

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **BACHL, spol. s r. o.,** se sídlem Evropská 669, Modřice, zastoupen Mgr. Jitkou Ivičičovou, advokátkou se sídlem Bořetická 24, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2014, č. j. 24945/14/5000-14201-706481, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 8. 2016, č. j. 31 Af 74/2014 - 91,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 8. 2016, č. j. 31 Af 74/2014 - 91, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 9. 2014, č. j. 24945/14/5000-14201-706481, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám Mgr. Jitky Ivičičové, advokátky, na náhradě nákladů řízení celkem 24.456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce vyrábí extrudovaný polystyren, který je využíván jako tepelně izolační materiál pro stavbu. Pro svoji výrobní činnost používá zpěňovatelný polystyren, a to

zejména materiál koplen. V letech 2008 až 2010 byla dodavatelem žalobce též společnost CHEMIX UNION s. r. o. (dále jen „CHEMIX UNION“).

[2] Žalovaný v záhlaví popsaným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil tři rozhodnutí, která vydal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno – venkov (dále jen „správce daně“), a to dva dodatečné platební výměry na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob a dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob.

[3] Konkrétně šlo o tyto dodatečné platební výměry:

- dodatečný platební výměr na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob č. j. 3181983/13/3005-24902-709745 ze dne 16. 10. 2013, kterým byla žalobci z moci úřední podle § 38n odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) doměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 nižší o částku 9.031.000 Kč a současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 5 % podle § 37b odst. 1 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (ve znění účinném do 31. 12. 2010; dále jen „ZSDP“) ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tj. 451.550Kč;
- dodatečný platební výměr na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob č. j. 3181985/13/3005-24902-709745 ze dne 16. 10. 2013, kterým žalobci z moci úřední podle § 38n odst. 2 zákona o daních z příjmů a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 nižší o částku 15.646.620 Kč a současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 5 % podle § 37b odst. 1 písm. c) ZSDP ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tj. 782.331 Kč;
- dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob č. j. 3183123/13/3005-24902-709745 ze dne 16. 10. 2013, kterým byla žalobci z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 vyšší o částku 2.955.260 Kč a současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řadu z částky doměřené daně, tj. 591.052 Kč, která byla snížena dle § 251 odst. 2 daňového řádu, o částku 88.987 Kč v rozsahu odpovídajícím neuznané daňové ztrátě z příjmů právnických osob ve výši 1.779.758 Kč, kdy po snížení činí výsledná částka penále 502.065 Kč.

[4] Dodatečné snížení daňové ztráty za rok 2008 a 2009 a dodatečné zvýšení základu daně za rok 2010 se týkalo některých dodávek materiálu na výrobu polystyrenu od společnosti CHEMIX UNION, které správce daně neuznal v daňových nákladech roku 2008, 2009 a 2010 s odkazem na porušení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

II. Rozsudek krajského soudu

[5] Žalobce proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobou, kterou Krajský soud v Brně zamítl v záhlaví popsaným rozsudkem. Krajský soud konstatoval, že ve věci se jedná primárně o spor o unesení důkazního břemene na straně žalobce ohledně daňové účinnosti jím uplatněných výdajů.

[6] V souzené věci dle krajského soudu z obsahu správního spisu jasně vyplývá, že klíčovým zjištěním správce daně bylo to, že faktury a dodací listy pro žalobce vystavoval za společnost CHEMIX UNION její jednatel, a to před dodáním materiálu. Konečné faktury byly vystavovány na základě údajů uvedených v proforma fakturách, ve kterých bylo uvedeno množství granulátu, které mělo být dodáno, cena a datum uskutečnění zdanitelného plnění. Tyto údaje byly uváděny na základě ústní dohody s výrobním ředitelem žalobce. Dodací listy byly vystavovány v době před dodáním materiálu. Materiál se do výroby nevyskladňoval, ale byl přebírán průběžně a váženy byly až hotové výrobky.

[7] Z pohledu krajského soudu bylo s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu zcela zřejmé, že žalobce unesl své prvotní důkazní břemeno předložením formálně perfektních daňových dokladů. Nicméně unesení prvotního důkazního břemene není rozhodující. Samotné formálně perfektní doklady neprokazují, že se účetní případ stal tak, jak je jimi deklarováno, pokud je zpochybněna faktická realizace plnění. Co více může odůvodnit podezření správce daně, že účetní případ nebyl realizován tak, jak je uváděno v daňových dokladech, než to, že správce daně zjistí, že žalobcův dodavatel žádný materiál osobně nedodal, nezajišťoval k němu přepravu a že dokonce dodací listy a faktury byly vystavovány ještě předtím, než k jakékoliv dodávce došlo.

[8] Podle názoru krajského soudu správce daně vyjádřil v průběhu opakované daňové kontroly relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, a bylo proto na žalobci, aby jím tvrzené skutečnosti prokázal. Odkazování se na dodací podmínku DDU, ani odvolávání se na množství vyrobeného konečného výrobku neprokazuje, že účetní případy zpochybněné správcem daně proběhly tak, jak deklaruje žalobce. Relevantní krajský soud neshledal ani námitku, že nebyla zpochybněna vypovídající hodnota žalobcova účetnictví. Správce daně jasně uvedl, které transakce a účetní případy zpochybňuje.

III. Důvody kasační stížnosti

[9] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."). Navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Rozsudek krajského soudu je dle stěžovatele nezákonný již jen proto, že se v odůvodnění vůbec nezabýval otázkou výše penále. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57 (č. 3348/2016), dospěl k závěru, že penále má povahu trestu a 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. Podle výše uvedeného čl. 40 odst. 6 Listiny platí, že trestnost činu se posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější.

[11] Rozhodnutí správce daně i žalovaného byla vydána za účinnosti daňového řádu a na základě přechodného ustanovení § 264 odst. 13 daňového řádu byla pro výpočet výše

penále z částky dodatečně snížené daňové ztráty aplikována relevantní ustanovení ZSDP, která stanovila sazbu penále ve výši 5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty, a nikoliv ustanovení v době rozhodnutí účinného daňového řádu, který ve stejné situaci stanoví pro daňový subjekt příznivější sazbu penále ve výši 1 %. Přechodné ustanovení § 264 odst. 13 daňového řádu mělo být správně vyloženo způsobem souladným s ústavním pořádkem, protože při jeho aplikaci v doslovném znění byl v posuzovaném případě uložen trest v rozporu s čl. 40 odst. 6 Listiny.

[12] Z výše uvedených důvodů nemůže napadené rozhodnutí obstát, a to ani za situace, kdy důvod vedoucí k jeho zrušení žalobce v žalobě neuplatnil. Je nutno přihlédnout i ke skutečnosti, že žalobce námitku porušení čl. 40 odst. 6 Listiny de facto uplatnit nemohl, jelikož citované usnesení rozšířeného senátu bylo vydáno až v průběhu řízení před krajským soudem a zároveň po lhůtě pro doplnění žalobních bodů. Shora popsané argumenty odpovídají též názoru Nejvyššího správního soudu vyslovenému v rozsudku ze dne 10. 2. 2016, č. j. 6 Afs 15/2015 - 31.

[13] Dle stěžovatele v daňovém řízení i v řízení před soudem zůstala zcela opomenuta skutečnost, že stěžovatel navrhoval prokázat uskutečnění zdanitelného plnění znaleckým posudkem, kde je výpočtem stanoveno množství vstupního materiálu, který stěžovatel pro svou výrobu uskutečněnou v příslušném období musel použít. Tímto důkazem se však žalovaný ani krajský soud nezabývali. Stěžovatel se ohrazuje proti závěru krajského soudu, že „nijak nezpochybnil zjištění správce daně, že společnost CHEMIX UNION mu žádné zboží nedodala, ani dodat nemohla“. Správce daně vyloučil z nákladů stěžovatele pouze ty dodávky od společnosti CHEMIX UNION, které měla stěžovateli dopravovat prostřednictvím jednoho jeho smluvního partnera – ALFAWAK s.r.o. (dodávky, které CHEMIX UNION realizoval prostřednictvím jiných dopravců, vyloučeny z nákladů stěžovatele nebyly, jejich realizace těmito dopravci byla prokázána).

IV. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[14] Dle žalovaného stěžovatel v kasační stížnosti uvádí novou námitku, kterou nevznesl v předchozích řízeních. Jde o námitku související s uloženým penále dle § 37b ZSDP ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu. Dle žalovaného mohl stěžovatel uvedenou námitku uplatnit již při podání žaloby. Žalovanému nemůže být změna judikatury kladena k tíži. V době vydání platebních výměrů a rozhodnutí o odvolání neměl žalovaný žádné indicie o tom, že by mohlo dojít ke změně judikatury ve vztahu k platnosti a účinnosti § 264 odst. 13 daňového řádu. V případě stěžovatele nejde o tzv. incidenční retrospektivu, neboť v jeho věci již bylo pravomocně rozhodnuto. Ani krajský soud nebyl povinen se z úřední povinnosti zabývat námitkou, kterou stěžovatel v žalobě neuplatnil. Soud se z úřední povinnosti zabývá kromě své příslušnosti a případné podjatosti pouze případnou prekluzí práva. Z těchto důvodů proto žalovaný navrhuje, aby soud v této části byla kasační stížnost odmítnuta pro nepřípustnost.

[15] K druhé části kasační stížnosti žalovaný uvádí, že rozporoval fakt, že obchod se uskutečnil tak, jak stěžovatel deklaroval ve svém účetnictví. Stěžovatel neprokázal, že mu společnost CHEMIX UNION dodala deklarované množství materiálu. Tvrzení,

že se žalovaný nijak nezabýval navrhovaným znaleckým posudkem, není pravdivé – učinil tak na s. 20 rozhodnutí o odvolání; krajský soud pak na s. 7 a 8 napadeného rozsudku. V této části proto žalovaný navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná.

[17] Kasační stížnost je důvodná.

V.A Penále a aplikace čl. 40 odst. 6 Listiny ex officio

[18] Stěžovatel v kasační stížnosti zejména namítá, že rozhodnutí žalovaného (a též krajského soudu) neobstojí, neboť nezkoumali, jaká právní úprava má být použita pro výpočet výše penále. Ve stěžovatelově případě měla být aplikována pozdější právní úprava, neboť je pro něj příznivější. Podle stěžovatele měl pak krajský soud tuto otázku posuzovat i bez řádně uplatněné žalobní námitky.

[19] Při posuzování důvodnosti této kasační námitky vycházel Nejvyšší správní soud z následujících předpokladů.

[20] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57 (č. 3348/2016 Sb. NSS), dospěl k závěru, že penále podle § 37b ZSDP, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a podle § 251 daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a články 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.).

[21] Otázkou aplikace právního názoru, na jehož základě dochází ke změně dosavadní judikatury, na další případy, se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 13. 2. 2014, č. j. 9 Afs 72/2012 - 76, v němž uvedl, že *„pro oblast soudního rozhodování platí, že nalézání práva je zásadně pouze výkladem a zpřesňováním stávající právní úpravy. Z povahy věci tak plyne, že soudní rozhodnutí působí zpětně, neboť se zpravidla vyjadřuje k jednání v minulosti a k tomuto minulému jednání provádí výklad zákona, který platí od jeho přijetí. Ke změně judikatury dochází v situacích, kdy je soud přesvědčen o tom, že předchozí judikatura byla založena na nesprávném výkladu práva. Nový, správný výklad se až na výjimky uplatní bezprostředně na souzený případ, v němž ke změně dosavadního právního názoru došlo, již probíhající případy, a také na všechny budoucí případy, jež mají skutkový základ v minulosti (tzv. incidentní retrospektivita). Zároveň však platí, že samotná změna judikatury není důvodem pro použití mimořádných opravných prostředků proti pravomocným rozhodnutím, pokud jsou tyto podány jen z důvodu změny judikatury (srov. již rozhodnutí NSS ČSR sp. zn. 15043/37, publ. jako Boh. F 8766/37; nález ÚS ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11)“*. Ani v nyní posuzovaném případě není tudíž možné odhlédnout od úvah, které byly ohledně trestního charakteru daňového penále vysloveny ve výše uvedeném usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu.

[22] Podle čl. 40 odst. 6 Listiny se trestnost činu posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější.

[23] Podle § 264 odst. 13 daňového řádu, uplynula-li lhůta pro podání řádného daňového tvrzení do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se penále podle dosavadních právních předpisů.

[24] Podle § 37b odst. 1 ZSDP ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010 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.

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.

[25] V prvé řadě je třeba uvést, že dopady závěrů výše zmíněného usnesení rozšířeného senátu z hlediska aplikace čl. 40 odst. 6 Listiny na daňové penále se již judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 5. 1. 2016, č. j. 2 Afs 147/2014 - 44, rozsudek ze dne 10. 2. 2016, č. j. 6 Afs 15/2015 - 31, rozsudek ze dne 15. 12. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 70) podrobně zabývala; i v nyní posuzované věci proto bude soud plně vycházet z již vyjádřených argumentů, na které ostatně odkazuje v kasační stížnosti též stěžovatel.

[26] Dále je třeba konstatovat, že soud je v projednávané věci vázán právním názorem vysloveným v usnesení rozšířeného senátu shora citovaném. Jím byl proveden ústavně konformní výklad přechodného ustanovení § 264 odst. 13 daňového řádu, a proto již není v této věci důvod k podání návrhu na vyslovení rozporu této normy s ústavním pořádkem podle čl. 95 odst. 2 Ústavy ČR. Přechodné ustanovení v § 264 odst. 13 daňového řádu mělo být správně vyloženo způsobem souladným s ústavním pořádkem, protože při jeho aplikaci v doslovném znění byl v posuzovaném případě uložen trest v rozporu s čl. 40 odst. 6 Listiny. Právní předpis nižší právní síly je v takovém případě nutné vykládat v souladu s pravidlem plynoucím z předpisu vyšší právní síly.

[27] Správce daně proto obecně musí stanovit výši penále v případě dodatečně snížené daňové ztráty podle právního předpisu pro daňový subjekt příznivějšího; tedy aplikovat § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu (namísto § 37b odst. 1 písm. c) ZDSP). V jiných případech, kde ke konfliktu s čl. 40 odst. 6 Listiny nedochází, může být § 264 odst. 13 daňového řádu aplikován v souladu se svým zněním. Typicky tomu bude tehdy, když toto

přechodné ustanovení odkazuje na penále podle § 63 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, které podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nemělo povahu trestu (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 70), nebo v případě odkazu na § 37b odst. 1 písm. a) a b) zákona o správě daní a poplatků; v tomto případě totiž aplikace dosavadních předpisů o výši penále je v souladu s ústavní normou obsaženou v čl. 40 odst. 6 Listiny (srov. rozsudek NSS ze dne 5. 1. 2016, č. j. 2 Afs 147/2014 - 44).

[28] V nyní projednávané věci jde o kombinaci obou shora uvedených situací. Rozhodnutí správce daně i žalovaného byla vydána za účinnosti daňového řádu (16. 10. 2013, resp. 23. 9. 2014). Jak vyplývá z bodu [3] tohoto rozsudku, v případě platebních výměrů za zdaňovací období roků 2008 a 2009 správce daně na základě § 264 odst. 13 daňového řádu aplikoval § 37b odst. 1 písm. c) ZSDP, ačkoli pozdější právní úprava byla pro stěžovatele příznivější. Dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2010 sice stanovil výši penále na základě § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP (sazba penále zde odpovídá pozdější právní úpravě, tudíž k porušení čl. 40 odst. 6 Listiny *prima facie* nedošlo), nicméně na výslednou částku penále dle tohoto dodatečného platebního výměru mělo vliv penále vypočtené z neuznané daňové ztráty za roky 2008 a 2009 podle § 37b odst. 1 písm. c) ZSDP. Žalovaný proto bude muset vážit, jakou právní úpravu je nutno použít i v případě dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010.

[29] Z výše uvedených důvodů nemůže napadené rozhodnutí žalovaného ani napadený rozsudek krajského soudu obstát, neboť se nevypořádaly s otázkou mírnějšího trestu podle nové úpravy, resp. aplikovaly § 264 odst. 13 daňového řádu ústavně nekonformním způsobem. Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že důvody, jež vedou k jejich zrušení, stěžovatel v řízení před krajským soudem nenamítal, přičemž řízení před správními soudy je zásadně ovládáno dispoziční zásadou (srov. § 75 odst. 2, resp. § 104 odst. 4 s. ř. s.).

[30] Nejvyšší správní soud se však již v minulosti vyslovil v tom směru, že „*ústavní záruka vyjádřená v článku 40 odst. 6 in fine Listiny základních práv a svobod a spočívající v přípustnosti trestání podle nového práva, jestliže je taková úprava pro pachatele výhodnější, platí i v řízení o sankci za správní delikty. Ve svých důsledcích znamená, že rozhodnutí, které za účinnosti nového práva ukládá trest podle práva starého, se musí ve svých důvodech vypořádat s otázkou, zda nové právo vůbec převzalo staré skutkové podstaty, a pokud ano, zda tresty za takové delikty ukládané jsou podle nového práva mírnější nebo přísnější než podle práva starého. Rozhodnutí, které se s touto otázkou vůbec nevypořádá a zcela ji pomine, je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 126/2002 - 27). V tomto rozsudku soud dále 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 samoúčelné (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 posuzovaném případě tudíž dochází k prolomení dispoziční zásady již ze zákona, jelikož rozhodnutí, které se nevypořádalo s otázkou mírnějšího trestu podle nové právní úpravy, je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (srov. cit. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 126/2002 - 27).

[32] Soud přihlédl i k tomu, že stěžovatel námitku porušení čl. 40 odst. 6 Listiny *de facto* uplatnit nemohl, jelikož citované usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, v němž rozšířený senát konstatoval trestní povahu penále dle § 37b ZSDP, resp. § 251 daňového řádu, bylo vydáno až v průběhu řízení před krajským soudem a po uplynutí lhůty pro uplatnění řádných žalobních bodů (§ 72 odst. 1 s. ř. s.). Podpůrně lze též odkázat na závěry rozsudku ze dne 17. 12. 2007, č. j. 2 Afs 57/2007 - 92, v němž Nejvyšší správní soud uvedl: „*Zásada koncentrace a dispozitivnosti řízení ve správním soudnictví je zmírněna korelativem obsaženým v § 76 s. ř. s., jenž umožňuje přihlédnout k některým vadám bez toho, aby byly obsaženy v žalobě, pokud „vyjdou při jednání najevo“, což je nutno vyložit tak, že určitou námitku vznese samotný žalobce, žalovaný, osoba zúčastněná na řízení, či se bude jednat o okolnost, kterou zjistí samotný rozhodující krajský soud. Společným jmenovatelem všech těchto případů však musí být to, že tato zjištěná skutečnost nebyla či dokonce nemohla být známa žalobci, takže po něm nelze spravedlivě požadovat, aby ji uplatnil přímo v rámci žalobních bodů. Může se přitom jednat o skutečnosti skutkové, i o skutečnosti právní... V případě okolností právních se jedná zejména o situace tzv. judikatorních odklonů, kdy určitá právní otázka byla setrvale rozhodována určitým způsobem, jenž se následně změnil, a to v takové době, že to žalobce již nemohl v žalobě zohlednit.*“

[33] Tato kasační námitka je tedy důvodná.

V.B Další kasační námitky

[34] Ačkoliv výše uvedené důvody vedou samy o sobě ke zrušení napadeného rozsudku i rozhodnutí žalovaného, přistoupil Nejvyšší správní soud dále k přezkoumání kasační stížnosti v mezích dalších uplatněných kasačních námitek. Zrušující důvody se totiž týkají výhradně nesprávně stanovené výše penále z částky dodatečně snížené daňové ztráty a v ostatním je napadený rozsudek plně přezkoumatelný. Přitom platí, že „*krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (podobně též Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti) není oprávněn vyhnout se hodnocení těch skutkových a právních otázek, které, jelikož se jimi orgán či soud, jehož rozhodnutí se přezkoumává, v potřebné míře zabýval, samy o sobě předmětem přezkumu být mohou, poukazem na to, že ve vztahu k jiným skutkovým či právním otázkám, od předchozích oddělitelným, je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné... Nejvyšší správní soud podotýká, že zabývat se těmito oddělitelnými otázkami je nutno jen tehdy, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci (či lze-li vzhledem k okolnostem rozumně předpokládat, že takový význam mít bude)*“ [srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74]. Nejvyšší správní

soud má za to, že níže posouzené otázky, kterými se krajský soud v řízení o žalobě zabýval, mají význam z hlediska dalšího řízení před žalovaným.

[35] Stěžovatel namítá, že se žalovaný ani krajský soud nezabývali předloženým důkazem - znaleckým posudkem, kde je stanoveno množství vstupního materiálu, který stěžovatel pro svou výrobu uskutečněnou v příslušném období nutně musel použít.

[36] Tato kasační námitka není důvodná. Soud v souvislosti s touto námitkou připomíná, že dokazování v daňovém řízení je ovládáno mj. zásadou volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu, resp. § 2 odst. 3 ZSDP). Je zcela v pravomoci správce daně posoudit jednotlivé důkazní prostředky. Správce daně není povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování, přičemž tak může učinit pouze za současného odůvodnění své úvahy, proč navržený důkaz nepovažuje za relevantní (srov. např. rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2007, č. j. 8 Afs 165/2005 - 67).

[37] Takto žalovaný postupoval; z odůvodnění rozhodnutí žalovaného (s. 20) plyne, že se předloženým znaleckým posudkem zabýval, uzavřel však, že pojednává o chemických procesech probíhajících během výroby expandovaného polystyrenu, a proto nemůže být důkazním prostředkem prokazujícím faktický nákup a následné přijetí materiálu od deklarované společnosti CHEMIX UNION (nelze jím prokázat fakticitu realizace dodávky materiálu).

[38] Obdobně jako správce daně, i krajský soud má v řízení o správní žalobě právo posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoliv, ale toto právo ho nezbavuje povinnosti takový postup odůvodnit a vyložit, z jakých důvodů navržené důkazy není nutno provést. V této souvislosti je krajskému soudu možno vytknout, že v odůvodnění explicitně neodkazuje na stěžovatelem předložený znalecký posudek. Nicméně na s. 7 a 8 rozsudku krajský soud konstatuje, že „*odvolávání se na množství vyrobeného konečného výrobku neprokazuje, že účetní případy zpochybněné správcem daně proběhly tak, jak deklaruje stěžovatel. (...) Samotný objem výrobního materiálu ale nic takového neprokazuje a není na správci daně, aby žalobci prokazoval, kdo mu dodal materiál, ze kterého došlo ke konečné výrobě*“. Stěžovatel se snažil předložením znaleckého posudku dokázat to, že k vyrobení určitého množství konečného výrobku je potřeba určitý objem vstupního materiálu a že tudíž nemohlo jít o fiktivní dodávky materiálu, neboť bylo vyrobeno množství konečného výrobku odpovídající deklarovaným dodávkám. Lze mít tedy za to, že se krajský soud s předloženým znaleckým posudkem (a související argumentací) vypořádal.

[39] Lze tedy uzavřít, že žalovaný i krajský soud se předloženým důkazem – znaleckým posudkem zabývali.

[40] Stěžovatel dále odkazuje na s. 4 odůvodnění rozsudku krajského soudu a nesouhlasí se závěrem soudu, že „*žalobce v podané žalobě brojí proti navazujícím zjištěním správce daně, ke kterým správce daně dospěl poté, co dospěl k závěru, že nemohly proběhnout dodávky zboží ve vztahu CHEMIX UNION – žalobce. Žalobce nijak nezpochybnil zjištění správce daně, že společnost CHEMIX UNION mu žádné zboží nedodala, ani dodat nemohla.*“ Dle stěžovatele

správce daně vyloučil z nákladů pouze ty dodávky od CHEMIX UNION, které měl tento smluvní partner stěžovateli dopravovat prostřednictvím společnosti ALFAWAK. Dodávky, které CHEMIX UNION realizoval prostřednictvím jiných dopravců, vyloučeny z nákladů nebyly, jejich realizace byla prokázána.

[41] Nejvyšší správní soud připouští, že výše zpochybňované konstatování krajského soudu působí v kontextu dalšího odůvodnění rozsudku poněkud rozporuplně. Je však třeba zmínit, že krajský soud toto konstatování uvedl v rámci odůvodnění *„před hodnocením vlastních žalobních námitek“*. Ze samotného vypořádání žalobních námitek krajským soudem (zejména s. 7 až 8 rozsudku) pak vyplývá, že krajský soud vycházel ze skutkových zjištění správce daně (a žalovaného) a žalobní námitky projednával v těchto intencích; tedy zejména vycházel ze zjištění, že u dodávek realizovaných společností ALFAWAK bylo zjištěno, že se jedná o fiktivní úkony, a proto neměl správce daně za prokázané, že k dodávkám materiálu od CHEMIX UNION zajišťovaným společností ALFAWAK skutečně došlo.

[42] Stěžovatel se vůči této části odůvodnění rozsudku toliko „ohradil“, nevznáší však vůči němu žádnou konkrétní kasační námitku, kterou by se Nejvyšší správní soud mohl dále zabývat (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, č. 835/2006 Sb. NSS).

[43] I v této části je tedy kasační stížnost nedůvodná.

VI. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[44] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Vzhledem k tomu že vytýkané vady nejsou odstranitelné v řízení před krajským soudem, ale lze je odstranit toliko v řízení před správním orgánem, zrušil Nejvyšší správní soud současně i rozhodnutí žalovaného, který je vázán v dalším řízení právním názorem vysloveným výše.

[45] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti 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 rozhodl 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).

[46] Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 8.000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč).

[47] Stěžovatel byl v řízení zastoupen advokátkou Mgr. Jitkou Ivičičovou. V řízení o žalobě učinila tato zástupkyně ve věci celkem tři úkony právní služby, kterými jsou

pokračování

převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, replika k vyjádření žalovaného a následně jeden úkon v řízení o kasační stížnosti – podání kasační stížnosti [§ 11 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Za každý úkon právní služby náleží zástupkyni mimosmluvní odměna ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Nejvyšší správní soud tedy přiznal zástupkyni stěžovatele odměnu za čtyři úkony právní služby ve výši 4 x 3.100 Kč a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 4 x 300 Kč, celkem tedy 13.600 Kč. Jelikož stěžovatelova zástupkyně je plátcem DPH, je třeba zvýšit přiznanou odměnu o částku 2.856 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně. Mimosmluvní odměna a paušální náhrada hotových výdajů tudíž činí celkem 16.456 Kč.

[48] Celkem tak náklady řízení činí 24.456 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupkyně Mgr. Jitky Ivičičové ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 23. února 2017

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu