



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **TSR Czech Republic, s. r. o.**, se sídlem Sokolovská 192/79, Praha 8, zastoupeného JUDr. Jiřím Jarošem, Ph.D., advokátem se sídlem Na Pankráci 449/11, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 28. 6. 2011, čj. 6969/11-1300-106516, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 3. 2013, čj. 11 Af 60/2011 - 88,

**t a k t o :**

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 3. 2013, čj. 11 Af 60/2011 - 88, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

### I.

1. Dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 10. 2010, čj. 255714/10/008513108915, Finanční úřad pro Prahu 8 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období leden 2008 ve výši 371 986 Kč a penále ve výši 74 397 Kč.

2. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu rozhodnutím dne 28. 6. 2011, čj. 6969/11-1300-106516, změnilo platební výměr tak, že stanovilo daň ve výši 455 562 Kč a penále ve výši 91 112 Kč. (*pozn. NSS: V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, stávající finanční ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství.*)

### II.

3. Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 14. 3. 2013, čj. 11 Af 60/2011 – 88, zamítl. Rozsudek městského soudu, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, je dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz) a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

### III.

4. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

5. Stěžovatel připomněl, že předmětem sporu je splnění podmínek nároku na odpočet DPH ze zdanitelných plnění, která stěžovatel přijal od dodavatele L. D. ve dnech 10. 1., 11. 1., 14. 1., 15. 1., 16. 1. a 23. 1. 2008 a za které zaplatil dodavateli kupní cenu v hotovosti. V následujícím období stěžovatel platil L. D. kupní cenu za dodané zboží bankovním převodem, tato zdanitelná plnění však nejsou předmětem nyní posuzované věci.

6. Před první dodávkou si stěžovatel vyžádal od L. D. výpis z živnostenského rejstříku a osvědčení o registraci k DPH. Při každé dodávce pak zaměstnankyně stěžovatele V. V. ověřila totožnost L. D. podle platného občanského průkazu. Obchodník S. L. uzavřel s L. D. nejprve ústní smlouvu. Převahu zboží (barevných kovů) do provozovny stěžovatele zajišťoval L. D.. Řidič nahlásil v provozovně registrační značku vozu a identitu dodavatele L. D.. Zaměstnanec stěžovatele M. G. vystavil vážní list, mezitím se L. D. dostavil osobně do kanceláře V. V., kde čekal na fakturační podklady z vážení. Poté, co V. V. zkontrolovala identitu L. D. podle jeho občanského průkazu, vystavila jménem L. D. fakturu na základě zmocnění podle § 26 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (do 31. 12. 2012), a pokladní doklad na výkup za hotové. Na uvedené doklady pak dopsala číslo občanského průkazu L. D..

7. Řidič D. Š. potvrdil uskutečnění přepravy zboží do provozovny stěžovatele na základě objednávky L. D.. Pokud tento svědek uvedl, že L. D. byl přítomen u naložení a vyložení zboží a později pouze u naložení, není jeho výpověď v rozporu se svědeckou výpovědí M. G., který uvedl, že se s L. D. u vážení nesetkal. Z výpovědi V. V. je totiž zřejmé, že L. D. čekal na podklady z vážení v její kanceláři. Dále svědek D. Š. uvedl, že naložil zboží v kovošrotu v Opatovci, v Malé Štáhly, v Sázavě a v Lanškrounu a že naložení byl přítomen L. D.. Objednání přepravy barevných kovů L. D. potvrdil také L. K., zaměstnavatel řidiče D. Š..

8. Stěžovatel zdůraznil, že samotné přijetí zdanitelných plnění není mezi účastníky sporné a není ani sporné, že stěžovatel použil tato plnění při svém podnikání k dosažení obrátu na zdanitelná plnění.

9. Podle stěžovatele shromážděné listinné důkazy a svědecké výpovědi prokazují následující skutečnosti: 1. uzavření ústních smluv o dodávkách barevných kovů do provozovny stěžovatele v Olomouci (viz výpovědi Ing. S. L. a L. N.), 2. skutečnost, že L. D. byl podnikatelem a byl registrován k DPH (výpis z živnostenského rejstříku a osvědčení o registraci k DPH), 3. uskutečnění dodávek barevných kovů do provozovny

stěžovatele v Olomouci (vážní lístky, výpovědi M. G., D. Š. a V. V., daňové doklady na výkup materiálu za hotové a zmocnění k vystavování faktur ze dne 3. 12. 2007), 4. uskutečnění přepravy barevných kovů přeprávcem L. K. prostřednictvím nákladního vozu řízeného D. Š. na základě objednávky L. D. (výpovědi L. K. a D. Š.), 5. identitu dodavatele L. D. (ta je prokázána faktickým splněním kupních smluv sjednaných s Ing. S. L., výpovědi D. Š., ověřením totožnosti L. D. podle občanského průkazu, prohlášením L. D. učiněným osobně před V. V. při převzetí hotovosti a daňových a pokladních dokladů).

10. Stěžovatel byl přesvědčen, že při sjednání a uskutečnění dodávek postupoval s maximální obezřetností, kterou lze od něj požadovat. Prověřil, že L. D. je podnikatelem a je registrován k DPH. Při uskutečnění dodávek ve své provozovně vždy ověřil totožnost L. D., který přebíral kupní cenu v hotovosti. V okamžiku uskutečnění předmětných dodávek neexistovala reálná možnost, jak více L. D. a jeho dodávky prověřit. Požadavek, aby získal informace o dodavatelích dodavatele L. D. je absurdní, protože se jedná o obchodní tajemství dodavatele. Jinak by totiž stěžovatel mohl oslovit předchozího dodavatele a L. D. by přišel o zisk.

11. Důkazy předložené stěžovatelem prokazují skutečnosti uvedené v daňovém přiznání (uskutečnění předmětných dodávek) a tvoří logický, navzájem si neodporující sled událostí.

12. Naopak správce daně ani finanční ředitelství neprokázaly žádné relevantní skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost předložených listin a dalších důkazních prostředků.

13. Pro nyní posuzovanou věc nemohla být rozhodná skutečnost, že L. D. sdělil stěžovateli číslo bankovního účtu, který patřil jiné osobě, až po uskutečnění dodávek, které jsou předmětem tohoto řízení. Splnění podmínek pro nárok na odpočet je třeba posuzovat u každé dodávky zvlášť. Okolnosti týkající se pozdějších dodávek jsou bezpředmětné.

14. Stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, čj. 5 Afs 131/2004 – 45, č. 599/2005 Sb. NSS, podle kterého daňový subjekt neunese důkazní břemeno, pokud osoba, která měla vystavit jinak formálně bezvadné doklady, neexistuje. Stěžovatel zdůraznil, že deklarovaný dodavatel existuje. Pozdější nekontaktnost L. Divíše nemůže být rozhodná, stěžovatel ji nemohl předvídat (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, čj. 5 Afs 74/2009 – 111, a ze dne 9. 10. 2007, čj. 9 Afs 81/2007 – 60).

15. Městský soud pochybil, pokud uzavřel, že stěžovatel nedoložil skutečnosti uvedené v daňovém přiznání. Soud zcela opomněl zvážit kromě formálně bezvadných dokladů další důkazy (svědecké výpovědi). O hodnocení svědeckých výpovědí není v napadeném rozsudku ani zmínka. Zdá se, že si jich městský soud nebyl vůbec vědom. Soud nesprávně uvedl, že stěžovatel neposkytl jiné důkazy než předložené doklady. Rozsudek městského soudu je proto nepřezkoumatelný. Navíc není zřejmé, zda městský soud přezkoumával napadené rozhodnutí, protože v odůvodnění hovoří o „dodavatelích“, v posuzované věci však byly sporné dodávky pouze jednoho dodavatele.

16. Již v žalobě stěžovatel zdůraznil, že správnost předložených dokladů nebyla ze strany správních orgánů relevantním způsobem zpochybněna. Finanční ředitelství založilo své rozhodnutí pouze na domněnce, že dodavatelem předmětných dodávek mohl být i někdo jiný, což ovšem není dostatečné (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, čj. 2 Afs 139/2004 – 81, a ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 – 142).

17. Podle stěžovatele byl nesprávný a nepodložený závěr městského soudu, že hodnocení důkazů provedené finančním ředitelstvím nevykazuje znaky libovůle. A to zvláště za situace, kdy nesprávné hodnocení důkazů bylo jedním z podstatných bodů žaloby a městský soud se k svědeckým výpovědím vůbec nevyjádřil.

18. Stěžovatel nesouhlasil s městským soudem, že nevěnoval náležitou pozornost kontrolním mechanismům. V této souvislosti odkázal na výše popsany průběh dodávek. Navíc finanční ředitelství se o kontrolních mechanismech nijak nezminilo.

19. Nesprávný byl také závěr městského soudu, podle něhož je rozhodné, zda stěžovatel prokázal, že L. D. byl vlastníkem zboží. Stěžovatel poukázal na § 446 obchodního zákoníku, na základě něhož by nabyl vlastnické právo i v případě, že by L. D. nebyl vlastníkem. Dobrá víra stěžovatele nebyla správními orgány zpochybněna. Pochybnosti o legálním původu zboží také nevystaly. Po stěžovateli nelze spravedlivě požadovat, aby prokázal nabytí vlastnického práva svých dodavatelů k dodanému zboží. Stěžovatel odkázal na výše zmíněný § 446 obchodního zákoníku, rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 131/2004 – 45 a rozsudky Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében Kft a Péter Dávid*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, a ze dne 6. 9. 2012, *Gábor Tóth*, C-324/11. Připomněl, že takové informace spadají pod obchodní tajemství dodavatele a jejich zjištění by pro odběratele bylo nepředstavitelně náročné.

20. Stěžovatel shrnul, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, protože se městský soud nezabýval všemi důkazy provedenými ve správním řízení a neuvedl, z jakých důvodů nepovažoval stěžovatelem předložené listinné důkazy za dostatečné, ačkoliv uzavřel, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Dále městský soud neobjasnil, jaké skutečnosti z jednotlivých důkazů zjistil a jakými úvahami se řídil při jejich posouzení. Podle stěžovatele skutková podstata, z níž správní orgán vyšel, nemá oporu ve spisu. Z důkazních prostředků založených ve spisu totiž vyplývá, že L. D. byl skutečně dodavatelem předmětných zdanitelných plnění ve zdaňovacím období leden 2008.

21. Další okruh námitek směřoval ke zvýšení penále. Finanční ředitelství snížilo odpočet DPH o částku 83 576 Kč a doměřilo z této částky penále ve výši 16 715 Kč, a to přestože ke snížení odpočtu došlo na základě dodatečného daňového přiznání podaného stěžovatelem.

22. Podá-li daňový subjekt dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování ještě před vyměřením daně, popřípadě před jejím doměřením, řízení zahájené tímto podáním se zastaví. Údaje uvedené v takto podaném dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování se využijí při vyměření nebo doměření této daně (§ 141 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Důvodová zpráva k tomuto ustanovení uvádí, že „možnost správce daně, zejména z důvodu ekonomie řízení,

*využívat v některých případech údaje i z nepřípustného dodatečného daňového přiznání nebo vyúčtování. I v takovém případě [tedy v případě, kdy jsou využity údaje z nepřípustného dodatečného přiznání] se však nejedná o doměření daně z moci úřední a nevzniká tedy sankce v podobě penále“.*

23. Finanční ředitelství mělo zohlednit, že stěžovatel uplatnil snížení odpočtu ve svém dodatečném daňovém přiznání (byť nebylo přípustné podle § 141 odst. 6 daňového řádu), a nemělo za to stěžovatele sankcionovat vyměřením penále. Penále má být stanoveno pouze při doměření vyšší daně z moci úřední, tzn. na základě důvodů zjištěných správcem daně.

24. Záměrem zákonodárce jistě nebylo sankcionování daňového subjektu v situaci, kdy daňový subjekt zjistí důvody pro podání dodatečného daňového přiznání, ale to nelze podat z procesních důvodů (viz § 141 odst. 6 daňového řádu).

25. Městský soud pouze zopakoval, stejně jako finanční ředitelství, že stěžovatel podal dodatečné daňové přiznání až poté, kdy byl správcem daně vyrozuměn o tom, že J. H., kterému stěžovatel hradil dodávky kovového odpadu, nebyl oprávněn zastupovat společnost KEPP, s. r. o. I pokud by toto tvrzení bylo pravdivé, nic by nezměnilo na skutečnosti, že stěžovatel podal dodatečné daňové přiznání dobrovolně, nedošlo tedy k doměření daně z moci úřední.

26. Podle stěžovatele se městský soud nevypořádal s celým obsahem protokolu ze dne 21. 2. 2011, z něhož vyplývá, že správce daně získal předmětné informace od Policie ČR, se kterou stěžovatel aktivně spolupracoval již před tímto datem. Z protokolu je zřejmé, že předmětné informace poskytl Policii ČR právě stěžovatel. Policie ČR totiž začala prověřovat J. H. na základě trestního oznámení podaného stěžovatelem. Vzhledem k tomu, že podezření stěžovatele Policie ČR potvrdila, stěžovatel shromáždil veškeré listinné podklady k předmětným dodávkám a poskytl je Policii ČR. Tyto podklady pak Policie ČR předala správci daně.

27. Stěžovatel shrnul, že v této části rozsudku městský soud nesprávně posoudil právní otázku a nedostatečně odůvodnil své závěry.

#### IV.

28. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti podotkl, že stěžovatel analyzoval jednotlivé důkazní prostředky až v řízení o kasační stížnosti, a snažil se tak napravit neunesení důkazního břemene v daňovém řízení. Žalovaný souhlasil, že stěžovatel nenesl odpovědnost za nekontaktnost navržených svědků. Pokud však má být výslech těchto osob jediným řádným důkazem, musí jít nemožnost provedení výslechu k tíži stěžovatele. Stěžovatele dovodil tvrzení, že finanční ředitelství nehodnotilo důkazy ve vzájemné souvislosti, pouze ze struktury napadeného rozhodnutí, nikoliv z jeho obsahu. Stěžovatel neuvedl, které podstatné skutečnosti finanční ředitelství opomnělo při hodnocení důkazů. Stěžovatelovy námitky jsou tedy spíše polemikou s hodnocením důkazních prostředků.

#### V.

29. V replice stěžovatel nesouhlasil, že vyvíjí „*vysokou*“ procesní aktivitu až v řízení před soudem. Stěžovatel navrhl provedení pouze těch důkazů, které již byly provedeny v daňovém řízení a které jsou součástí správního spisu. Žalovaný nesprávně uvedl, že nekontaktní svědci mají být jediným řádným důkazem. Nekontaktní byla pouze jediná osoba – L. D., který však není jediným svědkem a jeho výslech není jediným důkazem. Stěžovatel opřel svá tvrzení o výpovědi 6 svědků a řadu listinných důkazů. Dále stěžovatel zdůraznil, že uskutečnění zdanitelného plnění (včetně přepravy a dodání) nebylo v posuzované věci sporné. Sporná zůstala pouze totožnost dodavatele. Argumentaci k totožnosti dodavatele stěžovatel podrobně popsal v kasační stížnosti.

## VI.

30. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

31. Kasační stížnost je důvodná.

32. Nejvyšší správní soud se zabýval nejprve námitkou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, protože další námitky směřující proti právnímu posouzení věci samé nelze posoudit, pokud přezkoumávaný rozsudek neobstojí ani po formální stránce – tedy pokud městský soud nevyčerpal celý předmět řízení, jak byl vymezen v žalobě, a ve svém rozhodnutí se nevypořádal se všemi žalobními námitkami. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je ostatně vadou, jíž by se Nejvyšší správní soud musel zabývat z úřední povinnosti i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítl (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

33. Povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (§ 54 odst. 2 s. ř. s.) představuje součást práva na spravedlivý proces i pojmu právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy). Nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro závěr, že nebylo vydáno v důsledku libovůle (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, nebo ze dne 21. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 686/02, dostupné na <http://nalus.usoud.cz>).

34. Z odůvodnění rozsudku musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Není-li zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nestačí, pokud soud uvede, že žalobní námitky jsou nedůvodné nebo nesprávné, ale nevysvětlí, v jakých konkrétních právních, případně skutkových důvodech nesprávnost nebo nedůvodnost žalobní argumentace spočívá (srov. např. rozsudky ze dne 14. 7. 2005 čj. 2 Afs 24/2005 – 44, nebo ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 – 73).

35. V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že městský soud zcela opomněl vypořádat námitky týkající se hodnocení důkazních prostředků. Jednalo se přitom o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na níž byl postaven základ jeho žaloby.

36. Stěžovatel vznesl na str. 5 až 8 žaloby zcela konkrétní námitky, proč považoval hodnocení svědeckých výpovědí finančním ředitelstvím za nesprávné. Finančnímu ředitelství zejména vytkl, že nehodnotilo tyto důkazy ve vzájemné souvislosti, a přestřel svůj náhled na skutkové okolnosti, které byly podle stěžovatele těmito důkazy prokázány. Dále stěžovatel poukázal na to, že tvrzený rozpor mezi svědeckými výpověďmi byl pouze zdánlivý, a nabídl vysvětlení těchto rozporů.

37. Městský soud připustil, že nemá pochybnosti o tom, že došlo k dodání, že kovový odpad byl dovezen do provozovny stěžovatele a že stěžovatel uhradil faktury vystavené k tomuto zboží. Podle městského soudu však nebylo prokázáno, že dodavatelem tohoto plnění byl L. D.. Městský soud však nevysvětlil, na základě jakých úvah a důkazů k tomuto závěru dospěl. K námitkám týkajícím se svědeckých výpovědí se městský soud vůbec nevyjádřil a neobjasnil, proč tyto důkazní prostředky nebyly dostatečné k prokázání tvrzení stěžovatele, že dodavatelem předmětného zboží byl L. D..

38. Dále městský soud opomněl vypořádat námitky, v nichž stěžovatel poukázal na nesprávné posouzení rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Podle stěžovatele finanční ředitelství založilo své pochybnosti o osobě dodavatele na okolnostech týkajících se jiných zdanitelných plnění uskutečněných v jiných zdaňovacích obdobích. Stěžovatel zdůraznil, že pouze tyto pozdější dodávky byly placeny bankovním převodem a nelze z nich činit závěry vztahující se k posuzované věci. Městský soud se nevyjádřil ani k námitce, že nekontaktnost L. D. v roce 2010 nemůže nic vypovídat o jeho činnosti v roce 2008. Podle stěžovatele proto nekontaktnost L. D. nemohla založit důvodnost a oprávněnost pochybností finančního ředitelství o tom, že dodavatelem sporných dodávek byl L. D.. Lze shrnout, že v těchto dvou okruzích námitek (str. 9 až 11 žaloby) stěžovatel tvrdil, že správní orgány neunesly své důkazní břemeno ve vztahu ke zdaňovacímu období leden 2008. Městský soud však bez dalšího uzavřel, že to byl stěžovatel, kdo neunesl své důkazní břemeno, aniž by předtím posoudil, zda důkazní břemeno spočívalo na stěžovateli a zda správní orgány důvodně zpochybnilы předložené účetní a daňové doklady ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

39. Nejvyšší správní soud uzavřel, že odůvodnění městského soudu ve vztahu ke zdanitelným plněním přijatým od dodavatele označeného jako L. D. nedostačovalo požadavkům kladeným na řádné a přezkoumatelné odůvodnění. Z tohoto důvodu se Nejvyšší správní soud nemohl věcně zabývat námitkami směřujícími proti právnímu posouzení těchto zdanitelných plnění. Řádné a úplné vypořádání právních a skutkových argumentů stěžovatele bude úkolem městského soudu v dalším řízení.

40. Přestože nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu ve výše uvedeném rozsahu vede sama o sobě ke zrušení napadeného rozsudku jako celku, nebrání Nejvyššímu správnímu soudu posoudit další kasační námitku, která není výše popsanou vadou dotčena (srov. např. rozsudek ze dne 8. 12. 2009, čj. 8 Afs 73/2007 – 111). Stěžovatel tvrdil, že penále z částky 83 576 Kč nemělo být doměřeno, protože ke snížení odpočtu o uvedenou částku došlo na základě dodatečného daňového přiznání, byť bylo z procesních důvodů nepřípustné.

41. Této námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Povinnost uhradit penále vzniká tehdy, je-li oproti poslední známé dani daň zvyšována, je-li snižován daňový odpočet nebo je-li snižována daňová ztráta (§ 251 odst. 1 daňového řádu). Povinnost uhradit penále nevzniká, pokud je daň doměřována podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování (§ 251 odst. 4 daňového řádu). Povinnosti uhradit penále se však daňový subjekt nemůže zbavit tím, že podá dodatečné daňové přiznání, které je nepřípustné.

42. Stanovení penále má donucovací a preventivní funkci, která má motivovat daňové subjekty k podání dodatečného daňového přiznání dobrovolně, jakmile zjistí, že jejich daňová povinnost má být vyšší než ta, kterou původně deklarovali. Pokud však probíhá přezkum daňové povinnosti, je podání dodatečného daňového přiznání nepřípustné. Bude tomu tak tehdy, je-li daň předmětem probíhající daňové kontroly, popřípadě je-li předmětem výzvy podle § 87 odst. 2 daňového řádu, která byla oznámena daňovému subjektu, nebo je-li o této dani zahájeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně (§ 141 odst. 6 daňového řádu). Pokud během uvedené doby daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání, řízení o něm se zastaví (§ 141 odst. 7 daňového řádu) a daň nemůže být stanovena na jeho základě.

43. S ohledem na zásadu ekonomie řízení a povinnost správce daně zajistit správné a úplné stanovení daně daňový řád umožňuje správci daně využít údaje i z nepřípustného dodatečného daňového přiznání. To však neznamená, že takto stanovená daň má být považována za daň doměřenou „podle dodatečného daňového přiznání“ ve smyslu § 251 odst. 4 daňového řádu. Správce daně není oprávněn zabývat se nepřípustným daňovým přiznáním věcně a řízení o něm bez dalšího zastaví. Přestože tedy správce daně může využít pro stanovení daně údaje z nepřípustného daňového přiznání, je třeba takto stanovenou daň považovat za daň doměřenou z úřední povinnosti. Výlukou z povinnosti hradiť penále podle § 251 odst. 4 daňového řádu nelze v takovém případě využít.

44. Výklad stěžovatele, že daňový řád umožňuje upustit od penále ve všech případech, kdy daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání, bez ohledu na jeho přípustnost, by v podstatě vyloučil možnost užití penále jako sankčního institutu a popřel by jeho smysl (srov. Baxa a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 1460, bod 14).

45. Byť stěžovatel opřel svou námitku o důvodovou zprávu k § 141 odst. 7 daňového řádu, je třeba mít na paměti nezávaznou povahu důvodové zprávy, která není právním předpisem. Přestože důvodová zpráva může v určitých případech osvětlit úmysl historického zákonodárce a přinést důležitá výkladová vodítka, nelze ji považovat za rozhodný výkladový zdroj tam, kde jde nad rámec zákona nebo je s ním v rozporu. Závěr důvodové zprávy k § 141 odst. 7 daňového řádu, podle něhož sankce v podobě penále nevzniká v případě, že správce daně využije údaje z nepřípustného dodatečného daňového přiznání, nemá oporu v zákoně samotném, resp. je v rozporu s jeho textem a popírá smysl institutu penále, který daňový řád využívá jako donucovací i preventivní nástroj. V takovém případě je proto třeba upřednostnit teleologický výklad a zohlednit smysl a účel existence institutu penále.

46. Povinnost hradit penále vzniká při naplnění výše zmíněných předpokladů – pokud je oproti poslední známé dani daň zvyšována, pokud je snižován daňový odpočet nebo pokud je snižována daňová ztráta. Daňový řád nedává prostor pro zohlednění konkrétních skutkových okolností a neumožňuje upustit od penále, pokud stěžovatel zjistil důvody pro podání dodatečného daňového přiznání sám, ovšem z procesních důvodů (viz § 141 odst. 6 daňového řádu) nemohl dodatečné daňové přiznání podat. Tvrzení stěžovatele, že to byl právě on, kdo poskytl Policii ČR informace o J. H., který neoprávněně jednal za společnost KEPP, proto Nejvyšší správní soud nemohl zohlednit. V této části kasační stížnost nebyla důvodná.

47. Nedůvodná byla i námitka nedostatečného odůvodnění. Byť městský soud odůvodnil své závěry k tomuto okruhu námitek stručně, z hlediska přezkoumatelnosti ještě obstály. Ostatně i argumentace stěžovatele v kasační stížnosti svědčí o tom, že úvahy městského soudu byly pro něj seznatelné a bylo možné s nimi polemizovat.

48. S ohledem na výše uvedený závěr o nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek městského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§110 odst. 1. s. ř. s.). V něm městský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

49. Městský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 27. listopadu 2013

JUDr. Jan Passer  
předseda senátu