

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **British American Tobacco (Czech Republic) s. r. o.**, se sídlem Karolinská 654/2, Praha 8, zastoupen Mgr. Lenkou Krupičkovou, LL.M., advokátkou se sídlem Na Hroudě 1034/61, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 23. 11. 2011, č. j. 13789/11-1200-100430, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 8. 2016, č. j. 10 Af 3/2012 – 57,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 8. 2016, č. j. 10 Af 3/2012 – 57, **se zrušuje**.

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 23. 11. 2011, č. j. 13789/11-1200-100430, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 29.054 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Lenky Krupičkové, LL.M., advokátky.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Předmětem tohoto sporu je otázka, zda žalobci vznikla v souvislosti s doměřením daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 povinnost uhradit penále.

[2] Skutkový stav mezi účastníky řízení není sporný. Žalobce dne 30. 6. 2010 podal řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009. Vykázal v něm daňovou povinnost ve výši 18.681.000 Kč. Správce daně tuto daň konkludentně vyměřil.

[3] Dne 16. 12. 2010 žalobce podal ke stejné dani a stejnému zdaňovacímu období dodatečné daňové přiznání, ve kterém snížil daňovou povinnost o 5.341.200 Kč. Dodatečně uplatnil jako daňově uznatelný náklad částku ve výši 38.749.346 Kč, představující úroky z úvěru od společnosti B.A.T. International Finance („BATIF“), a zohlednil nadměrnou tvorbu a související zúčtování dohadných položek v letech 2008 a 2009, což vedlo ke zvýšení částky zvyšující základ daně o 18.497.983 Kč a současně ke zvýšení částky nezahrnované do základu daně o 6.455.036 Kč.

[4] Finanční úřad pro Prahu 3 vyzval žalobce výzvou ze dne 18. 1. 2011 k doložení dokladů prokazujících právní titul a výši úroků z úvěru od společnosti BATIF. Žalobce smlouvu předložil.

[5] Dne 22. 4. 2011 správce daně vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009, kterým dodatečně vyměřil daň ve výši 5.726.000 Kč a současně uložil žalobci povinnost uhradit penále ve výši 1.145.200 Kč. Správce daně částku úroků z úvěru snižující základ daně neuznal a akceptoval pouze navýšení základu daně žalobce, tj. částky související s nadměrnou tvorbou dohadných položek.

[6] Odvolání žalobce finanční ředitelství v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítlo a rozhodnutí správce daně potvrdilo.

[7] Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u městského soudu. Argumentoval především tím, že k doměření daně došlo na základě informací uvedených v jím podaném dodatečném daňovém přiznání, a proto nemělo být penále stanoveno.

[8] Městský soud žalobu zamítl. Penále v případě žalobce bylo uloženo dle zákona, neboť žalobce nesprávně tvrdil daň a tuto skutečnost zjistil správce daně z vlastní činnosti. Ke zvýšení daně nedošlo podle dodatečného daňového přiznání, ale na základě toho, že správce daně neuznal úroky podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jako náklady daňové, k čemuž správce daně dospěl až po provedení postupu k odstranění pochybností. Žalobce se tak mýlí, jestliže uvádí, že splnil svoji povinnost stran správně uvedené částky daně za rok 2009.

II. Kasační stížnost

[9] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností.

[10] Hlavním argumentem v kasační stížnosti je, že penále nebylo vyměřeno v souladu se zákonem, neboť k doměření daně došlo v rámci řízení zahájeného na základě podaného dodatečného daňového přiznání. Obecně jistě vzniká povinnost uhradit penále z částky

dodatečně vyměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti. Stěžovatel ale má za to, že naplnil podmínky pro aplikaci výjimky z penalizace.

[11] Dle § 37b odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků „[p]*okud je dodatečně vyměřován základ daně a daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného hlášení, penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká.*“ Při dodatečném vyměření daně podle dodatečného daňového přiznání tedy nevzniká penále z částky, která je v něm uvedena. V případě stěžovatele bylo řízení o dodatečném vyměření daně zahájeno na základě jeho úkonu – dodatečného daňového přiznání, nikoliv z moci úřední. V tomto jím podaném dodatečném daňovém přiznání byla uvedena částka, od níž byla následně výše penále odvozena. Správce daně vzal totiž při dodatečném vyměření daně v potaz právě a pouze údaje tvrzené stěžovatelem. To znamená, že daň byla dodatečně vyměřena pouze na základě údajů (částek) uvedených stěžovatelem v dodatečném daňovém přiznání.

[12] Městský soud však vyšel z toho, že termín „*částka, která je v něm uvedena*“ automaticky znamená výslednou částku daně uvedenou v dodatečném daňovém přiznání. Jelikož se tato částka neshodovala s výslednou částkou daně stanovenou v dodatečném platebním výměru vydaném správcem daně, odmítl městský soud aplikovat ustanovení § 37b odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

[13] Názor městského soudu nemůže obstát. Jednak opomíjí skutečnost, jakým způsobem bylo zahájeno doměřovací řízení, a jednak ve svém důsledku zcela potlačuje principy, na nichž je institut penále v zákoně o správě daní a poplatků vybudován, a tím i základní východiska při ukládání sankcí.

[14] Smyslem penále je sankcionovat daňový subjekt za to, že ve svém daňovém přiznání nesplnil břemeno tvrzení údajů pro správné stanovení daně, správce daně toto pochybení následně zjistí a zjištěný rozdíl doměří. Povinnost uhradit penále však nevzniká v souvislosti s každým doměřovacím řízením. Ve snaze motivovat daňové subjekty k dobrovolnému přiznání pochybení při stanovení daně totiž zákon rozlišuje, jakým způsobem došlo ke zjištění skutečnosti, že daň byla daňovým subjektem původně deklarována v nesprávné výši. Pokud se poslední známá daň zvyšuje na základě dodatečného daňového přiznání podaného samotným daňovým subjektem, platí, že se penále za porušení povinnosti přiznat daň neuplatní. Tato sankce je tedy konstruována na principu penalizovat pouze ty případy, kdy správce daně ze své vlastní iniciativy, tj. bez přičinění daňového subjektu, odhalí skutečnost, že daňový subjekt při vyměření daně přiznal daň v nesprávné výši. V projednávané věci ale bylo zjištění způsobeno dodatečným daňovým přiznáním.

[15] I podle rozšířeného senátu vzniká penále jen u nesprávného tvrzení daně, kterou správce daně zjistil vlastní činností (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, č. 3348/2016 Sb. NSS).

[16] Rozdíl mezi částkou daně tvrzenou v dodatečném daňovém přiznání stěžovatele a částkou daně stanovenou dodatečným platebním výměrem nevznikl proto, že by správce daně sám ze své iniciativy odhalil jiná pochybení stěžovatele, tj. z důvodu zjištění

pochybení stěžovatele nad rámec údajů uvedených v dodatečném daňovém přiznání. Vznikl pouze z důvodu, že správce daně neuznal položku základ daně snižující (úroky z úvěrů od BATIF).

[17] Správce daně po podání dodatečného daňového přiznání nevedl ani žádný postup k odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného dodatečného daňového přiznání, jak uvádí městský soud, a ani žádná jiná vlastní šetření. Správce daně pouze vyzval stěžovatele podle § 92 odst. 4 daňového řádu k předložení konkrétně označené smluvní dokumentace vztahující se k úvěru od společnosti BATIF za účelem ověření právního titulu a výše sjednaného úroku. Při dodatečném vyměření daně pak nebyla položka úroků zohledněna pouze z důvodů právních, nikoliv skutkových. Správce daně totiž nesouhlasil s interpretací ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů.

[18] Ustanovení § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, umožňuje doměření daně na základě (dodatečného) daňového přiznání nebo z moci úřední. Doměřovací řízení bylo zahájeno vlastním podáním stěžovatele, proto nepochybně došlo k doměření daně na základě dodatečného daňového přiznání, ne z moci úřední. Správce daně z moci úřední žádné řízení nezahajoval, pouze posoudil správnost stěžovatelem uplatněných údajů, nijak se od nich neodchýlil. Stěžovatel ve výsledku dostal trest za to, co sám tvrdil a přiznal.

[19] Z hlediska správného posouzení možnosti uložit penále je klíčové posouzení toho, zda daň byla v případě stěžovatele dodatečně vyměřena „*podle dodatečného daňového přiznání*“ a z „*částky, která je v něm uvedena*“ (ustanovení § 37b odst. 4 zákona o správě daní a poplatků). Právě tyto dva pojmy totiž vymezují rozsah výjimky, kdy sankce v podobě povinnosti uhradit penále nevzniká. Uvedené pojmy lze ovšem vyložit dvěma způsoby.

[20] Dle prvního způsobu výkladu se sankce neuplatní pouze v případě, kdy správce daně doměří daň ve výši shodující se s výší daně tvrzenou v dodatečném daňovém přiznání. Tento restriktivní výklad byl evidentně použit v rozhodnutí žalovaného a přiklonil se k němu rovněž městský soud. Citované ustanovení přitom neobsahuje žádnou zmínku o tom, že by *částka, která je v něm uvedena* musela být představována právě a pouze konečnou výší daně, z čehož vychází žalovaný i městský soud.

[21] Druhý možný výklad je upuštění od uložení penále, pokud je doměřováno na základě *částky uvedené* v dodatečném daňovém přiznání. Výjimka by pak dopadala na všechny částky na všech položkách v daňovém přiznání. Tak by se výjimka dle stěžovatele měla vykládat, neboť daňový subjekt sám dobrovolně částku v daňovém přiznání uvedl. Penále nemá trestat za samotné doměření daně, ale za nepravdivé údaje.

[22] Za situace, kdy relevantní zákonná úprava umožňuje vícero argumentačně podložených výkladů směřujících k odlišným výsledkům, je zcela namístě přednostně používat ten způsob výkladu, který méně zatěžuje poplatníka, zkráceně označovaný jako *in dubio mitius*, tj. v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu.

[23] Důvody, pro které stěžovatel uvedl v dodatečném daňovém přiznání položku úroků z úvěru s cílem snížit si základ daně, kterou správce daně neuznal, byly navíc správci

daně známé rovněž z jeho dřívější činnosti. Stěžovatel totiž ze stejných důvodů uplatňoval tuto položku již ve zdaňovacím období roku 2007 a vedl se správcem daně (a později se žalovaným) spor o její oprávněnost. Ostatně v rámci řízení o odvolání byla stěžovatelem námitka ohledně nesprávnosti neuznání nákladů vzata zpět právě na základě výsledku tohoto sporného řízení (rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2011, č. j. 11 Ca 175/2009 – 52). Situace tedy byla pro správce daně transparentní a nevyžadovala z jeho strany nadměrného úsilí k dodatečnému vyměření daně.

[24] Výklad přijatý městským soudem by vedl k paradoxním závěrům, neboť i pouhá zřejmá chyba daňového subjektu v počtech či psaní by automaticky vedla k penalizaci, pokud by se v důsledku této chyby výsledná daň uvedená v dodatečném daňovém přiznání odchylovala od daně doměřené správcem daně. Takovýto postup odporuje principu proporcionality.

[25] Na základě shora uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[26] Na základě zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, přešla s účinností k 1. 1. 2013 působnost Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu v této věci na Odvolací finanční ředitelství, které je proto v projednávané věci žalovaným.

[27] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry městského soudu vyslovenými v napadeném rozsudku.

[28] Stěžovatel argumentuje, že v jeho případě bylo řízení o dodatečném vyměření daně zahájeno na základě jeho úkonu, kterým bylo dodatečné daňové přiznání. Takto formulovaná námitka však nebyla obsažena v podané žalobě, neboť stěžovatel nepoukazoval na zahájení řízení ve věci dodatečného vyměření, pouze argumentoval, že dodatečné vyměření bylo učiněno na základě dodatečného daňového přiznání. Námitka je proto nepřípustná.

