



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Petry Weissové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **KRACHCEN s.r.o.**, se sídlem Struhařovská 2931/9, Praha 4, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2014, č. j. 10266/14/5000-14204-701858, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 12. 2018, č. j. 8 Af 29/2014 - 53,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 12. 2018, č. j. 8 Af 29/2014 - 53, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Prahu 4 (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 7. 2012, č. j. 417208/12/004513109985 (dále jen „platební výměr“), daň z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 ve výši 1.100.610 Kč a zrušil žalobkyni daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 2.168.968 Kč, podle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Zároveň uložil žalobkyni povinnost uhradit penále podle § 37b odst. 1 písm. a) a c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinné do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu, a to z částky doměřené daně a z částky dodatečně snížené daňové ztráty v celkové výši 328.570 Kč.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) změnil platební výměr tak, že doměřenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací

období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 zvýšil na částku 1.106.910 Kč, celkovou částku penále zvýšil na částku 329.830 Kč a zároveň změnil i výpočet doměřené daně.

II.

[3] Žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí. Městský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou rozsudkem ze dne 11. 12. 2018, č. j. 8 Af 29/2014 - 53 (dále jen „napadený rozsudek“).

[4] Městský soud uvedl, že ačkoliv žalobkyně předložila v rámci daňové kontroly faktury a další účetní doklady, jimiž prokazovala náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů odečitatelné pro zjištění základu daně, správce daně věrohodnost těchto dokladů vyvrátil, a to šetřením ve vztahu k dodavateli žalobkyně uvedenému na fakturách, společnosti V.D.N. Import Export, s. r. o. (dále jen „dodavatel“). Správce daně zjistil, že tento dodavatel je nekontaktní, nesídlí na adrese uvedené v obchodním rejstříku a jediný jednatel společnosti dodavatele zapsaný v obchodním rejstříku měl naposledy povolený pobyt na území České republiky za účelem zaměstnání do 31. 5. 2005 a uvedený dodavatel také neprovozoval sklad na adrese Tiskařská 599/10, Praha 10, kde si měla v některých případech žalobkyně zboží od tohoto dodavatele přebírat a kde mělo být dodávané zboží uskladněno a kde měli pracovat zaměstnanci dodavatele. Na základě uvedených skutečností vyplývajících ze správního spisu městský soud dovodil, že je vyloučeno, aby bylo zboží žalobkyni dodáno tak, jak deklarovala. Správce daně tedy unesl důkazní břemeno, když předesířel pochybnosti o správnosti předložených účetních dokladů, a bylo na žalobkyni, aby prokázala správnost a pravdivost svých daňových tvrzení jinými důkazními prostředky, což se jí však nepodařilo.

[5] Městský soud nesouhlasil ani s námitkou porušení § 79 a § 93 daňového řádu, neboť daňové orgány správně posoudily jako nadbytečný výsledek jednání společnosti M & T Corporation s. r. o., který žalobkyně navrhovala k prokázání pořízení zboží od deklarovaného dodavatele.

[6] Městský soud k námitce žalobkyně, že pobytový status jednatele dodavatele nemůže být relevantní v posuzované věci, neboť obchodní společnost má vlastní právní subjektivitu a někdo za ni prokazatelně jednal, uvedl, že právnická osoba utváří svou vůli i projevuje ji navenek prostřednictvím fyzických osob k tomu povolaných. V nyní projednávané věci bylo nepochybně prokázáno, že jediný jednatel společnosti dodavatele neměl v rozhodném období na území České republiky povolen jakýkoliv druh pobytu a chyběla zde tedy osoba, která by utvářela vůli právnické osoby, jež zahrnuje i činnost obchodní. Přestože žalobkyně neměla možnost ověřit si existenci právnické osoby jinak, než z údajů uvedených v obchodním rejstříku, a nemohla ani zkoumat totožnost osob, se kterými spolupracovala, musí být schopna prokázat správnost a pravdivost daňových dokladů, které zahrnuje do daňových nákladů, a tudíž prokázat, že deklarované zboží bylo pořízeno právě u toho prodávajícího, který je uveden jako dodavatel na daňových dokladech, a rovněž vyvrátit pochybnosti, které o těchto dokladech nabyt správce daně.

[7] Na závěr se městský soud vyjádřil k judikatuře Nejvyššího správního soudu, na něž se žalobkyně odvolávala při ústním jednání (rozsudky ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 - 34, ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 - 38 a ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs

pokračování

11/2011 - 68), a dospěl k závěru, že postup správce daně z hlediska stanovené daňové povinnosti dokazováním či použitím pomůcek byl v souladu s právní úpravou i ustálenou judikaturou správních soudů.

III.

[8] Proti napadenému rozsudku se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brání kasační stížností s odkazem na § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje zrušit napadený rozsudek a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[9] V kasační stížnosti stěžovatelka prvořadě namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Má za to, že se městský soud nevypořádal s její námitkou o nesprávnosti výše daně. Stěžovatelka v žalobě namítala, že v případě, kdy daňové orgány vyloučily náklady na pořízení zboží a ponechaly ve výnosech všechny tržby za prodej téhož zboží, nebyla daň stanovena ve správné výši. Daň z příjmů právnických osob nelze stanovit jen z tržeb stěžovatelky, jestliže daňové orgány nepochybují o faktické existenci zboží, které stěžovatelka nakoupila. V rámci ústního jednání u městského soudu odkázala stěžovatelka na doktrínu esenciálních výdajů. Městský soud se však nesprávným stanovením daně vůbec nezabýval a pouze konstatoval, že nedošlo k odchýlení od konstantní judikatury.

[10] Stěžovatelka dále z procesní opatrnosti namítá také nesprávné posouzení námitky týkající se vadně stanovené daně. Daňové orgány prověřily správnost výnosů stěžovatelky za prodej zboží nakoupeného od dodavatele a shledaly je v naprostém pořádku. Daň z příjmů právnické osoby za zdaňovací období 2008 byla stanovena pouze z těchto výnosů, což představuje zjevně nesprávně stanovenou daň. Daňové orgány měly povinnost stanovit daň podle pomůcek a zohlednit náklady snižující základ daně v jejich obvyklé výši. Stěžovatelka zde odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 - 35 a ze dne 27. 11. 2018, č. j. 2 Afs 398/2017 - 42.

IV.

[11] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou. Odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku, se kterým se zcela ztotožňuje, a také na napadené rozhodnutí a své vyjádření k žalobě.

[12] K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku žalovaný uvádí, že stěžovatelka v žalobě rozporovala neuznání nákladů jako daňově účinných podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů z důvodu neprokázání, že předmětné zboží bylo fakticky pořízeno od deklarovaného dodavatele, čímž se městský soud řádně zabýval. Povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že byl městský soud povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jeho úkolem bylo vypořádat se se smyslem a obsahem žalobní argumentace. To, že stěžovatelka se závěry městského soudu nesouhlasí, neznamená, že je napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[13] Co se týče zohlednění nákladů snižujících základ daně (tzv. esenciálních výdajů) žalovaný uvádí, že tuto námitku stěžovatelka v žalobě neuváděla. Jedná se tudíž o nepřípustné rozšíření žaloby. Na tyto výdaje odkázala stěžovatelka pouze okrajově v rámci ústního jednání před městským soudem. Námitka stanovení daně podle pomůcek byla poprvé uplatněna až v kasační stížnosti.

[14] Nadto žalovaný upozorňuje, že stěžovatelka v rámci daňového řízení neprokázala, že došlo k faktickému uskutečnění plnění podle předmětných dodavatelských faktur, a z uvedeného důvodu nebylo možné uplatnění náklady za nákup zboží od dodavatele posoudit jako daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V nyní posuzované věci nebylo možné zohlednit esenciální výdaje, neboť nebylo možné identifikovat konkrétní příjmy, kterých by stěžovatelka nemohla dosáhnout bez vynaložení předmětných výdajů na pořízení zboží od dodavatele. V rozsudcích, na které stěžovatelka odkazovala, došlo k situacím, kdy bylo možné identifikovat relevantní příjmy ke zdanění, což v tomto případě nenastalo, jelikož z důkazních prostředků stěžovatelky nebylo možné zjistit, jaké zboží bylo v ten který den prodáno, kdy konkrétně bylo zboží pořízené od dodavatele prodáno, v jaké provozovně a v jakém množství. Nebyla tudíž prokázána vazba mezi příjmy za prodej zboží a výdaji za nákup totožného zboží. Navíc vyloučené náklady v konkrétním zdaňovacím období představovaly pouze 31,88 % nákladů vynaložených na prodané zboží a 20,68 % celkových nákladů stěžovatelky. Nejednalo se tudíž o podstatnou část nákladů, a proto nebyly dány podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

V.

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

[16] Kasační stížnost je důvodná, byť z jiných než stěžovatelkou namítaných důvodů.

[17] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou směřujícími k naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Uvedená vada, pokud by ji napadený rozsudek vykazoval, je natolik závažná, že je k ní Nejvyšší správní soud povinen přihlížet i bez návrhu, tedy z úřední povinnosti (viz § 109 odst. 4 s. ř. s.).

[18] Judikatura Nejvyššího správního soudu se ustálila na tom, že nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů je dána zejména tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74).

[19] Z důvodů namítaných stěžovatelkou v kasační stížnosti napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů není. Městský soud v něm dostatečně objasnil, z jakého skutkového stavu vyšel a jak jej následně právně hodnotil. Vypořádal se dostatečně s jednotlivými námitkami uplatněnými v žalobě a komplexně vysvětlil, proč je shledal nedůvodné a proč přisvědčil právním závěrům, k nimž před ním dospěl žalovaný i správce daně.

pokračování

[20] Stěžovatelka konkrétně v kasační stížnosti tvrdí, že se městský soud nezabýval její námitkou vadně stanovené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2008.

[21] Ze žaloby vyplývá, že stěžovatelka v ní brojila především proti závěru žalovaného o neuznání daňově uznatelných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Měla za to, že je dostatečně prokázala, a unesla tak své důkazní břemeno. Stěžovatelka také tvrdila, že nebylo nutné dále zjišťovat, kdo byl skutečným dodavatelem zboží, na jehož pořízení použila finanční prostředky představující uplatněné náklady, jež považovala za daňově účinné. Zároveň v žalobě vyjádřila nesouhlas se závěry o neexistenci osoby oprávněné jednat za dodavatele. V další námitce poukázala na nesrovnalosti ve zjištěních žalovaného týkajících se pozemků, které si měl dodavatel pro účely své podnikatelské činnosti (provozu tržnice) pronajímat, a zároveň upozornila na nedostatečné dokazování ze strany žalovaného (neprovedení výslechu jednatelů společnosti M & T Corporation, s.r.o.). Měla za to, že je to naopak žalovaný (resp. správce daně), který neunesl důkazní břemeno v otázce daňově uznatelných nákladů. Uvedenými žalobními body se městský soud zabýval a řádně je v napadeném rozsudku vypořádal (viz odst. [4] až [7] tohoto rozsudku).

[22] Stěžovatelka v této souvislosti v kasační stížnosti poukazuje na tu část žaloby, z níž má vyplývat její konkrétní tvrzení o tom, že v případě, kdy daňové orgány vyloučily náklady na pořízení zboží a ponechaly ve výnosech všechny tržby za prodej téhož zboží, nebyla daň stanovena ve správné výši, které městský soud opomněl vypořádat. Stěžovatelka v žalobě mj. uvedla, že *„[z]a předpokladu, že V.D.N. neodvedla z daňových výnosů z prodeje zboží žalobci příslušnou daň resp. nelze-li toto pro nekontaktnost zmíněného subjektu ověřit, nemůže být přenesena jeho daňová povinnost na žalobce tím, že mu nebude uznán daňově uznatelný náklad ve výši daňových výnosů V.D.N. Opačný postup by tak porušil rovný přístup správce daně k jednotlivým subjektům, když fakticky by byl postižen ten subjekt, který je kontaktní, vede veškerou daňovou a účetní evidenci a platí daň, zatímco daňově nekontaktní subjekt by fakticky žádným způsobem postižen nebyl.“* Tato tvrzení uplatnila ve vztahu k otázce pochybností o deklarovaném dodavateli (srov. bod II. žaloby).

[23] Dále stěžovatelka v žalobě také v rámci argumentace týkající se osoby jednající za deklarovaného dodavatele mj. uvedla, že *„[d]aňové řízení musí vycházet z reálného podnikatelského prostředí, nemůže být od něj zcela odtrženo a fakticky tak dochází k prolínání práva veřejného s právem soukromým. Opačný přístup odporuje ustálené judikatuře Ústavního soudu, jež vychází ze zásady, že přestože smyslem a účelem daňového řízení je vybrání daně, je třeba vzít v úvahu, že zákon o daních z příjmů dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaje na zajištění příjmů bere na zřetel. Nelze tedy vycházet pouze ze zájmu státu na vybrání daně, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Při realizaci práva státu na vybírání daní je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu.“* Uvedenou pasáž stěžovatelka v žalobě uzavřela tak, že *„[b]yl-li obchod mezi zmíněnými subjekty fakticky uskutečněn za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce (získání zboží k dalšímu prodeji), ať už jednal za tyto subjekty kdokoli, jedná se tak bezpochyby z pohledu žalobce o daňově uznatelný náklad ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP.“*

[24] Z citovaných (ani jiných) částí žaloby podle Nejvyššího správního soudu nevyplývá nyní tvrzená námitka, že v případě, kdy daňové orgány vyloučily náklady na pořízení

zboží a ponechaly ve výnosech všechny tržby za jeho prodej, nebyla daň stanovena ve správné výši, protože nelze daň stanovit jen z tržeb, nepochybuji-li daňové orgány o faktické existenci zboží, a daňové orgány proto měly zohlednit esenciální náklady při stanovení výše daně z příjmů a stanovit tuto daň na základě pomůcek. Naopak, uvedené, výše citované, pasáže žaloby se podle svého obsahu váží jednak k otázce právní subjektivity dodavatele a pochybností správce daně o spolupráci s ním, vázanosti jednání osob zastupujících dodavatele vůči stěžovateli a existence osoby oprávněné jednat za dodavatele. Smyslem těchto žalobních bodů zjevně byla snaha prokázat daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nikoliv brojit proti nesprávnému stanovení samotné daně z příjmů za zdaňovací období kalendářního roku 2008, jak se nyní stěžovatelka snaží v kasační stížnosti předejít. Městský soud tedy nepochybil, pokud se k otázce správného stanovení výše daně v tom smyslu, jak nyní stěžovatelka namítá v kasační stížnosti, nevyjádřil. Chyběla-li v žalobě příslušná žalobní námitka, neměl městský soud k čemu se vyjadřovat. Pro uvedené tudíž napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů není.

[25] Stěžovatelka dále namítá, že otázku esenciálních nákladů zmínila již při jednání u městského soudu. Uvedené jednání se však konalo dne 11. 12. 2018, tedy více než čtyři roky po uplynutí lhůty k uplatnění žalobních bodů či k jejich rozšíření o další žalobní body podle § 71 odst. 2 s. ř. s. (napadené rozhodnutí bylo stěžovateli doručeno dne 25. 4. 2014, uvedená lhůta tudíž uplynula dne 25. 6. 2014). S ohledem na dispoziční a koncentrační zásadu, jimiž je soudní řízení správní ovládáno, se přitom od žalobce, který jednotlivými žalobními body stanoví meze soudního přezkumu, oprávněně žádá jistá procesní zodpovědnost. Správní soud není oprávněn ani povinen nahrazovat jeho projev vůle a vyhledávat namísto něj možné vady napadeného správního aktu (blíže viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

[26] S ohledem na právě uvedené městský soud nepochybil, jestliže se touto námitkou (nesprávně stanovené výše daně v důsledku nezohlednění esenciálních výdajů) blíže nezabýval. Je-li určitý žalobní bod uplatněn opožděně, pak tento nedostatek nemůže zhojit ani skutečnost, že se k němu správní soud ve svém rozsudku vyjádří. Odpovědi na opožděně uplatněné žalobní body z povahy věci nemohou tvořit *ratio decidendi* napadeného rozsudku. Stejně tak je tomu i v souzené věci. Městský soud, který se nad rámec povinného vyjádřil k judikatuře, na niž stěžovatelka odkazovala při jednání, tak učinil nad rámec nutného a tuto judikaturu rozebral z pohledu v řízení řešeného rozložení důkazního břemene. Z napadeného rozsudku je zjevné, že tyto úvahy ve vztahu k odkazované judikatuře přijal nad rámec rozhodovacích důvodů. Jak již uvedeno, tímto postupem městský soud nemohl zhojit to, že uvedené žalobní body stěžovatelka uplatnila opožděně. Pokud se městský soud konkrétněji nevěnoval nyní namítané otázce tzv. esenciálních výdajů, nedopustil se pochybení.

[27] Uvedené přesto Nejvyššímu správnímu soudu nebránilo zaujmout stanovisko i k námitce, již stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje z procesní opatrnosti a v níž namítá, že městský soud posoudil námitku vadně stanovené daně nesprávně, neboť daňové orgány měly stanovit daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního

pokračování

roku 2008 podle pomůcek a zohlednit alespoň náklady snižující základ daně v jejich obvyklé ceně, tudíž zohlednit zmíněné esenciální náklady.

[28] Jak uvedl Nejvyšší správní soud výše, tuto argumentaci stěžovatelka neuplatňovala ve správním řízení ani v žalobě. Žalovaný, stejně jako posléze městský soud neměli povinnost ani důvod se touto skutečností sami zabývat. Městský soud se proto nemohl dopustit nesprávného právního posouzení věci. Stěžovatelce nic nebránilo namítat i tuto skutečnost přinejmenším v žalobě (resp. ve lhůtě podle § 71 odst. 2 s. ř. s.). V takovém případě by bylo povinností městského soudu i tuto námitku vypořádat. Jestliže ji však stěžovatelka v žalobě neuplatnila (resp. v otázce esenciálních výdajů pouze okrajově poprvé při jednání městského soudu, tedy opožděně) a rozvinula ji teprve v kasační stížnosti, jedná se nyní o námitku nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Stěžovatelce totiž nic nebránilo ji uplatnit již včas v řízení o žalobě. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. není důvodný.

[29] Z výše uvedeného vyplývá, že námitky uplatněné stěžovatelkou v kasační stížnosti nejsou důvodné. Nejvyšší správní soud však v některých výjimečných případech i z úřední povinnosti, tedy bez výslovně uplatněné námitky stěžovatele přihlíží k určitým nezákonnostem rozhodnutí správního orgánu. Tak je tomu i v nyní posuzovaném případě. Stěžovatelce bylo mj. uloženo penále. K povaze penále rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, vyslovil, že „[p]enále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod“. K otázce povahy penále rozšířený senát v bodě 64 dále vyslovil, že *na základě všech výše uvedených úvah dospěl k tomu, že na penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2007 je oproti úpravě penále v § 63 citovaného zákona ve znění účinném do 31. 12. 2006 nutno nahlížet jako na sankci. Ačkoli je penále zařazeno do systému daňového práva, má trestní povahu se zárukami vyplývajícími z čl. 40 odst. 6 Listiny a čl. 6 a 7 Úmluvy. Je třeba odmítnout i argument stěžovatele, že zákon penále jako trest výslovně neoznačuje, nýbrž je systematicky považuje pouze za příslušenství daně. Jakkoliv se jedná o zákonný pojem užívaný původně jak zákonem o správě daní a poplatků (srov. § 58), tak nyní daňovým řádem (srov. § 2 odst. 5), jde o vymezení předmětu správy daní, se zdůrazněním, že zde vyjmenované instituty (kromě penále dále úroky a pokuty, nikoliv už náklady řízení) sledují osud daně. To je však kontext procesní, vymezující správcí daně rozsah jeho působnosti, bez významu pro hmotněprávní sankční charakteristiku penále. Ostatně k sankční povaze zmíněné pokuty za opožděné tvrzení daně (systematicky rovněž zařazené mezi příslušenství daně) se nedávno jasně vyjádřil Ústavní soud, který posuzoval ústavní souladnost § 250 daňového řádu (blíže srov. náleze ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, č. 187/2015 Sb.). Lze tedy shrnout, že penále, o kterém bylo správními orgány rozhodnuto, představuje trest, a je proto třeba na něj aplikovat i čl. 40 odst. 6 Listiny, podle něhož se pro posouzení trestnosti činu a uložení trestu použije pozdější zákonná úprava, jestliže je to pro pachatele příznivější.*

[30] Již v rozsudku ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 126/2002 - 27, Nejvyšší správní soud vyslovil, že „ústavní záruka článku 40 odst. 6 Listiny o tom, že je nutno použít pozdějšího

práva, je-li to pro pachatele výhodnější, platí jak v řízení soudním, tak v řízení správním. Shodně ostatně judikují i správní soudy (srov. k tomu např. rozhodnutí uveřejněné pod č. 91/2004 Sb. NSS).“ V rozsudku ze dne 13. 6. 2008, č. j. 2 As 9/2008 – 77 pak Nejvyšší správní soud z čl. 40 odst. 6 Listiny Nejvyšší správní soud dovodil rozšíření výjimek z vázanosti soudu důvody kasační stížnosti nad jejich rámec zakotvený v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., přičemž konstatoval, že „jakkoliv totiž nelze přehlédnout, že citované ustanovení s. ř. s. představuje normu procesněprávní a čl. 40 odst. 6 Listiny má povahu hmotněprávní, je třeba připomenout, že smysl procesních norem spočívá ve vytváření mechanismů k ochraně hmotného práva. Procesní normy tedy nelze vnímat jako samoučelné (samonosné) a tím spíše nemohou představovat překážku pro aplikaci ústavně zaručené hmotněprávní normy. Proto Nejvyšší správní soud přímo aplikoval čl. 40 odst. 6 Listiny, a to i za situace, kdy stěžovatelka tuto námitku v kasační stížnosti vůbec neuplatnila. Smysl zásady koncentrace a dispozitivnosti řízení totiž nemůže být vykládán takovým způsobem, aby vyvolal protiústavní důsledky“ a uzavřel, že „jakkoliv citované zásady z oblasti procesního práva samy o sobě určitě nejsou protiústavní, je povinností správního soudu je aplikovat takovým způsobem a jen v takových případech, aby to protiústavní důsledky nevyvolávalo.“ K obdobnému závěru Nejvyšší správní soud dospěl rovněž v rozsudku ze dne 4. 12. 2008, č. j. 9 As 7/2008 -55.

[31] V posuzované věci správní orgány rozhodovaly ve věcech daně z příjmů fyzických osob již za účinnosti daňového řádu. Nejvyšší správní soud se proto s ohledem na citované judikáty z úřední povinnosti zabýval otázkou, zda při ukládání penále byla respektována zásada, že je třeba postupovat podle právní úpravy pro pachatele výhodnější.

[32] Podle § 37b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2007 vznikla daňovému subjektu povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti, ve výši

- a) 20 %, je-li daň zvyšována,
- b) 20 %, je-li snižován odpočet daně nebo nárok na vrácení daně, nebo
- c) 5 %, je-li snižována daňová ztráta.

[33] Podle § 251 odst. 1 daňového řádu daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši

- a) 20 %, je-li daň zvyšována,
- b) 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo
- c) 1 %, je-li snižována daňová ztráta.

[34] U daně z příjmů byla stěžovatelce správními orgány rozhodnutími vydanými v době účinnosti daňového řádu za zdaňovací období roku 2008 zrušena ztráta z příjmů fyzických osob a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně podle § 37b zákona o správě daní a poplatků ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu. Jednalo se tedy o situaci, kdy byla snižována daňová ztráta. Zákon o správě daní a poplatků pro tuto situaci stanoví v § 37b odst. 1 penále ve výši 5 %, daňový řád stanoví v § 251 odst. 1 penále ve výši 1 %. S ohledem na výše uvedenou povahu penále bylo třeba podle na čl. 40 odst. 6 Listiny použít pro stěžovatelku výhodnější pozdější právní úpravu, kterou je úprava stanovená v daňovém řádu, neboť stanovuje nižší výši penále. Je tedy zjevné, že správní orgány při stanovení penále z doměřené ztráty z příjmů fyzických osob za uvedená zdaňovací období

pokračování

postupovaly v rozporu s čl. 40 odst. 6 Listiny a pochybily, když penále stanovily podle zákona o správě daní a poplatků.

VI.

[35] Nejvyšší správní soud z důvodů shora vyložených shledal napadený rozsudek dílem nezákonný (v části týkající se penále), proto jej zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1 části věty první před středníkem s. ř. s.

[36] V něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Městský soud tedy zohlední, že penále vyměřené podle § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků není v daném případě v souladu s principy vyplývajícími z čl. 40 odst. 6 Listiny. S ohledem na přijaté závěry znovu přezkoumá napadené rozhodnutí v části týkající se uvedeného penále a nově rozhodne. Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že s výjimkou otázky zákonnosti stanovení penále již veškeré žalobní body městský soud vypořádal se správným závěrem, že žádný z nich není důvodný.

[37] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 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 dne 25. května 2021

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu