nesplnění této povinnosti ani v náhradní lhůtě. Tento úkon správce daně není úkonem, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva a povinnosti daňového subjektu ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Povinnost stěžovatele podat daňové přiznání vznikla přímo ze zákona… Smyslem této výzvy je, v souladu se zásadou úzké součinnosti správce daně s daňovými subjekty, přispět k naplnění cíle daňového řízení, jímž je stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy*.“

[8] Práva plynoucí z hmotného práva by byla dotčena až v případě vydání platebního výměru. Proti platebnímu výměru, který je výsledkem nalézacího řízení, má stěžovatelka možnost podat opravný prostředek. Žalovaný vydáním napadených výzev dodržel standardní postup pro zahájení řízení na základě daňové povinnosti stěžovatelky plynoucí ze zákona o spotřebních daních.

[9] Napadené výzvy naplňují kategorie úkonů vyloučených ze soudního přezkumu ve smyslu § 70 písm. a) a c) s. ř. s., neboť se nejedná o rozhodnutí v materiálním smyslu a jde o typ procesních úkonů správce daně, jimiž nebylo zasaženo do práv žalobce plynoucích z hmotného práva. Tyto výzvy jsou vyloučeny ze soudního přezkumu.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Stěžovatelka brojí kasační stížností proti usnesení krajského soudu, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

[11] Nesouhlasí se závěrem, dle kterého výzva k podání daňového přiznání dle § 145 odst. 1 daňového řádu není způsobilá zasáhnout hmotná práva daňového subjektu, která naopak mohou být zasažena až vydáním platebního výměru.

[12] Vyhoví-li daňový subjekt výzvě správce daně, bude vydán tzv. konkludentní platební výměr, proti němuž se daňový subjekt nemůže odvolat a proti němuž již nelze brojit prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu.

[13] Nepodá-li daňový subjekt přiznání, je správce daně oprávněn stanovit daň dle pomůcek. Následná možnost procesní obrany je značně omezená, jelikož je rozsah odvolacího řízení omezen ve smyslu § 114 odst. 4 daňového řádu. V rámci tohoto řízení se posuzuje toliko oprávnění správce daně ke stanovení daně dle pomůcek a povinnost přihlédnout k výhodám vyplývajícím pro daňový subjekt.

[14] Nepodání daňového přiznání, může správce daně posoudit jako tzv. nulové daňové přiznání, což je však pouze na jeho posouzení.

[15] Z výše uvedeného vyplývá, že jak vyhovění, tak nevyhovění výzvě správce daně k podání daňového přiznání, má za následek vyměření daně, přičemž možnost procesní obrany proti tomu vyměření je značně omezena. Napadené usnesení stojí na nesprávném právním hodnocení.

[16] Rozsudek ve věci sp. zn. 8 Afs 42/2006, dle něhož je výzvou k podání daňového přiznání daňový subjekt toliko upozorněn na nesplnění zákonné povinnosti podat daňové přiznání ve stanovené lhůtě a následky spojené s nepodáním daňového přiznání, na projednávanou věc nedopadá. Závěry z něj plynoucí jsou totiž aplikovatelné pouze na daně, které se přiznávají formu daňového přiznání (daň z přidané hodnoty, daň z příjmů, daň z převodu nemovitostí). Na úseku spotřební daně se jedná pouze o spotřební daně, které se hradí formou daňového přiznání dle § 18 zákona o spotřebních daních, což není případ projednávané věci.

[17] Jak stěžovatel uvedl v žalobě, daňová povinnost na spotřební dani z tabákových výrobků se neplní formou daňového přiznání, ale formu tabákových nálepek, konkrétně jejich použitím (§ 116 odst. 2 zákona o spotřebních daních).

[18] Žalovaný tak vyzývá stěžovatelku k úhradě daně formu daňového přiznání nezákonně, přičemž s touto stěžejní žalobní námitkou se krajský soud nevypořádal. Jeho rozhodnutí je v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[19] Obdobně je napadené usnesení nepřezkoumatelné ve vztahu k naplnění důvodů výluky dle § 70 písm. c) s. ř. s. Pro tento závěr chybí jakékoliv odůvodnění.

[20] Navrhuje napadené usnesení zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[21] Žalovaný je přesvědčen, že sporné výzvy se netýkají hmotněprávního postavení stěžovatelky. Obsáhle popisuje důvody, které v projednávané věci vedly k zahájení nalézacího řízení a vyzvání stěžovatelky k podání přiznání.

[22] Podle § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních tabákové výrobky značené jiným způsobem, než je stanoveno (jak tomu bylo v projednávané věci), se považují za neznačené tabákové výrobky. U tabákových výrobků, které správce daně zajistil v souvislosti s porušením povinnosti při značení a u kterých se podle § 135 zákona o spotřebních daních uloží jejich propadnutí, nemůže dodatečně plnit funkci daňového přiznání objednávka tabákových nálepek.

[23] Argumentaci stěžovatelky ohledně důsledků výzvy k podání daňového přiznání považuje za zavádějící.

[24] Konkludentní vyměření, resp. výluky pro doručování platebního výměru a přípustnost odvolání, je založena na jednání ve shodě mezi správcem daně a daňovým subjektem. Není tedy žádného důvodu, aby daňový subjekt proti výši takto vyměřené daně následně brojil.

[25] Ke zbylým dvěma situacím, to je *i)* stanovení daně podle pomůcek a *ii)* posouzení daňového tvrzení ve výši 0, dochází pouze v případě, kdy daňový subjekt k výzvě správce daně daňové tvrzení nepodá.

[26] Volba mezi těmito dvěma způsoby stanovení daně není na libovůli správce daně, jak namítá stěžovatelka. Tato volba je založena na existenci či neexistenci reakce ze strany daňového subjektu. Pouze v případě pasivity daňového subjektu je správce daně oprávněn vydat se cestou stanovení daně podle pomůcek. Co všechno lze považovat za nevyhovění výzvě dle § 145 odst. 2 daňového řádu lze seznat z početné a konstantní judikatury NSS (viz např. rozsudky ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 105/2013 - 295; ze dne 18. 1. 2008, č. j. 5 Afs 160/2006 - 81; ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015 - 36, č. 3291/2015 Sb. NSS; ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015 - 32).

[27] V nyní projednávané věci stěžovatelka na výzvu reagovala. Od tohoto okamžiku žalovaný ve všech v úvahu připadajících písemnostech stěžovatelku informoval o tom, že její vyjádření ze dne 12. 5. 2017 považuje v souladu s § 145 odst. 1 daňového řádu za daňové tvrzení s daňovou povinností ve výši 0. Správce daně proto následně zahájil postup dle § 89 daňového řádu, po jehož ukončení bude povinen vydat platební výměr, proti kterému je přípustné odvolání. Kasační tvrzení stěžovatelky neodpovídá právnímu a skutkovému stavu, protože práva stěžovatelky budou dotčena teprve případným výsledkem nalézacího řízení s možností odvolacího řízení a soudního přezkumu.

[28] Meritem budoucího sporu bude posouzení otázky, zda se její daňová povinnost váže s vybraným výrobkem, kterými jsou dle jejího tvrzení doutníky, nebo s tabákem ke kouření, jak tvrdí žalovaný. Vznikne-li povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daní, jedná se v případě tabákových výrobků o výjimku ze stanoveného způsobu tvrzení daně prostřednictvím objednávky tabákových nálepek. Tak tomu je v právě projednávané věci, kdy stěžovatelka uváděla do volného oběhu vybrané výrobky, u kterých neprokázala, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, a proto jí vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit dle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daní.

[29] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[30] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[31] Napadené rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné, vykazuje tedy vadu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní soud přihlíží i bez námitky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[32] Soud přisvědčuje stěžovatelce, že krajský soud na věc bez dalšího aplikoval závěry uvedené v rozsudku sp. zn. 8 Afs 42/2006, aniž by jakýmkoliv přezkoumatelným způsobem vysvětlil, proč lze zde uvedené závěry přijaté za účinnosti jiné právní úpravy a ve vztahu k jiné dani a zejména ve vztahu k uplatněným žalobním námitkám aplikovat na projednávanou věc.

[33] Povinností krajského soudu je stranám sporu ozřejmit, jakými úvahami byl při posuzování žalobních námitek veden a k jakým závěrům na ně navazujícím dospěl. Tyto úvahy musí mít odraz v odůvodnění rozhodnutí, neboť jen prostřednictvím odůvodnění rozhodnutí lze dovodit, z jakého skutkového a právního stavu soud vycházel, jak jej v daných souvislostech uvážil, jaké právní předpisy aplikoval a k jakému konečnému rozhodnutí tímto způsobem dospěl.

[34] Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci uvedenou v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby.

[35] Z porovnání obsahu žaloby a odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vyplývá, že krajský soud zcela ignoroval žalobní argumentaci ohledně tvrzené povahy výzvy vydané dle § 145 odst. 1 daňového řádu a jejich důsledků, jakož i žalobní argumentaci, dle které stěžovatelce povinnost uhradit daň vniká nikoli na základě přiznání, ale na základě objednávky tabákových nálepek. Žádným způsobem se soud nevypořádal ani s námitkou týkající se povinnosti vést doměřovací řízení (body 4 až 22 žaloby).

[36] Vycházel-li krajský soud v projednávané věci ze závěrů ve věci sp. zn. 8 Afs 42/2006, byl povinen stěžovatelce ozřejmit, z jakého důvodu jsou její námitky nedůvodné, jakož i vysvětlit proč považuje tyto závěry týkající se předchozí právní úpravy a zejména nesporné povinnosti přiznat daň formou daňového přiznání za stále aplikovatelné. V této souvislosti krajský soud pominul bohatou judikaturu NSS přímo k § 145 daňového řádu (na kterou zcela správně upozornil ve vyjádření žalovaný).

[37] Ve vztahu k výstupu vyměřovacího řízení zahájeného na základě řízení o odstranění pochybností či na základě daňové kontroly (viz str. 3 napadeného usnesení) krajský soud uvedl poněkud zavádějící závěry.

[38] Výstupem postupu k odstranění pochybností totiž nemusí být vždy vydání platebního výměru, protože daňový řád již nepředpokládá jako jedinou alternativu ukončení postupu k odstranění pochybností (na rozdíl od § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) vydání rozhodnutí, ale umožňuje i postup jiný, jímž je možnost zahájení daňové kontroly v pevně stanoveném rozsahu (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52). Nejvyššímu správnímu soudu nadto není vůbec zřejmé,

z jakého důvodu se krajský soud soustředil na možnou obranu proti postupu k odstranění pochybností či daňové kontrole (tyto postupy navíc dle konstantní judikatury mohou být způsobilé zasáhnout do subjektivních veřejných práv daňového subjektu), když předmětem žalobou vymezeného přezkumu byly toliko výzvy k podání daňového přiznání dle § 145 daňového řádu, resp. zahájení nalézacího řízení. Poněkud matoucí je i závěr krajského soudu, dle kterého žalovaný vydáním napadených výzev dodržel standardní postup pro zahájení řízení na základě daňové povinnosti stěžovatelky plynoucí ze zákona o spotřebních daních. Odmítl-li soud žalobu věcně projednat, není vůbec zřejmé, jak k tomuto závěru soud dospěl.

[39] Nepřezkoumatelné je usnesení krajského soudu i ve vztahu k naplnění důvodů výluky dle § 70 písm. c) s. ř. s. Se stěžovatelkou lze souhlasit, že pro tento závěr chybí jakékoliv odůvodnění. Krajský soud v této souvislosti pouze konstatoval, že jde o procesní úkony, jimiž nebylo zasaženo do práv plynoucích z hmotného práva.

IV. Závěr a náklady řízení

[40] Z výše uvedených důvodů je napadené usnesení nezákonné pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Nejvyšší správní soud usnesení krajského soudu podle § 110 odst. 1, části věty první před středníkem, s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[41] V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[42] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 21. srpna 2018

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu