



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **CRISTAL PALACE a. s.**, se sídlem Hlavní třída 61/66, Mariánské Lázně, zast. Mgr. Bc. Janem Spáčillem, LL.M., advokátem se sídlem Italská 654/2, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 4. 2018, čj. 17197/18/5300-21442-712243, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 9. 2019, čj. 57 Af 14/2018-56,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 9. 2019, čj. 57 Af 14/2018-56, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně je poskytovatelem lázeňské léčebně rehabilitační péče, v rámci které poskytuje i služby ubytovací a stravovací. S odkazem na § 51 odst. 1 písm. i) a § 58 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), žalobkyně v řádných daňových přiznáních k DPH za jednotlivé měsíce v letech 2013 až 2015 uváděla služby ubytovací a stravovací jako plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Právě tato právní otázka je v nynější věci sporná.

[2] V roce 2016 získala žalobkyně od správce daně (Finančního úřadu pro Karlovarský kraj) neformální informace, podle kterých nelze ubytovací a stravovací služby považovat za plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Ačkoliv žalobkyně s tímto výkladem nesouhlasila, podala dne 29. 1. 2016 dodatečná daňová přiznání k DPH za

zdaňovací období od roku 2013 v souladu s právním názorem správce daně. Tím se zvýšila její daňová povinnost. Rozdíl mezi původní daňovou povinností a daňovou povinností v nové výši správce daně doměřil a žalobkyně jej uhradila. Následně žalobkyně podala nová dodatečná přiznání k DPH za leden 2013 až září 2015, ve kterých snížila daňovou povinnost v souladu se svým původním právním názorem. Správce daně právní názor žalobkyně odmítl. Ve dnech 24. 3. 2017 a 27. 3. 2017 pak vydal celkem třicet tři dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období leden 2013 až září 2015, kterým doměřil DPH ve výši 0 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 4. 2018 zamítl odvolání žalobkyně proti všem platebním výměrům.

[3] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou. V ní tvrdila, že finanční orgány zvolily nesprávný výklad pojmu „*služeb úzce souvisejících se zdravotní službou*“ dle § 58 odst. 1 zákona o DPH. Žalobkyně tvrdila, že sporné ubytovací a stravovací služby v rozhodném období poskytovala pacientům v úzké souvislosti s poskytováním zdravotní péče, a že se tedy jedná o plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. I kdyby ale soud připustil právní výklad žalovaného, stále existují dva rovnocenné právní výklady, proto by měl v souladu se zásadou *in dubio pro mitius* postupovat podle toho výkladu, který je pro daňový subjekt příznivější. Konečně žalobkyně upozornila, že postup finančních orgánů byl v rozporu se zásadou legitimního očekávání.

[4] Krajský soud žalobě vyhověl. Potvrdil správnost výkladu zákona o DPH tak, jak ho zaujaly finanční orgány (s odkazem na rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2019, čj. 8 Afs 265/2017-55). Důvodnou však shledal žalobu v námitce porušení legitimního očekávání žalobkyně. Krajský soud upozornil, že veřejně dostupné informace a pokyny vydané orgány finanční správy týkající se sporné právní otázky mohly vyvolat zdání, že žalobkyně postupuje v souladu s právem.

II. Stručné shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[5] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. V ní nesouhlasí s výkladem zásady legitimního očekávání tak, jak ji provedl krajský soud. Detailně polemizuje s jednotlivými tezemi napadeného rozsudku (viz dále).

[6] Žalobkyně v obsáhlém vyjádření souhlasí s rozsudkem krajského soudu v bodu týkajícím se porušení legitimního očekávání. Upozorňuje na judikaturu v podobných věcech a vysvětluje, v čem se stěžovatel mylí.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] NSS souhlasí s krajským soudem i žalobkyní, že ochrana legitimního očekávání adresátů veřejnoprávních aktů hraje zásadní význam též v právu daňovém. Jedním z

pokračování

nejvýznamnějších aspektů právního státu je hodnota právní jistoty a z ní vyplývající princip ochrany důvěry občanů v právo, které jsou v nejobecnější podobě obsaženy v čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky. Povaha materiálního právního státu vyzařuje rovněž s ním spjatou maximu, podle níž, jestliže někdo jedná v (oprávněné) důvěře v nějaký zákon (resp. v právo vůbec), nemá být v této své důvěře zklamán [viz např. nálezy ze dne 23. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 520/06 (N 18/48 SbNU 195), *BISTROT DE MARLENE*, bod 8; obdobně např. nálezy ze dne 18. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 3207/07 (N 230/59 SbNU 347), *SOFIL*; ze dne 22. 6. 2009, sp. zn. IV. ÚS 610/06 (N 148/53 SbNU 803), *Les Architectes*; ze dne 22. 6. 2009, sp. zn. IV. ÚS 568/06 (N 147/53 SbNU 793), *Urban Concept* a mnohé další].

[10] Ochrana legitimního očekávání v určitý výklad práva je podmíněna především tím, že nedojde ke změně právního předpisu (srov. např. již cit. nálezy *BISTROT DE MARLENE*, bod 10). Změna zákona se nedotkne důvěry v trvající výklad práva jen tehdy, zůstává-li i přes novelizaci na prvý pohled význam sporné normy nezměněn. Změna dlouhodobé správní praxe nebo správní judikatury se za nezměněného stavu právních předpisů může stát jen na základě závažných a principiálních důvodů, směřujících k dosažení určité právem chráněné hodnoty. V žádném případě se nesmí dít svévolně.

[11] Jestliže se jednou správní praxe „vytvořila, správní orgán se od ní nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním státě (viz čl. 1 odst. 1 Ústavy) nepřijatelná“. NSS připouští výjimečné případy, kdy se lze od jednou vytvořené správní praxe odchýlit v individuálním případě, jde-li ovšem o případ zvláštní a atypický. Obecně se odchýlit od určité správní praxe, jež se vytvořila, správní orgán může, avšak zásadně pouze *pro futuro*, z racionálních důvodů a pro všechny případy, kterých se praxí zavedený postup správního orgánu dotýká (viz rozsudek ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Ans 1/2005-57, č. 605/2005 Sb. NSS).

[12] Klíčový právní názor ohledně ochrany legitimního očekávání ve veřejném právu formuloval rozšířený senát v usnesení ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, *L'ORÉAL*, body 80-82:

„80. [...] 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. Obecně mohou být očekávání rozdělena do dvou skupin. Za prvé se jedná o očekávání procedurálního charakteru, kdy je přislíben určitý procedurální postup, který jinak není povinný. Druhým případem legitimního očekávání je očekávání meritorního či příznivého rozhodnutí orgánu veřejné moci. Procedurální očekávání jsou chráněna tím, že je vyžadováno, aby byl přislíbený postup dodržován. Očekávání týkající se meritorního rozhodnutí jsou zpravidla chráněna procesně, např. tím, že je dotčené osobě rozšířena možnost vznášet námitky, než je její očekávání vyvráceno. Dotčené osoby tedy nemají nárok na příznivé rozhodnutí, ale musí být ochráněna jejich důvěra v to, že rozhodující orgán dostojí svým povinnostem.

81. S ohledem na výše uvedené rozšířený senát uzavírá, že správní 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.

82. Správní praxi zakládající legitimní očekávání lze změnit, pokud je taková změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi. Libovolná (svévolná) změna výkladu právních předpisů směřující k tíži adresátů není přípustná. Za racionální (nikoliv svévolnou) změnu správní praxe lze přitom s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem považovat změnu interpretovaného zákona, změnu zákonů souvisejících s interpretovaným předpisem (systematický výklad) a změnu skutečností rozhodných pro interpretaci zákona (teleologický výklad).“
(zvýraznění přidal desátý senát)

[13] NSS dále tyto obecné teze aplikoval na nynější případ.

[14] Podle § 51 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, ve znění od 1. 1. 2014 do 30. 6. 2017, platilo, že při splnění dalších podmínek jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozena *zdravotní služby a dodání zdravotního zboží (§ 58)* [pro rok 2013 bylo stejné ustanovení v písm. h)].

[15] Podle § 58 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném od 1. 4. 2012, se zdravotní službou pro účely tohoto zákona rozumí zdravotní služba podle zákona upravujícího zdravotní služby poskytovaná poskytovatelem zdravotních služeb uvedená v oprávnění k poskytování zdravotních služeb, pokud se jedná o činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví, *a služba s ní úzce související*.

[16] NSS pro srovnání uvádí i předchozí text § 58 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 3. 2012: *Zdravotnickými službami se pro účely tohoto zákona rozumí služby zdravotní péče a související služby poskytované oprávněnými subjekty pacientům a osobám, jímž je taková péče určena, vymezené zákonem o veřejném zdravotním pojištění. Za zdravotnické služby se nepovažují zdanitelná plnění uskutečňovaná očními optiky* (zvýraznění přidal desátý senát).

[17] Nová textace zákona o DPH od 1. 4. 2012 tedy uvádí, že osvobození platí na zdravotní službu a „službu s ní úzce související“, naproti tomu předchozí verze hovořila o „souvisejících službách poskytovaných oprávněnými subjekty pacientům a osobám, jímž je taková péče určena“. Tedy za předchozího znění šlo o jakoukoliv související službu, od 1. 4. 2012 o službu „úzce související“. I tato významná změna umožnila eurokonformní výklad, jak ho provedl NSS v rozsudku citovaném v bodě [19] níže.

[18] NSS zdůrazňuje, že právě s ohledem na tuto změnu zákona nelze uplatnit judikurní závěry ohledně ochrany legitimního očekávání za nezměněného stavu právních předpisů. Pokud by snad finanční správa hodlala měnit předchozí dlouhodobý výklad práva beze změny zákona, mohlo by se tak vskutku díť jen výslovně, na základě závažných a principiálních důvodů, s účinky do budoucna (a je otázkou, zda by takovýto výklad za předchozí právní úpravy obstál před soudy). Protože však byl zákon o DPH od dubna 2012 změněn, je vlastně bezvýznamné zabývat se otázkou, zda se tu před dubnem 2012 nějaká správní praxe utvořila. Pro právní úpravu od dubna 2012 by to totiž bylo zcela akademické, bez praktického významu.

[19] Ustanovení § 58 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném od 1. 4. 2012, vyložil NSS v rozsudku ze dne 26. 9. 2019, čj. 8 Afs 265/2017-55, č. 3942/2019 Sb. NSS, věc *Hotel Bajkal*. V rozsudku vzal na zřetel též právo EU a judikaturu Soudního dvora. NSS zde

pokračování

dospěl k závěru, že „*služby ubytování a stravování při poskytované ambulantní léčbě nejsou službami úzce souvisejícími s poskytováním rehabilitační a fyzikální medicíny v rozsahu ambulantní péče. Tyto doplňkové služby proto nejsou osvobozeny od DPH (na rozdíl od samotné ambulantní léčby)*“ (bod 33 rozsudku *Hotel Bajkal*).

[20] Předmětem sporu je legitimní očekávání žalobkyně směřující k opačnému výkladu § 58 odst. 1 zákona o DPH, tedy že ubytovací a stravovací služby poskytované v souvislosti s ambulantní zdravotní péčí lze považovat za služby úzce související s poskytovanou zdravotní službou podle § 58 odst. 1 zákona o DPH. Krajský soud dospěl k závěru, že žalobkyně měla vskutku takové legitimní očekávání. Stěžovatel s tímto názorem krajského soudu nesouhlasí.

[21] NSS předesílá, že rozsudek ve věci *Hotel Bajkal* se letmo dotknul i otázky legitimního očekávání daňového subjektu. Argument, že tam uvedený výklad porušil zásadu předvídatelnosti, neboť se mělo „*setrvat na řešení, kterému se veřejná správa i adresáti přizpůsobili*“, NSS odmítl pro jeho naprostou vágnost (viz bod 29 rozsudku *Hotel Bajkal*). Otázka legitimního očekávání je v každém případě otázkou skutkovou (viz usnesení rozšířeného senátu 6 Ads 88/2006, L'ORÉAL, bod 80, cit. v bodě [12] shora). Je proto možné, že ve vztahu k výkladu téhož právního předpisu bude jeden daňový subjekt v legitimním očekávání co do nějakého výkladu, zatímco jiný takového očekávání mít nebude. Jinak řečeno, klíčové bude, jaké konkrétní argumenty pro podporu legitimního očekávání přednese ten či onen daňový subjekt.

[22] Stěžovatel má pravdu, že krajský soud svou tezi o legitimním očekávání žalobkyně příliš nepropracoval. Názor soudu se skrývá pouze v jediném, byť pravda delším odstavci (bod 62 napadeného rozsudku). Krajský soud založil závěr o legitimním očekávání žalobkyně na těchto důvodech:

- Výklad § 58 odst. 1 zákona o DPH ve spojení s právní úpravou EU a navazujícími zdravotnickými předpisy není zcela jednoduchý, orgány finanční správy se proto měly k této otázce jasně a srozumitelně vyjádřit obdobným způsobem, jakým to nyní činí správní soudy;
- veřejně dostupné informace a pokyny vydané orgány finanční správy týkající se této otázky naopak mohly vyvolat zdání, že žalobkyně postupuje v souladu s právem. Krajský soud konkrétně jmenuje dva následující dokumenty:
- informace GFŘ k uplatnění DPH od 1. 4. 2012 ze dne 29. 3. 2012 se k ambulantnímu poskytování zdravotních služeb nijak nevyjadřuje, a zároveň obsah sdělení je natolik obecný, že nevyvrací právní názor, jímž se řídila žalobkyně;
- pokyn D-207, o uplatňování DPH u služeb ubytovacích a stravovacích, ze dne 13. 11. 2000, byl pro zdaňovací období 2013 až 2015 v platnosti. Byť se týkal dřívější právní úpravy, ta se od té nynější výrazněji obsahově neodlišovala. Informace k výkladu zákona v pokynu přímo podporují výklad žalobkyně (byť se týkají toliko stravování).

[23] NSS předně zvážil relevanci pokynu D-207, o uplatňování DPH u služeb ubytovacích a stravovacích, ze dne 13. 11. 2000, který byl ještě v letech 2013 až 2015 dostupný na internetových stránkách finanční správy. Stěžovatel se přitom mylí, pokud tvrdí, že žalobkyně v žalobě nepoužila argument dosavadní správní praxí a jmenovitě pokynem D-207 (viz k tomu body 8.21. násl. žaloby).

[24] NSS souhlasí s krajským soudem, že na formování správní praxe (a dobré víry daňových subjektů) se mohou podílet též vnitřní předpisy, jako jsou třeba pokyny řady „D“ vydávané finanční správou. Adresáti daňových povinností jsou totiž v dobré víře, že jednou zvolený postup při interpretaci práva nebudou orgány finanční správy bezdůvodně a libovolně měnit (srov. např. rozsudek ze dne 23. 8. 2007, čj. 7 Afs 45/2007-251, č. 1383/2007 Sb. NSS). Platí předpoklad, že pokyny ztělesňují ustálenou správní praxi. Pokud daňové orgány postupují v rozporu s těmito pokyny, mohou se jich daňové subjekty dovolávat.

[25] Třeba však pamatovat, že pokyny nejsou obecně závaznou právní normou. Ze skutečnosti, že finanční správa zajišťuje zpřístupnění uvedených pokynů veřejnosti, nelze odvozovat jejich obecnou závaznost. Pokyny řady „D“ nenaplňují formální znaky požadované pro obecně závazný normativní právní akt. Tyto pokyny jsou vydávány jako interní normativní akty a pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu. Pokyny nemohou měnit právní předpisy, které vykládají (srov. rozsudek ze dne 25. 10. 2006, čj. 8 Afs 3/2005-59). Jejich aplikovatelnost závisí na trvalé účinnosti právního předpisu, který vykládají (a samozřejmě na tom, že právní předpis nebyl relevantním způsobem novelizován).

[26] V tomto ohledu je třeba souhlasit se stěžovatelem, že pokyn D-207 byl vydán za předcházející právní úpravy (tj. zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty). Pokyn D-207 byl po účinnosti nového zákona o DPH již obsoletní, tedy nepoužitelný. NSS připomíná, že nový zákon o DPH nabyl účinnosti vstupem ČR do EU (§ 113 zákona o DPH), tedy 1. 5. 2004. U pokynů řady D je častou situací, že zůstávají formálně dále na internetových stránkách finanční správy, jakkoliv vykládají již zrušený právní předpis, anebo právní předpis zásadně novelizovaný. Pokyn však po změně (či zde dokonce po zrušení) vykládaného předpisu nemůže utvářet předpoklad ustálené správní praxe, a proto ani nemůže zakládat žádné legitimní očekávání.

[27] V okamžiku, kdy byl starý zákon č. 588/1992 Sb. zrušen, se tedy z pokynu D-207 stal dokument povýtce historický. Je proto zcela bez významu, že pokyn byl na internetových stránkách finanční správy dostupný ještě v letech 2013 až 2015, respektive že byl formálně zrušen až v roce 2016. Ostatně pokyn č. MF-11, který zrušil řadu starších pokynů řady „D“, výslovně uváděl, že tyto pokyny se ruší, *„neboť již nejsou v současné době aktuální a není podle nich nadále postupováno“*.

[28] Není ani pravda, že úprava nynější a úprava podle starého zákona č. 588/1992 Sb. se, slovy krajského soudu, „výrazněji obsahově“ neodlišovaly. Ustanovení § 32 odst. 1 a 2 zákona č. 588/1992 Sb., na který odkazuje krajský soud, znělo v posledním znění k 30. 4. 2004 takto:

Zdravotnické služby a zboží

(1) Od daně jsou osvobozeny služby zdravotnické péče zařazené podle zvláštního předpisu¹³⁾ do pododdílu SKP 85.1 (zdravotní péče), poskytované oprávněnými subjekty³³⁾ a vymezené zvláštními předpisy.³⁴⁾ Od daně nejsou osvobozena zdanitelná plnění uskutečňovaná provozovny oční optiky.

(2) Od daně je osvobozeno dodání zboží oprávněnými subjekty v rámci zdravotních výkonů podle odstavce 1. Od daně je osvobozeno dodání lidské krve a jejích složek k přímému klinickému využití, lidských orgánů a mateřského mléka. Od daně je osvobozeno též dodání stomatologických výrobků stomatologickými laboratořemi včetně

pokračování

oprav tohoto zboží, zařazených podle zvláštního předpisu¹³⁾ do třídy SKP 33.10.92 (opravy a údržba lékařského zařízení).

[29] Naproti tomu nyní platný § 58 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném od 1. 4. 2012, v rámci osvobození od daně rozlišuje zdravotní službu a službu s ní *úzce související* (viz bod [14] shora). Odhlédne-li tedy NSS od toho, že pokyn D-207 nemohl žalobkyni založit žádné legitimní očekávání již jen proto, že vykládal v roce 2013 již devět let zrušený zákon, již samotná textace obou zákonů byla natolik odlišná, že jakékoliv legitimní očekávání žalobkyně vylučovala.

[30] V neposlední řadě nutno zmínit, že nový zákon o DPH od 1. 5. 2004 je zákonem provádějícím závazky z členství ČR v EU, a proto výklad zákona o DPH pravidelně doprovází též argumentace právem EU (tak tomu bylo i v cit. rozsudku 8 Afs 265/2017, věc *Hotel Bajkal*). Naopak starý zákon byl zákonem čistě vnitrostátním, již jen proto, že ČR až do dubna 2004 nebyla členem EU a systém DPH teprve utvářela, byť s výhledem na vstup do EU.

[31] Argument pokynem D-207 tedy nemohl mít na legitimní očekávání žalobkyně žádný vliv. Žalobkyně nemohla být v dobré víře při výkladu zákona o DPH v roce 2013, 2014 či 2015, opírala-li se o pokyn vykládající jiný zákon, v rozhodné době již devět, deset či dokonce jedenáct let zrušený. Odkazuje-li žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti na rozsudek ze dne 26. 3. 2014, čj. 9 Afs 66/2013-35, *CEREPA*, nejde vůbec o srovnatelnou situaci – ve věci *CEREPA* šlo o aktuální metodickou informaci k platnému zákonu o DPH (viz bod 39 rozsudku *CEREPA*).

[32] Ani zbývající úvahy krajského soudu nemohou legitimní očekávání žalobkyně založit. Skutečnost, že výklad § 58 odst. 1 zákona o DPH ve spojení s právní úpravou EU a navazujícími zdravotnickými předpisy není zcela jednoduchý, nevyvazuje žalobkyni z plnění daňových povinností. Správně k tomu uvádí stěžovatel, že účel zásady legitimního očekávání nesměruje k situacím, kdy daňový subjekt nerozumí právní úpravě.

[33] Krajský soud v tomto kontextu upozornil na informaci GFŘ ze dne 29. 3. 2012 k uplatnění DPH od 1. 4. 2012, o níž se opíral též stěžovatel v napadeném rozhodnutí. Soud k tomu uvedl, že informace se k ambulantnímu poskytování zdravotních služeb nijak nevyjadřuje. Obsah sdělení je dle krajského soudu natolik obecný, že nevyvrací právní názor, jímž se řídila žalobkyně. NSS k tomu ovšem dodává, že tato informace, která se k nyní sporné otázce jednoznačně nevyjadřuje, nemohla právní názor žalobkyně ani podpořit, tedy založit její dobrou víru (legitimní očekávání).

[34] Ani argument informací GFŘ proto nemohl vytvořit legitimní očekávání v odlišný výklad zákona. NSS nicméně upozorňuje, že by informaci GFŘ, pokud už je vydána, slušela větší konkrétnost (běžnému daňovému subjektu asi příliš nepomůže pouhý odkaz na judikaturu Soudního dvora, na který poukazuje stěžovatel v bodě 23 kasační stížnosti).

[35] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti stejně jako v žalobě mj. obecně odkazuje na to, že správce daně jí několik let vyměřoval daňovou povinnost v souladu

s daňovými tvrzeními, aniž je jakkoliv zpochybňoval či prověřoval. NSS k tomu upozorňuje, že jako protizákonnou lze hodnotit libovůli spočívající v dvojím (různém) posouzení téže věci, ovšem v otázce, kterou správce daně v konkrétních případech skutečně posuzoval. Nепroověření či pouhé přehlédnutí určité skutečnosti, a tedy neposouzení právního vztahu, nelze zaměňovat s jeho aprobační správce daně (viz takto rozsudky ze dne 2. 3. 2011, čj. 1 Afs 9/2011-199, věc *AGRA Deštná*, bod 19, respektive ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, věc *EURO PRIM*, č. 1572/2008 Sb. NSS, právní věta III). Nadto nelze tvrdit, že správce daně schvaloval daňová tvrzení od roku 2009 (vyjádření žalobkyně v bodu 3.6.1.), neboť v nynější věci je celá řešená otázka založená na novelizaci zákona o DPH, která nabyla účinnosti dne 1. 4. 2012.

[36] Protože tu v roce 2013 žádná správní praxe ohledně výkladu zákona o DPH ve znění od 1. 4. 2012 nebyla (přínejmenším s ohledem na skutečnosti uvedené v bodu 62 rozsudku krajského soudu), nelze na věc použít ani ochranu legitimního očekávání vyvolaného ustálenou správní praxí v judikátech citovaných shora (ani v judikátech citovaných žalobkyní ve vyjádření).

IV. Závěr a náklady řízení

[37] Krajský soud tedy založil základ svého rozsudku na nesprávném právním závěru. Skutečnosti, které soud považoval v napadeném rozsudku za důvody legitimního očekávání žalobkyně ve prospěch jejího výkladu zákona o DPH, nejsou dostatečné. Proto NSS rozsudek zrušil a věc vrátil soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.).

[38] V dalším řízení bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto zrušovacím rozsudku (§ 110 odst. 4). NSS podotýká, že se v tomto rozsudku nevyjadřoval k jiným skutkovým okolnostem údajně svědčícím o legitimním očekávání žalobkyně než k těm, které vzal krajský soud za významné pro svůj rozsudek výslovně v bodě 62. Bude na krajském soudu, aby eventuálně zvážil význam též dalších skutečností tvrzených v žalobě (např. body 8.22., 8.23.).

[39] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 12. února 2020

Zdeněk Kühn
předseda senátu