



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **ARMEX GLOBAL, a. s.** (dříve Global Holding, a. s.), se sídlem Biskupský dvůr 2095/8, Praha 1, zastoupen Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 9. 2016, č. j. 6 A 221/2013 – 53,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 9. 2016, č. j. 6 A 221/2013 – 53, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Dne 25. 1. 2012 podal žalobce přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2011, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 2.023.339 Kč. Správce daně po zhodnocení důkazních prostředků získaných v rámci postupu k odstranění pochybností dospěl k závěru, že nárok na odpočet nebyl v plné výši prokázán a dne 18. 7. 2012 vydal platební výměr na DPH za 4. čtvrtletí 2011, kterým vyměřil vlastní daňovou povinnost ve výši 9.375 Kč.

[2] Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 13. 6. 2013 k odvolání žalobce tento platební výměr změnilo na částku nadměrného odpočtu ve výši 2.023.339 Kč, tj. na částku vykázanou žalobcem v daňovém přiznání. Uvedeným důvodem změny napadeného platebního výměru byla skutečnost, že žalobce na základě důkazních prostředků předložených v rámci odvolacího řízení prokázal oprávněnost nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění týkajících se výstavby „multifunkční vily“.

II. Žaloba a rozsudek městského soudu

[3] Žalobce se žalobou u městského soudu domáhal ochrany proti nečinnosti žalovaného, alternativně ochrany před nezákonným zásahem žalovaného. Následně žalobce žalobu omezil tak, že ji formuloval jako žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.). V omezení žaloby odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 47 (dále jen rozsudek *Kordárna*), ve kterém Nejvyšší správní soud posuzoval stejnou otázku jako v nyní projednávané věci, tj. poskytnutí úroku ze zadržování nadměrného odpočtu, kdy k jeho vzniku dojde rozhodnutím odvolacího orgánu, který změnil prvostupňové rozhodnutí ve prospěch jednotlivce. Nejvyšší správní soud v této věci přijal závěr, že v takovém případě se poskytuje úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Z toho důvodu žalobce žalobu formuloval tak, že za nezákonný zásah považuje nepředepsání úroku na osobní daňový účet žalobce. Domáhá se toho, aby soud nařídil žalovanému předepsat na jeho osobní daňový účet úrok z neoprávněného jednání dle § 254 daňového řádu, a to za období od 1. 4. 2012 do 25. 6. 2013.

[4] Městský soud žalobě vyhověl a rozhodl, že žalovaný je povinen zaevidovat na osobní daňový účet žalobce úrok z neoprávněného jednání správce daně za období ode dne 1. 4. 2012 do dne 25. 6. 2013, a to do třiceti dnů od právní moci rozsudku. Ve stručném odůvodnění soud odkázal na § 254 odst. 1 a 3 daňového řádu a na závěry rozsudku ve věci *Kordárna* (konkrétně citoval odstavce 27, 28, 39-41). Na základě toho dospěl k závěru, že nepředepsání úroku na osobní daňový účet žalobce z neoprávněného jednání dle § 254 daňového řádu je nezákonným zásahem.

III. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[5] Rozsudek městského soudu žalovaný (stěžovatel) napadl kasační stížností.

[6] Úvodem zpochybňuje přípustnost žaloby, neboť nebyl vyčerpán prostředek ochrany před žalovaným zásahem. Žalobce sice podal před podáním žaloby podnět na ochranu nečinnosti, odpovídajícím prostředkem ochrany je však námitka dle § 254 odst. 5 daňového řádu. Tuto námitku žalobce podal až po podání žaloby.

[7] Rozsudek ve věci *Kordárna* není na nynější věc aplikovatelný. Úrok dle § 254 náleží daňovému subjektu pouze tehdy, jestliže rozhodnutí správce daně, na jehož základě

pokračování

daňový subjekt uhradil částku daně, bylo následně zrušeno či změněno z důvodu nicotnosti, nezákonnosti nebo nezákonného úředního postupu. Nezákonnost může být dána chybnou aplikací procesního nebo hmotného práva. V nynějším řízení platební výměr byl odvolacím orgánem změněn, nikoliv však z důvodu nezákonnosti, ale proto, že žalobce až v odvolacím řízení prokázal nárok na odpočet daně.

[8] Navíc se jednalo o změnu na nadměrný odpočet, nikoliv tedy o situaci, kdy by na základě zrušeného či změněného rozhodnutí došlo k úhradě daně. Použití institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně zákonodárce omezil pouze na situace uhrazené daně, nikoliv na situaci nevrácení daňového odpočtu.

[9] Dále stěžovatel polemizuje se závěry rozsudku *Kordárna* ohledně úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 daňového řádu. Dle citovaného ustanovení se musí jednat o vratitelný přeplatek, tj. úhrn plateb převyšující úhrn předpisů na daňovém účtu. Nadměrný odpočet se vrací až tehdy, je-li vratitelným přeplatkem. Správná výše přeplatku je známá až prokázáním nároku na daňový odpočet v odvolacím řízení. Až poté bylo možné posoudit vratitelnost nadměrného odpočtu.

[10] V další pasáži kasační stížnosti stěžovatel polemizuje se závazností rozsudku *Kordárna*, zejména v souvislosti s tím, že nepřipustně dotvořil právo nad rámec pravidel obsažených v právních předpisech.

[11] Stěžovatel rovněž považuje tříměsíční lhůtu „bezplatného“ zadržování nadměrného odpočtu vyjádřenou v rozsudku *Kordárna* na nepřiměřenou. Délka prověřování nadměrného odpočtu nezávisí pouze na správci dani, ale je dána i různými procesními lhůtami a postupy. Měly by se hodnotit okolnosti konkrétní věci.

[12] Pro případ, že by soud dospěl k závěru o aplikovatelnosti rozsudku *Kordárna* na projednávanou věc, stěžovatel upozorňuje, že úrok podle § 254 daňového řádu je v rozsudku *Kordárna* přiznáván pouze za dobu ode dne doručení platebního výměru vydaného prvoinstančním správcem daně do dne vrácení nadměrného odpočtu (za dobu od 1. dne čtvrtého měsíce je přiznáván úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu). V tomto směru tedy napadený rozsudek městského soudu neodpovídá plně koncepci úroků z nadměrných odpočtů v případě přiznání nároku na odpočet odvolacím orgánem vyjádřené v rozsudku *Kordárna*.

[13] Stěžovatel na závěr nesouhlasí tím, aby závěry rozsudku *Kordárna* byly aplikovány již na nynější věc. Judikatornímu závěru by měly být přiznány intertemporální účinky.

[14] Žalobce navrhuje kasační stížnost zamítnout. Podání námítky není řádným opravným prostředkem, který by bylo před podáním žaloby třeba vyčerpát (rozsudek ze dne 26. 11. 2015, č. j. 7 Afs 131/2015 – 32). Ostatní kasační námítky jsou shodné s námítkami žalovaného v kasační stížnosti, která byla zamítnuta rozsudkem ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015 – 72. Nejvyšší správní soud se v rozsudku *Kordárna* nedopustil nepřipustného dotváření práva (odstavce 32-43 posledně citovaného rozhodnutí); daňové

orgány naopak nerespektují judikaturu soudního dvora (odstavec 39); úrok je dorovnání finančního znevýhodnění, k němuž by v případě okamžitého vyplacení nadměrného odpočtu nedošlo (odstavec 44).

IV. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[15] Poté, co Nejvyšší správní soud vyhodnotil všechny podmínky projednatelnosti kasační stížnosti jako splněné, přistoupil k posouzení její důvodnosti. Z níže uvedených důvodů přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[16] Nejprve se soud v odůvodnění věnuje námitkám stěžovatele, které nejsou důvodné. Jedná se o námitku nepřipustnosti žaloby a o obecnou polemiku se závěry rozsudku *Kordárna*.

[17] Žaloba byla přípustná i přes nepodání námítky dle § 254 odst. 5 daňového řádu. Podle rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014 – 43, nárok daňového subjektu na vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce neuplatněním námítky podle § 254 odst. 5 zákona nezaniká. V takovém případě jsou úkony správce daně učiněné v souvislosti s vyplacením tohoto úroku (či jeho části) neformální, nepředstavují rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., a lze tak proti nim (stejně jako proti nečinnosti správce daně) brojit žalobou proti nezákonnému zásahu podle § 82 a násl. s. ř. s.

[18] Dále stěžovateli nelze dát za pravdu v tom, že by bylo relevantní, že se v projednávané věci jednalo o změnu nikoliv ohledně pozitivní částky doměřené daně, ale o změnu na nadměrný odpočet. Rozsudek *Kordárna* se vyjádřil, mimo jiné, právě přímo k situaci, kdy v průběhu prověřování vydal správce daně rozhodnutí, které bylo následně zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným, a na základě takového rozhodnutí byl plátcí odepřen nárok na nadměrný odpočet či jeho část (odstavec 41): „*Takové odepření nároku není ničím jiným než aktem po obsahové stránce ekvivalentním „pozitivnímu“ uhrazení částky na základě či v souvislosti se zrušeným, změněným nebo za nicotné prohlášeným rozhodnutím, neboť účinek tohoto rozhodnutí je v ekonomické i právní rovině totožný s rozhodnutím ukládajícím povinnost zaplatit určitou částku, pouze má „negativní“ podobu. Plátcí se odepírá nárok na vyplacení nadměrného odpočtu nebo jeho části, tedy se mu ukládá povinnost strpět, že mu částka, o níž měl za to, že na ni má nárok, nebude vyplacena. Zásah do majetkové sféry plátce je v obou případech zcela stejný. Jde o majetkovou újmu buď v podobě protizákonného zmenšení majetku, kterým plátcí disponuje, anebo v podobě protizákonného nezvětšení takového majetku.*“ Nejvyšší správní soud nemá důvodu se od tohoto výkladu odchýlovat – situaci uhrazení daně na základě nezákonného rozhodnutí považuje pro účely tohoto institutu za rovnocennou se situací nezákonného rozhodnutí o neuznání nadměrného odpočtu. Ostatně § 2 odst. 4 daňového řádu hovoří o tom, že pojem daň zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.

[19] Ke stěžovatelem zpochybňované závaznosti závěrů rozhodnutí *Kordárna*, respektive normativního působení judikatury správních soudů vůbec, se již Nejvyšší

pokračování

správní soud podrobně vyjádřil (např. rozsudek ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015 – 72, odstavce 38, 39). Nejedná se o nepřípustnou normotvorbu, ale o eurokonformní výklad v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie, respektující čl. 183 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty s přímým účinkem. Zároveň vzhledem k poslání Nejvyššího správního soudu jako sjednotitele judikatury v oblasti správního práva jsou správní orgány povinny se jeho judikaturou řídit. Výjimečně mohou s Nejvyšším správním soudem zahájit konstruktivní dialog uvedením konkurenčních argumentů, ke kterým se Nejvyšší správní soud doposud nevyjádřil. Jakmile ovšem i přes tyto argumenty Nejvyšší správní soud setrvá na svém právním názoru, jsou správní orgány povinny se tímto právním názorem řídit. Ke stěžovatelským námitkám polemizujícím s filozofií rozsudku *Kordárna* se přitom Nejvyšší správní soud již mnohokrát vyjádřil (rozsudky ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 68/2013 – 46, ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015 – 74, ze dne 12. 1. 2017, č. j. 4 Afs 206/2016 – 32, ze dne 12. 1. 2017, č. j. 7 Afs 196/2016 – 33, či ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017 – 22).

[20] Nemožnost retrospektivně aplikovat závěry rozsudku *Kordárna* na nynější situaci stěžovatel nijak dále nerozvádí. Zásadně se judikatorní závěry aplikují v projednávané věci i na všechny dosud neprojednané věci (tzv. incidentní retrospektivita, k doktrinálnímu pohledu na tuto otázku viz Z. Kühn, *Prospektivní a retrospektivní působení judikatorních změn*, Právní rozhledy č. 6/2011, str. 191 a násl.). K výjimkám z principu incidentní retrospektivity, tedy ze zásady, že nový právní názor má být aplikován na všechna probíhající řízení, se vyjádřil Ústavní soud např. v nálezu ze dne 5. 8. 2010, sp. zn. II. ÚS 3168/09. Tyto výjimky jsou dány pouze ve specificky výjimečných situacích, které založí intenzivnější zájem na ochraně legitimních očekávání adresátů právních norem. V tom případě je ovšem na nich, aby vůči soudu argumentovali právě těmito specifickými skutečnostmi, které výjimečnou neaplikaci nového právního názoru odůvodní. Žádný důvod, jak nový výklad zasahuje do právem chráněných zájmů, stěžovatel nepředkládá. Není proto důvod výjimku ze zpětné působnosti judikatorních závěrů aplikovat.

[21] Jádrem kasační stížnosti tvoří otázka aplikovatelnosti rozsudku ve věci *Kordárna* na nyní projednávanou věc. Ještě před jejím zodpovězením je však nutné vymezit, čeho se žalobce v projednávané věci zásahovou žalobou domáhal.

[22] V omezení žaloby žalobce uvedl, že „*vůdčím se v dané problematice stal rozsudek [Kordárna], který posuzoval stejnou otázku jako je ve věci shora označeného žalobce – poskytnutí úroku za zadržování nadměrného odpočtu, kdy k jeho vzniku dojde rozhodnutím odvolacího orgánu, který změnil prvostupňové rozhodnutí ve prospěch jednotlivce. Přijal závěr, že v takovém případě se poskytuje úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu. Žalobce proto omezuje podanou žalobu tak, že za nezákonný zásah považuje nepředepsání úroku na osobní daňový účet žalobce.*“ V odst. 10 podání následně uvádí, že „*žalobce se tak žalobou podle § 82 a násl. domáhá, aby shora označený soud nařídil žalovanému, předepsat na jeho osobní daňový účet úrok z neoprávněného jednání dle § 254 daňového řádu, a to za období ode dne 1. 4. 2012 do dne 25. 6. 2013.*“

[23] Z velice stručného odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu lze pouze implicitně vyčíst, že městský soud měl patrně za to, že rozhodnutí správce daně bylo nezákonné. Proto aplikoval § 254 daňového řádu a přikázal žalovanému předspsat na účet žalobce úrok z neoprávněného jednání správce daně. Tento závěr je ovšem z části nesprávný, z části nedostatečně odůvodněn.

[24] Ustanovení § 254 odst. 1 stanoví, že dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů.

[25] Z textu citovaného ustanovení je zřejmé, že daňový úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňovému subjektu může náležet pouze za období po vydání rozhodnutí, které bylo následně změněno. Úrok je hrazen za to, že vydané rozhodnutí bylo nezákonné (či nicotné) a na jeho základě daňový subjekt uhradil určitou částku (nebo mu v jeho důsledku nebyl vyplacen nadměrný odpočet – srov. výše citovaný odst. 44 *Kordárny*). Za období před vydáním tohoto rozhodnutí proto nepřichází přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně v úvahu.

[26] V projednávané věci rozhodnutí, které bylo následně změněno, bylo vydáno dne 18. 7. 2012. Městský soud proto pochybil, jestliže na základě žaloby žádající úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 přikázal žalovanému zaevidovat na účet žalobce úrok ode dne 1. 4. 2012 do dne 25. 6. 2013. Podle znění § 254 daňového řádu i smyslu úroku z neoprávněného jednání by úrok mohl připadat v úvahu pouze za období po vydání platebního výměru správcem daně neuznávajícím nadměrný odpočet (tj. od 18. 7. 2012, resp. ode dne následujícího po dni doručení tohoto výměru – k přesnému stanovení data, od kdy tento úrok náleží, srov. odst. 42 *Kordárny*). Názor městského soudu ohledně možnosti přiznat úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu za období před vydáním platebního výměru je proto nesprávný.

[27] Druhou vadou napadeného rozsudku je jeho nedostatečné odůvodnění.

[28] Pro připsání úroku podle tohoto ustanovení je nutné naplnění podmínky, že došlo ke zrušení rozhodnutí správce daně z důvodu jeho nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně.

[29] Ne každé rozhodnutí, které odvolací správní orgán změní či zruší, je změněno či zrušeno pro nezákonnost způsobenou správcem daně. Cílem správy daní je daň správně zjistit, stanovit a zabezpečit její úhradu. Zároveň daňové subjekty při správě daní mají povinnosti daň tvrdit a případně vůči správci daně svá tvrzení prokázat.

[30] Z uvedeného plyne, že může nastat taková situace, v níž daňový subjekt v důsledku nesplnění povinnosti tvrdit a dokázat neunese v prvním stupni své důkazní břemeno, a

pokračování

proto správce daně v souladu se zákonem vydá rozhodnutí v jeho neprospěch. Následně v odvolacím řízení, daňový subjekt břemeno již unese, a proto opět v souladu se zákonem odvolací správní orgán rozhodnutí správce daně zruší či změní, a to ve prospěch daňového subjektu. K této změně či k tomuto zrušení ovšem nedochází proto, že by předchozí rozhodnutí správce daně bylo vydáno v rozporu se zákonem – naopak, toto rozhodnutí v době svého vydání bylo zcela správné.

[31] Ačkoliv v případě žalobce by mohly okolnosti takovéto situaci odpovídat, městský soud se tímto vůbec nezabýval. Namísto toho bez hlubší analýzy přejal závěry rozsudku *Kordárna*, aplikoval § 254 odst. 1 a odst. 3 daňového řádu, a přikázal žalovanému, aby zaevidoval na osobní daňový účet žalobce úrok z neoprávněného jednání správce daně. Neoprávněnosti jednání správce daně se ale nevěnoval. Žalovaný přitom ve vyrozumění o odložení podnětu dle § 38 daňového řádu výslovně argumentaci o zákonnosti změněného rozhodnutí uvádí, stejně jako ji uvádí ve vyjádření k žalobě (čl. 29 spisu městského soudu). Rovněž i odůvodnění rozhodnutí žalovaného, kterým změnil rozhodnutí správce daně ohledně nadměrného odpočtu, uvedlo, že důvodem změny napadeného platebního výměru byla skutečnost, že žalobce na základě důkazních prostředků předložených v rámci odvolacího řízení prokázal oprávněnost nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění.

[32] Nosný důvod pro aplikaci úroku dle § 254 v rozhodnutí *Kordárna* byl přitom právě závěr o tom, že vydaný platební výměr správce daně neuznávající část uplatněného nadměrného odpočtu byl změněn pro jeho nezákonnost (srov. odstavce 1, 41 a 42). Z tohoto důvodu bylo a je sporné, zda je možné institut úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu rozhodnutí *Kordárna* v projednávané věci aplikovat.

[33] V dalším řízení se bude městský soud muset zabývat tím, z jakého důvodu byl platební výměr změněn, konkrétně, zda se tak stalo z důvodu jeho nezákonnosti.

V. Závěr a náklady řízení

[34] Jelikož závěr městského soudu o tom, že ke změně rozhodnutí správce daně došlo z důvodu jeho nezákonnosti, nebyl dostatečně odůvodněný, Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení bude městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven v odůvodnění tohoto rozsudku.

[35] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. března 2017

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu