



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **JUDr. Danuše Polláková Staňková**, se sídlem Jindřišská 1441, Pardubice, insolvenční správkyň dlužníka LIMISTAV s.r.o., se sídlem Šafaříkova 277/III, Mladá Boleslav, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 4. 2016, č. j. 17138/16/5300-21442-711674, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 25. 9. 2019, č. j. 48 Af 20/2016 - 24,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci jsou řešeny intertemporální účinky změny judikatury rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu, konkrétně změny provedené usnesením rozšířeného senátu ze dne 16. 7. 2019, č. j. 1 Afs 29/2018 - 33 (dále jen „usnesení Siwy“).

[2] Společnosti LIMISTAV s.r.o., se sídlem Šafaříkova 277/III, Mladá Boleslav, byla platebním výměrem Finančního úřadu pro Středočeský kraj vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2015 ve výši 190 765 Kč. Napadeným rozhodnutím žalovaného bylo odvolání žalobkyně proti tomuto výměru zamítnuto a napadené rozhodnutí potvrzeno.

[3] Proti tomu podala žalobkyně dne 18. 6. 2016 žalobu, ve které rozporovala výklad § 44 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), zaujatý žalovaným. Krajský soud následně dne 18. 9. 2018

řízení přerušil, a to do rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 29/2018, neboť předložená otázka byla pro řízení zásadní. Po vydání usnesení Siwy krajský soud žalobu zamítl, neboť shledal, že toto usnesení je na projednávanou věc aplikovatelné, protože žaloba nedůvodná.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadá výše označený rozsudek krajského soudu kasační stížností s jedinou námitkou – nesprávností aplikovaného právního názoru.

[5] Stěžovatelka namítá, že k § 44 odst. 1 ZDPH existují dvě výkladové linie. Jedna je reprezentována rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014 - 42 (dále jen „rozsudek CEREPA“), druhou pak představuje usnesení Siwy. Dle jejího názoru se na projednávanou věc má aplikovat názor vyplývající z prvního uvedeného rozhodnutí.

[6] K tomu dochází na základě následujících argumentů. Zaprvé, § 44 odst. 1 ZDPH byl formulován nejasně, což vyvolávalo soudní spory. Nelze tak hovořit o vytvoření všeobecné přijímané správní praxe. Zadruhé, LIMISTAV s.r.o. podal daňová přiznání po vydání rozsudku CEREPA. Stěžovatelka se tedy domnívala, že konečně došlo ke sjednocení rozdílných právních názorů. Zatřetí, stejný výklad jako v rozsudku CEREPA byl následně použit v několika dalších rozhodnutích Nejvyššího správního soudu, takže nejde o ojedinělý názor či exces. Začtvrté, ke změně výkladu učiněného usnesením Siwy došlo více jak tři roky po podání žaloby a čtyři roky po podání daňového přiznání.

[7] Stěžovatelka se domnívá, že z hlediska principů právní jistoty a důvěry v právo má být v jejím případě použit výklad § 44 odst. 1 ZDPH zaujatý v rozsudku CEREPA, a nikoliv v usnesení Siwy. Dle jejího názoru s ohledem na odstup času nemohou být rozhodnutím ve věci dotčena práva věřitele, který vystavil opravné daňové doklady, případné doměření daně není již možné. Navrhuje proto napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že dle jeho názoru krajský soud nepochybil. V době podání daňového přiznání existoval k dané právní otázce pouze rozsudek CEREPA, ale správci daně nadále zastávali opačný názor následně potvrzený usnesením Siwy. V takové situaci nemohla mít stěžovatelka legitimní očekávání a představu o existenci dlouhodobé, jednotné a ustálené právní praxe ohledně výkladu předmětného ustanovení. Navrhuje tak kasační stížnost zamítnout.

[9] Pokud by se Nejvyšší správní soud přiklonil k názoru stěžovatelky, bylo by tím negativně zasaženo do práv třetích osob. Věřitel totiž v souladu s názorem v usnesení Siwy uplatnil institut opravy daně. Námitka stěžovatelky ohledně nemožnosti doměření daně je neakceptovatelná, neboť nebyla uplatněna již v žalobě a v projednávané věci nejde o daň věřitele, ale společnosti LIMISTAV s.r.o. Dále by to znamenalo prolomení právní jistoty v tom, že usnesení Siwy formuje všeobecně přijímaný právní názor.

pokračování

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátkou [§ 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dál jen „s. ř. s.“)]. Poté přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost je nedůvodná.

[12] Již usnesení Siwy obsahuje výzvu k řešení intertemporálních účinků změny judikatury z hledisek vytvořené oprávněné důvěry v právo na základě „*stávající jednotné a dlouhodobě praktikované judikatury tohoto soudu, od níž se rozšířený senát odklonil*“ (odst. [58] tam). Tím se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval.

[13] V rozsudku ze dne 22. 8. 2019, č. j. 6 Afs 81/2018 - 37 (na který poukazuje i žalovaný), posuzoval kasační soud z tohoto pohledu situaci, kdy daňové přiznání bylo podáno dne 24. 4. 2015 a platební výměr vydal správce daně 16. 11. 2015 (obojí tedy po vydání rozsudku CEREPA). Shledal přitom, že v tomto případě bylo na místě aplikovat výklad z usnesení Siwy. V době podání daňového přiznání totiž existovalo k dané právní otázce pouze jedno rozhodnutí (a to rozsudek CEREPA). To zjevně nemohlo ve stěžovateli vyvolat legitimní očekávání a představu o existenci dlouhodobé, jednotné a ustálené právní praxe stran výkladu sporného ustanovení zákona. Následně v průběhu řízení před správcem daně a krajským soudem sice Nejvyšší správní soud vydal další rozhodnutí potvrzující výklad v rozsudku CEREPA, „*avšak v té době již žalovaný i krajský soud mohly při výkladu sporného ustanovení § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty reflektovat poslední novelizaci provedenou zákonem č. 243/2016 Sb. (v souvislosti s níž zákonodárce osvětlil i důvody a okolnosti právní úpravy předchozí), a tedy z tohoto důvodu pokládat dosavadní judikaturu za překonanou (stejně jako Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 21. července 2017, č. j. 45 Af 15/2015 - 34)*“ (odst. [19] tam).

[14] V rozsudku ze dne 26. 9. 2019, č. j. 10 Afs 192/2018 - 27, pak byla řešena obdobná situace. Daňové přiznání bylo podáno dne 22. 4. 2016 a platební výměr byl vydán dne 20. 9. 2016. Obojí tedy taktéž po rozsudku CEREPA a navíc i po souznicím rozsudku ze dne 11. 2. 2016, č. j. 9 Afs 190/2015 - 57. I tady dospěl kasační soud k názoru, že se musí aplikovat výklad § 44 odst. 1 ZDPH z usnesení Siwy. K tomu uvedl, že podstatné pro posouzení legitimního očekávání žalobkyně je, že daňová správa rozsudek CEREPA nikdy neakceptovala jako správný. Dopad má i silná doktrinální kritika a judikatura krajských soudů nerespektující tento rozsudek (srov. odst. [21] citovaného rozsudku a judikaturu tam citovanou). Následně konstatoval, že za této situace nemohlo vzniknout legitimní očekávání ani představa o existenci dlouhodobé a ustálené právní praxe.

[15] Konečně v rozsudku ze dne 10. 5. 2021, č. j. 5 Afs 346/2018 - 31, řešil soud situaci, kdy daňové přiznání byla podávána od 27. 12. 2013 do 23. 2. 2015, přičemž správce daně vydal příslušné platební výměry dne 16. 5. 2016 a dne 17. 5. 2016. Dospěl přitom taktéž

k závěru, že legitimní očekávání nemohlo daňovému subjektu vzniknout. To mohlo totiž vycházet toliko z rozsudku CEREPA, protože navazující rozsudky byly vydány až po podání dodatečných daňových přiznání. V pozdějších fázích řízení byla důvěra daňového subjektu ještě více oslabena okolnostmi popsány v odst. [14] tohoto rozsudku (odst. [25] citovaného rozsudku).

[16] V předložené věci neshledal Nejvyšší správní soud důvod se od těchto závěrů odchýlit. V době podání daňových přiznání v projednávaném případě byl vydán pouze rozsudek CEREPA, který jako jediné rozhodnutí nemohl založit legitimní očekávání stěžovatelky. To, že tam prezentovaný právní závěr byl potvrzen ještě v dalších rozhodnutích, není relevantní, neboť tato rozhodnutí byla vydána až v dalších fázích řízení. Postoj správce daně musel být stěžovatelce znám z jeho postupu v řízení. V pozdějších fázích řízení byla důvěra stěžovatelky v neměnnost judikatury ještě více oslabena, a to zde popsány okolnostmi vývoje kolem výkladu § 44 odst. 1 ZDPH.

[17] Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou ani námitku délky řízení před krajským soudem, neboť řízení bylo přerušeno z důvodu řešení otázky rozšířeným senátem. Takový postup zákon předpokládá v § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. Navíc, ani dřívější rozhodnutí ve věci by nutně nemuselo vést k vyhovění žalobě, neboť i krajské soudy se již před vydáním usnesení Siwy začaly přiklánět k právnímu názoru daňové správy (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 21. 7. 2017, č. j. 45 Af 15/2015 - 34, nebo rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 2. 2018, č. j. 50 Af 34/2017 - 25) následně potvrzenému usnesením Siwy.

[18] Vzhledem k tomu, že kasační soud nepřisvědčil existenci legitimního očekávání stěžovatelky ve výklad § 44 odst. 1 ZDPH podle rozsudku CEREPA, není nutné se zabývat částí námítky o dotčenosti třetích osob, neboť ta na výsledku již nemůže nic změnit.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[20] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 6. ledna 2022

JUDr. Radan Malík
předseda senátu