[29] Tvrzení stěžovatele, že správce daně nevedl postup k odstranění pochybností, není pravdivé. V předmětném případě byl ve věci dodatečného daňového přiznání zahájen postup k odstranění pochybností, a to výzvou ze dne 18. 1. 2011 k prokázání skutečností. Dodatečný platební výměr byl vydán na základě výsledku důkazního řízení, kterým správce daně dodatečně zvýšil poslední známou daňovou povinnost vyměřenou podle řádného daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob za rok 2009. Správce daně v rámci dodatečného vyměření daně neakceptoval snížení částky uvedené na ř. 40 dodatečného daňového přiznání o 38.749.346 Kč oproti částce uvedené v řádném daňovém přiznání. Stěžovatel tak nesplnil povinnost tvrzení stran správně uvedené daně.

[30] Až po provedeném postupu k odstranění pochybností, jenž byl zahájen uvedenou výzvou, byla předmětná daň správcem daně dodatečně vyměřena. Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že daň z příjmu právnických osob za rok 2009 nebyla zvýšena na základě

dodatečného daňového přiznání stěžovatele, ale až na základě postupu k odstranění pochybností provedeného správcem daně. Jak z dodatečného platebního výměru vyplývá, nejsou v něm uvedené částky nově stanovené daně ani dodatečně stanovené daně shodné s částkami uvedenými stěžovatelem v dodatečném daňovém přiznání za rok 2009. Podmínka pro výjimku ze stanovení penále proto nebyla splněna. Není přitom rozhodující, že původním úkonem, od kterého se odvíjel další postup správce daně, bylo podání dodatečného daňového přiznání.

[31] Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Replika stěžovatele

[32] Stěžovatel v replice namítá, že námitka nezahájení řízení z moci úřední je přípustná. Jeho argumentace jako celek namítá nesprávnou aplikaci ustanovení o daňovém penále. Jelikož citované ustanovení daňového řádu vylučuje uložení penále v situaci, kdy je daň doměřována podle dodatečného daňového přiznání, je logické, že stěžovatel v rámci své právní argumentace poukazuje i na to, jakým způsobem bylo řízení v jeho věci zahájeno.

[33] Dále se ohrazuje proti tvrzení, že v kasační stížnosti uvedl nepravdivé údaje. Žalovaným citovaná výzva nebyla výzvou k odstranění pochybností ve smyslu ustanovení § 89 daňového řádu (postup k odstranění pochybností), ale výzvou k prokázání skutečností vydanou podle § 92 odst. 4 daňového řádu (dokazování) v rámci probíhajícího řízení ve věci doměření daně proto, aby mu stěžovatel předložil kopii smlouvy o úvěru uzavřené se společností BATIF. Správce daně však žádný postup k odstranění pochybností podle ustanovení § 89 a násl. daňového řádu ve věci předmětného dodatečného daňového přiznání nezahájil a nevedl. Důvody, pro které stěžovatel k dodatečnému uplatnění nákladových úroků hrazených na základě tohoto úvěru přistoupil, byly totiž správci daně podrobně známy z průběhu řízení ve věci stanovení daně za zdaňovací období roku 2007. Ze strany správce daně tedy žádné pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného dodatečného daňového přiznání nevznikly, neboť správce daně od počátku zastával totožnou interpretaci § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tento jiný právní názor byl pak důvodem pro neuznání předmětné položky snižující základ daně, kterou stěžovatel uplatnil v dodatečném daňovém přiznání.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[34] Kasační stížnost je projednatelná. Z níže uvedených důvodů je i důvodná.

[35] Ohledně přípustnosti námitek Nejvyšší správní soud uvádí, že argumentace stěžovatele skutečně tvoří jeden celek. Již v žalobě argumentuje, že daň mu byla doměřena na základě dodatečného daňového přiznání. Stejně tak i podstata argumentace žalovaného ve vyjádření k žalobě před městským soudem spočívala v tom, že daňová povinnost byla zvýšena „*nikoliv podle dodatečného daňového přiznání, ale na základě důkazního řízení, přestože toto důkazní řízení bylo ‚iniciováno' podáním dodatečného daňového přiznání*."

[36] Z uvedeného je zřejmé, že argumentačně se jedná o jeden celek. Sporné mezi stranami je, zda byla daň doměřena podle dodatečného daňového přiznání. Kasační argumentace ohledně způsobu zahájení řízení o doměření daně s tím, že způsob zahájení má mít vliv na způsob doměření daně, a tedy i zákonnost stanovení penále, je přípustná.

[37] Na druhou stranu stěžovatelovu kasační námitku nelze vnímat tak, že by napadal samotné doměření daně, respektive, že by napadal, že řízení o doměření daně bylo nesprávně zahájeno a vedeno v rozporu s procesními normami pro správu daní. Takováto námitka není ani v žalobě, ani v kasační stížnosti. Naopak, stěžovatel v podáních výslovně uvádí, že navrhuje pouze zrušení výroku o povinnosti uhradit penále; proti samotnému vedení řízení a uložení vyměření dodatečné daňové povinnosti nebrojí. Není tedy namístě zabývat se tím, zda k uložení daňové povinnosti došlo procesně správným způsobem.

[38] Stěžejní otázkou pro posouzení kasační stížnosti je, zda došlo ke stanovení penále z doměřené daně v souladu se zákonem. Formuluje-li se tato otázka jako právní otázka, jde o to, zda daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně, jestliže k doměření daně došlo po podaném daňovém přiznání, ve kterém daňový subjekt uvedl jak tvrzení daň zvyšující, tak i tvrzení daň snižující, správce daně tvrzení daň zvyšující uznal, tvrzení daň snižující neuznal, v důsledku čehož došlo k doměření daně. Podle Nejvyšší správního soudu v takové situaci daňovému subjektu povinnost uhradit penále nevzniká.

[39] Podle § 37b odstavce 1 zákona o správě daní a poplatků (stejně jako podle § 251 odstavce 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo z částky dodatečně snížené daňové ztráty tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti. Podle odstavce 4 pokud je dodatečně vyměřován základ daně a daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného hlášení, penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká.

[40] Soud považuje za nutné nejprve uvést východiska systému správy daní. Systém správy daní je postaven na spolupráci daňových subjektů a správce daně (§ 6 odst. 2 daňového řádu). Součinnost daňových subjektů spočívá především v dobrovolném podávání daňových přiznání, ve kterých samy uvádějí všechny okolnosti rozhodné pro vyměření daně a samy vyčíslí svoji daň (§ 1 odst. 3 daňového řádu). Takové daňové přiznání je nejčastěji správcem daně akceptováno, a to v praxi často bez detailního prověřování, a na jeho základě je daň konkludentně vyměřena (§ 104 odst. 1 daňového řádu).

[41] Jestliže následně správce daně svojí činností zjistí, že vyměřená daň měla být vyšší a daňový subjekt po formálním upozornění na tuto nesrovnalost odmítne podat dodatečné daňové přiznání, správce daně daň z moci úřední doměří a z doměřené částky daně stanoví penále.

[42] Dle zásad dobrovolnosti a minimalizace zásahu do autonomní sféry daňových subjektů je však upřednostňováno, aby nesprávnost spočívající v nižší stanovené dani napravil (ať již na výzvu správce daně nebo z vlastní iniciativy) sám daňový subjekt. Podle § 141 odst. 1 daňového řádu je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve

kterém takovou skutečnost zjistil, dodatečné daňové přiznání. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.

[43] Účelem penále je motivovat daňový subjekt k plnění posledně zmíněné povinnosti. Daňový subjekt má o zjištění, že daň má být vyšší než poslední známá daň, kvalifikovanou formou – dodatečným daňovým přiznáním – správce daně zpravit. Aby byl motivován tuto povinnost plnit dobrovolně, zákon stanoví, že v případě doměření daně na základě takového sdělení se penále nestanoví.

[44] Typicky půjde o situaci, kdy daňový subjekt zjistí, že mezi okolnostmi, ze kterých posledně stanovená daň vycházela, absentovala určitá daňově relevantní okolnost, která základ daně zvyšuje. V takové situaci, aby se vyhnul penále, tuto skutečnost v dodatečném daňovém přiznání správci daně sám nahlásí. Taková situace je přesně tou, na kterou míří výjimka z předepisování penále dle § 37 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Není proto namístě z doměřené daně stanovit penále. Daňový subjekt sám v dodatečném daňovém přiznání uvedl skutečnost zvyšující daň, podle které následně správce daně dodatečně doměřil daňovou povinnost. O skutečnosti, na jejímž základě mělo dojít ke zvýšení základu daně, dobrovolně správce daně informoval. Ten informaci využil a daň podle ní doměřil.

[45] V projednávaném případě ovšem tato typická situace nenastala. Stěžovatel totiž mimo zjištění daň *zvyšující* v dodatečném daňovém přiznání uvedl i tvrzení daň *snižující*. Zatímco první tvrzení správce daně uznal, druhé nikoliv. V důsledku toho doměřil daň ve výši tvrzení daň zvyšující, tj. ve výši odlišující se od výsledného rozdílu na dani uvedeného v dodatečném daňovém přiznání. Otázkou je, zda tato modifikace výše popsané typické situace – tedy, že daňový subjekt v dodatečném daňovém přiznání mimo tvrzení daň zvyšující uplatnil i tvrzení daň snižující, které však nebylo uznáno – by měla zapříčinit penalizaci doměření daně ve výši akceptovaného tvrzení v neprospěch daňového subjektu. Podle Nejvyššího správního soudu by to způsobit neměla.

[46] Ustanovení o povinnosti uložit penále zjednodušeně říká, že pokud je daň doměřována podle dodatečného daňového přiznání, penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká (srov. § 37b odst. 1 a 4 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 251 odst. 1 a 4 daňového řádu).

[47] Samotný gramatický výklad citovaných ustanovení je nejasný – sousloví „částka, která je v něm uvedena“ může mířit jak na skutečnost, o které daňový subjekt informuje správce daně, tak i na výslednou částku dodatečně přiznané daně.

[48] Vezme-li se o všem v úvahu teleologický výklad, je zřejmé, že sousloví „částka, která je v něm uvedena“ hovoří o informaci, na základě které je následně daň doměřena. Pokud je v daňovém přiznání tvrzen údaj, jehož akceptováním správce daně doměří daň, nelze z takto vzniklého doměrku stanovit penále. Dochází totiž ke zvýšení poslední známé daně v souladu s tvrzením daňového subjektu. Jak výše uvedeno, penále nemá trestat za samotné doměření daně, ale za to, že daňový subjekt nesplnil povinnost tvrzení ohledně určité daňově relevantní skutečnosti svědčící v jeho neprospěch.

[49] Z tohoto důvodu obě tvrzení v dodatečném daňovém přiznání – daň zvyšující i daň snižující – je pro účely stanovení penále nutné vnímat samostatně. Tvrzením zvyšujícím základ daně stěžovatel splnil svoji povinnost kvalifikovaným způsobem správce daně informovat o nesprávnosti informací, ze kterých dosavadně stanovená daň vycházela. Na základě tohoto upozornění správce daně také daň doměřil. Bylo by proto proti účelu penále ho v takové situaci penalizovat.

[50] Neuznání druhého tvrzení (daň snižujícího) uvedeného v dodatečném daňovém přiznání naopak při uvažování o penalizování doměření na základě prvního uznaného tvrzení není relevantní. Jak uvedeno výše, účelem penále je motivovat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání v okamžiku, *zjistí-li, že jeho daňová povinnost má být vyšší oproti poslední známé daňové povinnosti.* Penále není konstruováno jako sankce za nesprávné tvrzení daňového subjektu v dodatečném daňovém přiznání, ale jako sankce za nepodání dodatečného daňového přiznání u daně nesprávně stanovené.

[51] Lze proto uzavřít, že daň byla doměřena na základě dobrovolného tvrzení daňového subjektu v daňovém přiznání. Takové doměření nelze dle zákona penalizovat. Penalizace přitom nemůže založit ani neuznání jiného tvrzení, uvedeného v tom stejném dodatečném daňovém přiznání.

[52] Nutnost nahlížení na tvrzení ve prospěch i v neprospěch veřejných rozpočtů uvedených v dodatečném daňovém přiznání izolovaně podtrhuje i hypotetická situace, kdy by daňový subjekt obě tvrzení uplatnil odděleně ve dvou dodatečných daňových přiznáních. Tato pouze formální modifikace by měla dle výkladu krajského soudu i žalovaného zásadní hmotněprávní důsledky – oproti situaci s jedním dodatečným přiznáním by se penále nestanovilo. K doměření by totiž došlo pouze na základě akceptování výsledné částky daně uvedené v dodatečném daňovém přiznání na vyšší daň. Okolnosti uvedené v daňovém přiznání daň snižující by nebyly uznány, což by penále nepodléhalo. V důsledku by se penále nestanovilo.

[53] Dle názoru žalovaného i krajského soudu by tak na základě pouze formálních okolností (podání jednoho či dvou samostatných dodatečných daňových přiznání) bez žádného materiálního důvodu docházelo či nedocházelo k penalizaci. Tento výklad by v důsledku nutil daňové subjekty svá tvrzení neuvádět v jednom dodatečném přiznání, ale rozdělit je do více samostatných přiznání. Takový výklad zbytečně zatěžující daňové subjekty i daňovou správu je nutné odmítnout.

[54] Po podání dodatečného daňového přiznání je tedy pro účely otázky stanovení penále třeba se zabývat tím, (i) zda se liší posledně stanovená daň od daně doměřené a jestliže ano, tak (ii) zda byla daň doměřena na základě tvrzení obsaženého v dodatečném daňovém přiznání. Jestliže byla daň doměřena na základě tvrzení obsaženého v dodatečném daňovém přiznání, tak se penále neuplatní, neboť došlo k dobrovolnému podání dodatečného daňového přiznání, které vedlo ke zvýšení daně. Jestliže však dochází k doměření daně nad rámec tvrzení uplatněných v dodatečném daňovém přiznání nebo z jiných okolností, než jsou okolnosti uplatněné v dodatečném daňovém přiznání, tak i

přes podání dodatečného daňového přiznání se z takto nad rámec daňových tvrzení doměřené daně penále stanoví.

[55] Z uvedeného plyne, že k doměření daně v případě stěžovatele došlo podle dodatečného daňového přiznání. Podmínka pro aplikaci výjimky ze stanovení daňového penále podle § 37b odstavce 4 zákona o správě daní a poplatků daňového řádu byla splněna. Penále tak nemělo být stanoveno. Rozhodnutí městského soudu i finančního ředitelství spočívající na opačném právním názoru jsou proto nezákonná.

VI. Závěr a náklady řízení

[56] Lze tedy uzavřít, že námitka stěžovatele spočívající v nezákonném předepsání penále je důvodná. Proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek městského soudu. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i žalobou napadené rozhodnutí finančního ředitelství, a dle podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 5 téhož ustanovení vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným.

[57] Pokud Nejvyšší správní soud zruší rozhodnutí městského soudu a současně i rozhodnutí žalovaného, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[58] Při úvaze o náhradě nákladů řízení se soud řídil § 60 odst. 1 s. ř. s. Jelikož měl stěžovatel ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení. Náklady v jeho případě tvoří odměna a hotové výdaje jeho zástupce, přičemž výše odměny za jeden úkon právní služby činí 2.100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění do 31. 12. 2012], resp. 3.100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve znění od 1. 1. 2013]. Soud proto stěžovateli přiznal částku 6.300 Kč za tři úkony právní služby provedené do 31. 12. 2012 spočívající v převzetí a přípravě zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu] a podání ve věci samé – správní žaloby a repliky v řízení před městským soudem [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Dále soud stěžovateli přiznal částku 9.300 Kč za tři úkony právní služby provedené po 1. 1. 2013 spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a v podání ve věci samé – sepsání kasační stížnosti a repliky [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. K šesti úkonům právní služby soud připočetl paušální náhradu hotových výdajů zástupce žalobce ve výši 300 Kč za jeden úkon, tj. celkem částku 1.800 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu).

[59] Protože zástupce stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty, jeho odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 17.400 Kč, tedy 3.654 Kč. Celkem tedy 21.054 Kč.

[60] Další náklady stěžovatele tvoří zaplacené soudní poplatky, a to 3.000 Kč za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu [položka 14a bod 2. písm. a) zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích], a 5.000 Kč za kasační stížnost (položka 19 přílohy).

[61] Celkem tedy stěžovateli náleží náhrada nákladů řízení před správními soudy ve výši 29.054 Kč. Žalovaný neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 2. března 2017

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu