



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Petra Hlušíka a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **Reasint reality s.r.o.**, IČ: 278 21 463, se sídlem Sladské 399, Rožnov pod Radhoštěm, zast. Ing. Jozefínou Rusíňákovou, daňovou poradkyní, se sídlem Bučiska 621, Rožnov pod Radhoštěm, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 6. 2015, č. j. 22 Af 53/2013 – 47,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 6. 2015, č. j. 22 Af 53/2013 – 47, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční ředitelství v Brně rozhodnutím ze dne 27. 9. 2012 zamítlo odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Rožnově pod Radhoštěm (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 2. 2012, č. j. 14569/12/404921804717, 14585/12/404921804717, 14597/12/ 404921804717, 14600/12/404921804717, 14605/12/404921804717, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2008, 1. až 4. čtvrtletí 2009, v celkové výši 64.847 Kč a stanovena povinnost uhradit penále v celkové výši 12.967 Kč. Žalobce v odvolání namítl, že předmětem sporu není důvod, proč došlo k vydání dodatečných platebních výměrů, ale *způsob*, jakým k vydání došlo. Namítl, že vydání platebních výměrů bránila překážka věci rozsouzené. Žalovaný navíc částečně odsouhlasil postup žalobce, když tento byl ze strany správce daně již dvakrát prověřován a bylo o něm rozhodnuto s předpokladem, že již při prvním prověřování této okolnosti bylo postupováno s patřičným úsilím, odborností

a profesionalitou. Správce daně měl již při vytýkacím řízení za 3. čtvrtletí 2008 sdělit žalobci, že jeho postup je nesprávný. Žalobci nebylo vytknuto, že by poskytl nesprávné údaje.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou, v rámci které argumentovala, že předmětem sporu není posouzení oprávněnosti uplatnění odpočtů z přijatých zdanitelných plnění použitých k opravám nakoupených starších nemovitostí určených k prodeji, ale postup správce daně při vytýkacím řízení, místním šetření a daňové kontrole. Předmětný způsob postupu, na základě kterého žalobkyně uplatňovala odpočty DPH u oprav nemovitostí, byl ze strany správce daně již dvakrát prověřován s tím, že je takový postup správný, a platební výměr, který správce daně za 3. čtvrtletí 2008 vydal, byl totožný s daňovým přiznáním žalobkyně. Kromě toho se žalobkyni dostalo ve zprávě o výsledku vytýkacího řízení za 3. čtvrtletí 2008 sdělení, že právní úvaha správce daně byla ztotožněna s vyjádřením zástupce žalobkyně, a tudíž má žalobkyně nárok na odpočet DPH v plné výši. Z tohoto vyjádření mohla žalobkyně usoudit, že jí zvolený postup uplatnění odpočtů je správný a pokračovala v něm. Následně při daňové kontrole bylo žalobkyni sděleno, že ani v roce 2008 a ani v letech následujících nebyly vstupy s nárokem na odpočet DPH, protože se plně vázaly na výstupy osvobozené bez nároku na odpočet DPH, a poté vydal dodatečné platební výměry včetně zdaňovacího období 3. čtvrtletí roku 2008. V případě zdaňovacího období 3. čtvrtletí roku 2008 žalovaný rozhodl ve prospěch žalobkyně, s odůvodněním, že správce daně nezohlednil překážku *rei iudicatae*. V ostatních případech však platební výměry ponechal v platnosti, ačkoli se dle žalobkyně jedná o skutkově a právně totožné případy, proto i pro tyto případy platí překážka věci už jednou posouzené a jejich vydání je tak nezákonné. K tomu žalobkyně odkázala na rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR ze dne 16. 9. 2010, sp. zn. 30 Cdo 3823/2009, ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. 25 Cdo 1166/2006, ze dne 25. 10. 2006, sp. zn. 28 Cdo 1633/2006, a ze dne 26. 2. 2008, sp. zn. 25 Cdo 15/2008, která se zabývají totožností předmětu řízení.

[3] Krajský soud v Ostravě zrušil napadené rozhodnutí se závěrem, že v daném případě se měla uplatnit zásada legitimního očekávání jako korektiv zásady legality a správce daně, resp. žalovaný, měl doměřit toliko daň z přidané hodnoty, ale již neměl žalobkyni uložit povinnost uhradit penále, neboť vznik povinnosti hradit penále je výsledkem předchozí chyby postupu správního orgánu. Oproti tomu neshledal jako důvodnou námitku překážky věci rozhodnuté. S ohledem na formulaci výroku napadeného rozhodnutí zrušil krajský soud celé rozhodnutí pro nezákonnost.

II. Kasační stížnost

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, neboť považuje rozsudek za nezákonný. Dle názoru krajského soudu měl žalovaný toliko doměřit DPH, neměl však povinnost uložit penále. Penále je však obligatorní sankcí vznikající přímo ze zákona; jde o následek nesplnění povinnosti tvrzení, který stíhá daňový subjekt a má povahu platebního deliktu. Správci daně není dán prostor pro diskreci; tato sankce se uplatní bez ohledu na stav osobního daňového účtu subjektu.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

pokračování

[5] Kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou a je přípustná; za stěžovatele jedná zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž důvody uplatněné stěžovatelem soud podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[6] Kasační stížnost je důvodná.

[7] Z hlediska stížných námitek považuje Nejvyšší správní soud za vhodné se nejprve zabývat otázkami posouzení správní praxe stěžovatele a správního orgánu prvního stupně a v té souvislosti existence legitimního očekávání žalobkyně, neboť jsou zcela podstatné pro závěry krajského soudu vedoucí ke zrušení rozhodnutí stěžovatele. Judikatura Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu již konstantně přiznává praxi správních orgánů určitou normativní sílu (srov. např. Nález ze dne 23. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 520/06, N 18/48 SbNU 195, *kauza francouzských zaměstnanců a jejich účasti na sociálním pojištění*, nebo rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS). Normativní síla správní praxe vychází z pojetí zákona v materiálním smyslu. Zákon v materiálním smyslu je tvořen nejen textem právního předpisu, ale i tím, jak je tento text vykládá a aplikuje praxe. Od zákona a na něj navazující konstantní správní praxe se odvíjí důvěra adresátů právních norem v právo.

[8] Uvedené samozřejmě neznamena nezměnitelnost správní praxe. Znamená to pouze zásadní omezení možností se od praxe odchýlit, dané předně zákazem retroaktivity. Změna správní praxe musí být zásadně učiněna do budoucna, z racionálních důvodů a pro všechny případy, kterých se praxí zavedený postup správního orgánu dotýká (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS).

[9] Co přesně tvoří správní praxi vymezil Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, publ. pod č. 1915/2009 Sb. NSS: *„[S]právní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě.“*

[10] K povaze otázky vzniku legitimního očekávání se rozšířený senát vyjádřil tak, že *„to, zda mohlo vzniknout legitimní očekávání, je pak zcela evidentně otázkou skutkovou. Určit, zda existovalo určité očekávání a zda takové očekávání bylo legitimní, vyžaduje zjišťovat mnoho skutečností. Jasná (pochybnosti nevzbuzující) slova zákona samozřejmě předčí (překonají) jakékoliv očekávání, ať už vzniklo jakkoliv. Rovněž ohlášení relevantní změny praxe vylučuje veškeré očekávání založené na předchozích postupech.“*

[11] Závěry rozšířeného senátu aplikoval šestý senát Nejvyššího správního soudu v navazujícím rozsudku ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006 - 159, publ. pod č. 2059/2010 Sb. NSS. V bodě 51 soud uvedl podmínky, za kterých je důvěra ve správní praxi chráněna: *„Jako skutkový základ pro ochranu oprávněné důvěry ve správním právu [doktrína] vyžaduje: a) existenci podkladu pro oprávněnou důvěru, jímž chápe v první řadě správní akt, dále pak předběžné opatření, veřejnoprávní smlouvu, příslib správního orgánu, informaci, či*

jiná faktická jednání správního orgánu, b) vědomí existence tohoto podkladu u adresáta, který se domáhá ochrany své oprávněné důvěry, c) již existující využití oprávněné důvěry ve smyslu již učiněné dispozice (ochrana oprávněného očekávání je totiž chápána primárně jako ochrana v dobré víře učiněných dispozic, nikoliv zamýšlená dispozice), a konečně d) kauzální nexus mezi výše uvedenými body. Vedle toho pak je namístě podle německého pojetí při splnění tohoto skutkového základu zkoumat ochranyhodnost takové důvěry, a to s ohledem na dva komponenty - jednak s ohledem na, zkráceně řečeno, míru „spoluzavinění“ adresáta správního jednání na tom, že je toto jednání nutno změnit, jednak s ohledem na již známé vážení zájmů státu a případných třetích osob.“

[12] Ve světle uvedeného se nelze ztotožnit s názorem krajského soudu, že u žalobkyně bylo nepochybně založeno legitimní očekávání ve vztahu k postupu při uplatňování odpočtu DPH. Jak totiž sám krajský soud uvádí, v případě žalobkyně se nejednalo o ustálenou správní praxi správního orgánu, neboť správce daně akceptoval postup žalobkyně pouze v rámci vytykácího řízení týkajícího se zdaňovacího období 3. čtvrtletí roku 2008. Nejedná se tak o „ustálenou, jednotnou a dlouhodobou činnost“ správce daně (viz bod 9 tohoto rozsudku). Nejvyšší správní soud tak má za to, že v posuzované věci tento ve vztahu k žalobkyni ojedinělý (a navíc chybný) postup správce daně nepostačí k založení legitimního očekávání žalobkyně.

[13] Krajský soud správně uzavřel, že nelze připustit, aby princip ochrany důvěry žalobkyně převážil nad zájmem na nastolení legality postupu správního orgánu. Na druhou stranu, ačkoli krajský soud dospěl k závěru, že se u žalobkyně z pohledu činnosti stěžovatele, resp. správního orgánu prvního stupně, nejednalo o správní praxi, jak má na mysli shora uvedená judikatura Nejvyššího správního soudu, uvážil, že správce daně, resp. stěžovatel, měl toliko doměřit daň z přidané hodnoty, avšak již neměl doměřit penále, a to právě z důvodu aplikace zásady legitimního očekávání. Nutno podotknout, že krajský soud svým postupem popírá vlastní závěry, jestliže na jedné straně dospěl k závěru o neexistenci správní praxe zakládající legitimní očekávání, avšak na straně druhé shledal založení legitimního očekávání žalobkyně. Nadto krajský soud relevantně nevysvětlil, z čeho k závěru o existenci legitimního očekávání žalobkyně dospěl. Pokud již však krajský soud veden nesprávným právním názorem v důsledku chybného postupu správce daně ve vytykáčím řízení týkajícího se daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2008 shledal nutnost aplikace zásady legitimního očekávání, byl nesprávný jeho závěr o tom, že za daného stavu věci měl stěžovatel daň žalobci doměřit.

[14] Právní závěry krajského soudu stran existence legitimního očekávání mají přímou vazbu na další úvahy krajského soudu o možnosti stěžovatele, resp. správce daně neuložit žalobkyni povinnost uhradit penále. Stěžovatel totiž zcela správně namítá, že penále jako příslušenství daně je obligatorní sankcí vznikající přímo ze zákona jako následek nesplnění povinnosti tvrzení, která stíhá daňový subjekt. Pokud totiž krajský soud dospěl k závěru, že postup správce daně, kterým žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty, byl ve výsledku správný, není možné přijmout úvahy o neuložení penále. Jinými slovy, v posuzované věci bylo lze učinit pouze dva relevantní závěry; buď byl postup správce daně ve vztahu k doměření daně shledán jako správný – pak je nutno přijmout jako správné též vyměření penále - nebo byl postup správce daně v důsledku jeho předchozího chybného postupu považován jako nesprávný i při posuzování následujících zdaňovacích období – v takovém případě však nemělo dojít ani k doměření daně a tudíž ani jeho příslušenství.

pokračování

III. Závěr

[15] Nejvyšší správní soud ze všech uvedených důvodů shledal kasační stížnost důvodnou pro naplnění důvodů kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto napadený rozsudek dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm se krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) opětovně vypořádá s otázkou existence legitimního očekávání žalobkyně, doměření daně žalobkyni a s tím souvisejícím vyměření penále.

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

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

V Brně dne 5. listopadu 2015

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu