



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Martina Lachmanna a soudců
Michaely Macurové a Jana Ferfeckého ve věci

žalobkyně: **Winsor Trading s. r. o.**
sídlem Sazovická 488/8, 155 21 Praha 5
zastoupená advokátem Mgr. Jiřím Mašlejem
sídlem Říčn 456/10, 118 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**
sídlem Štěpánská 619/28, 110 00 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2024, č. j. 3061657/24/2000-11451-
106358,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2024, č. j. 3061657/24/2000-11451-106358,
se **ruší** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč, a
to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr.
Jiřího Mašleje, advokáta.
- III. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný zamítl její námitku proti vyrozumění ze dne 7. 12. 2023, č. j. 9142802/23/2005-53523-109918 (dále jen „**vyrozumění**“). Tímto vyrozuměním žalovaný žalobkyni informoval o předpisu úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2015. Zároveň konstatoval, že nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně a na úrok z nesprávně stanovené daně dle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „**daňový řád**“), ve zněních účinných do 31. 12. 2020 a od 1. 1. 2021 žalobkyni nevznikl.
2. Z obsahu daňového spisu zjistil soud následující, pro věc podstatné skutečnosti.
3. Dne 24. 10. 2015 podala žalobkyně řádné přiznání k DPH za zdaňovací období září roku 2015, ve kterém vykázala nadměrný odpočet ve výši 647 649 Kč. V rámci postupu k odstranění pochybností a následné daňové kontroly byla správcem daně prověřována přijatá zdanitelná plnění (pořízení dvou automobilů zn. Mercedes a Audi) od společnosti LONGTOUCHE ENTERPRISE s.r.o. (dále jen „**Longtouche**“). Správci daně vznikly o tomto plnění pochybnosti, které žalobkyně nedokázala rozptýlit. Proto neuznal nárok na odpočet DPH z těchto plnění v částce 643 884 Kč a platebním výměrem ze dne 22. 5. 2018, č. j. 4606989/18/2005-52524-110889, vyměřil žalobkyni odpočet daně ve výši 3 765 Kč. Žalobkyně se proti tomuto rozhodnutí odvolala, nicméně Odvolací finanční ředitelství (dále též jen „**OFŘ**“) rozhodnutím ze dne 7. 5. 2019, č. j. 18631/19/5300-21442-711359 (dále jen „**první odvolací rozhodnutí**“), odvolání zamítlo a platební výměr potvrdilo.
4. První odvolací rozhodnutí bylo následně zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne ze dne 20. 12. 2022, č. j. 11 Af 26/2019-97. Soud konstatoval, že postupu daňových orgánů, co se týká pochybností ohledně přijetí zdanitelných plnění od společnosti Longtouche, nelze ničeho zásadního vytknout, neboť žalobkyně konkrétně specifikované pochybnosti správce daně nevyvrátila a přijetí deklarovaných plnění neprokázala. OFŘ zároveň řádně odůvodnilo, proč nebyly provedeny některé navržené důkazní prostředky, mj. návrh týkající se převozních registračních značek k automobilům. Nicméně s ohledem na vývoj evropské správní judikatury ve věci deklarovaného dodavatele [rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „**SDEU**“) ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, a navazujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále též jen „**NSS**“) ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208] městský soud poukázal na skutečnost, že vzhledem k výši zdanitelného plnění nelze vyloučit, že případný neidentifikovaný dodavatel daného plnění mohl být plátcem DPH, což by zakládalo oprávněnost nároku na odpočet DPH. Za tímto účelem bylo dle soudu třeba provést další dokazování.
5. V návaznosti na uvedený rozsudek se věcí znovu zabývalo OFŘ. Na základě doplnění dokazování (mj. i součinností s Magistrátem hl. m. Prahy ohledně převozních registračních značek vydaných společností Longtouche) bylo zdanitelné plnění uznáno v plné výši rozhodnutím ze dne 21. 9. 2023, č. j. 31236/23/5300-21444-711869. Původně přiznaná část nadměrného odpočtu (3 765 Kč) byla žalobkyni vrácena dne 25. 5. 2018, zbývající část (643 884 Kč) byla žalobkyni vrácena v návaznosti na toto rozhodnutí dne 29. 9. 2023.
6. Žalobkyně se podáním ze dne 30. 10. 2023 domáhala předsání a vyplacení úroků z nadměrného odpočtu DPH. Dne 7. 12. 2023 žalovaný vydal v bodě 1 uvedené vyrozumění, proti němuž žalobkyně podala námitku dle § 159 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný námitku zamítl napadeným rozhodnutím. V napadeném rozhodnutí popsal genezi celého případu a

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

konstatoval, že nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. úrok z nesprávně stanovené daně, které žalobkyně požadovala, jí nevznikl. Žalovaný shrnul, že ani dle ustálené judikatury k předchozímu znění daňového řádu právo na tyto úroky nevzniklo, pokud správce daně neporušil své povinnosti nebo k chybnému odpočtu DPH došlo z důvodů na straně žalobkyně. Městský soud v Praze v rozsudku č. j. 11 Af 26/2019-97 v neprovedení žalobkyní navrhovaného důkazu neshledal pochybení a v navazujícím odvolacím řízení byl prováděn za účelem prokázání skutečného, ne deklarovaného dodavatele. K prokázání nároku na odpočet daně došlo až na základě doplnění dokazování v odvolacím řízení a k přiznání nárokovaného nadměrného odpočtu navíc došlo současně na základě dalších žalobkyní nově navrhovaných důkazů (zejména ověření pronájmu prostor společností Longtouche v nemovitosti ve Zdiměřicích).

II. Obsah žaloby

7. Žalobkyně v žalobě namítá, že jí vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. úrok z nesprávně stanovené daně, a to za období od 23. 5. 2018 do 29. 9. 2023. Mezi žalobkyní a žalovaným není sporné, že na danou věc se uplatní jak právní úprava daňového řádu účinná do 31. 12. 2020, tak právní úprava účinná od 1. 1. 2021. Žalovaný nárok odmítl s poukazem na to, že zde existují okolnosti, které jej vylučují. Žalobkyně ovšem poukazuje na to, že ustanovení upravující okolnosti, za kterých nárok na úrok dle § 254 odst. 3 daňového řádu nevzniká, bylo do tohoto předpisu přijato až s účinností od 1. 1. 2021. Toto pravidlo lze uplatnit pouze k úroku z nesprávně stanovené daně od 1. 1. 2021, nikoli k předchozímu období. Jeho použití na předchozí období žalovaný dovozuje obecným odkazem na blíže nespecifikovanou ustálenou judikaturu. Závěry žalovaného jsou tak v této části nezákonné a nepřezkoumatelné.
8. V rámci druhého žalobního bodu žalobkyně uvádí, že nebyly naplněny důvody pro vyloučení vzniku nároku na úrok z nesprávně stanovené daně dle § 254 odst. 3 písm. b) daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021. Žalobkyně zdůrazňuje, že k prokázání dodání předmětného automobilu společností Longtouche došlo na základě odpovědi Magistrátu hlavního města Prahy. Provedení tohoto důkazu (dotaz na Magistrát hl. m. Prahy ohledně převozních značek automobilu) žalobkyně navrhovala již v průběhu postupu k odstranění pochybností. Správní orgány jej však v původním daňovém řízení neprovedly, provedly jej až na základě závazného právního názoru vyjádřeného ve zrušujícím rozsudku. Dle žalobkyně je v daném případě nepochybné, že shora uvedený postup daňových orgánů byl vadný a k nesprávnému stanovení daně došlo jejich zaviněním.
9. Žalobkyně taktéž nesouhlasí s posouzením, že nebyla naplněna první nutná podmínka pro přiznání požadovaného úroku, tedy existence nezákonného rozhodnutí, resp. rozhodnutí vydaného na základě nesprávného úředního postupu. Žalobkyně má za to, že tato podmínka je prokázána již samotnou skutečností, že první odvolací rozhodnutí bylo jakožto nezákonné zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve vyjádření obsáhle zrekapituloval průběh případu a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále uvádí, že nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně či z nesprávně stanovené daně je nutné posuzovat odděleně dle příslušných účinných verzí daňového řádu, nicméně kritéria pro vznik tohoto nároku jsou podobná. Již v rámci právní úpravy účinné do 31. 12. 2020 bylo nutno posoudit pochybení správce daně, což plyne i z

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

důvodové zprávy k daňovému řádu. Je třeba rozlišit situace, kdy nezákonnost dotčeného rozhodnutí vyvolal daňový subjekt a kdy se jednalo o zavinění správce daně.

11. Žalovaný trvá na závěru, že nepochybil při rozhodování o neuznání odpočtu DPH takovým způsobem, aby to založilo nárok žalobkyně na úrok z neoprávněného jednání správce daně či z nesprávně stanovené daně. Tento závěr nelze učinit ani z rozsudku Městského soudu v Praze v této věci, neboť ten neuznání odpočtu DPH, včetně (ne)provedení dokazování aproboval. Zrušující rozhodnutí bylo vázáno na judikatorní změny, nikoli na pochybení správce daně. Žalovaný rovněž upozorňuje, že doplňování dokazování v návaznosti na zrušující rozsudek bylo rozsáhlejší, než udává žalobkyně, není pravdou, že by nové rozhodování ohledně odpočtu DPH stálo pouze na žalobkyní dříve namítaném dotazu na Magistrát hl. m. Prahy.

IV. Replika žalobkyně

12. K vyjádření žalovaného podala žalobkyně dne 11. 12. 2024 repliku. V ní namítla, že rozhodnutí žalovaného považuje za nepřezkoumatelné, neboť se zvláště nezabýval každým nárokem, tj. úrokem z neoprávněného jednání správce daně podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2020, a úrokem z nesprávně stanovené daně podle právní úpravy účinné od 1. 1. 2021. Správce daně pochybil také proto, že neposuzoval naplnění podmínek pro vznik úroku samostatně ke každému zdanitelnému plnění.
13. Žalovaný uvedl dva důvody, pro které měl za to, že nárok žalobkyni nevznikl, a to 1. neexistence nezákonného rozhodnutí, resp. nesprávného úředního postupu správce daně, a 2. skutečnost, že ke změně platebního výměru došlo až na základě doplnění dokazování v odvolacím řízení, nikoliv tedy pouze na základě důkazních prostředků předložených v rámci daňové kontroly.
14. Ve vztahu k prvnímu důvodu žalobkyně akcentuje, že pro posouzení vzniku úroku v nyní projednávané věci je pouze relevantní, zda nezákonnost nebo nesprávný postup správce daně byly příčinou změny platebního výměru, nikoli zda byly příčinou zrušení rozhodnutí o odvolání.
15. Dále žalobkyně rekapituluje závěry z daňového řízení i rozsudku č. j. 11 Af 26/2019-97, z nichž podle ní jasně vyplývá, že ke změně platebního výměru došlo v důsledku provedení již dříve navrhovaného důkazu (fotografie vozidla Mercedes s převozní značkou a dotazu na Magistrát hl. m. Prahy, komu byla tato převozní značka vydána). Závěr ohledně prokázání přijetí automobilu značky Mercedes od společnosti Longtouche dle žalobkyně také značně oslabil pochybnosti stran přijetí druhého zdanitelného plnění (vozidlo zn. Audi), a byl tak důvodem pro změnu platebního výměru i v rozsahu přiznání nároku na odpočet z plnění, jehož předmětem bylo dodání druhého osobního automobilu. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem OFŘ, že k oslabení pochybností stran dodání druhého automobilu došlo v důsledku ověření pronájmu prostor v nemovitosti ve Zdiměřicích společností Longtouche. Podle žalobkyně nejde o skutečnost, která by měla být rozhodná pro unesení důkazního břemene ve vztahu k jejímu nároku na odpočet. Nadto předloženými důkazy nebyly rozptýleny veškeré pochybnosti správce daně týkající se místa dodání plnění. Provedení důkazu dodatkem nájemní smlouvy a předávacího protokolu nemohlo mít podstatný vliv na změnu platebního výměru. Podle žalobkyně by tak odvolací orgán nárok žalobkyni na

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

odpočet u druhého zdanitelného plnění nepřiznal, nebýt zjištění vyplývajících z provedení důkazu odpovědi magistrátu.

16. Žalobkyně považuje tvrzení žalovaného, že důkaz dotazem na magistrát byl proveden k prokázání skutečného, nikoliv deklarovaného dodavatele, za účelové, neboť přehlíží, že provedením tohoto důkazu byl prokázán jí deklarovaný dodavatel jako skutečný dodavatel.
17. K druhému důvodu uvedenému žalovaným ve vyrozumění (že nárok na úrok nevznikl, neboť ke změně platebního výměru došlo až na základě doplnění dokazování v odvolacím řízení), žalobkyně uvádí, že nemá oporu v daňovém řádu ani v jednom z rozhodných znění, a je tak nepřezkoumatelný. Žalobkyně se může pouze domnívat, že žalovaný vycházel z § 254 odst. 3 písm. b) daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021, opakuje však svoji žalobní námitku, že toto ustanovení nelze použít pro posouzení úroku za období do 31. 12. 2020. Rozhodnutí žalovaného považuje žalobkyně za nedostatečně odůvodněné i ve vztahu ke splnění podmínek pro nepřiznání nároku na úrok dle § 254 odst. 3 písm. b) daňového řádu ve znění účinném od 1. ledna 2021. K podstatě věci samé opakuje svá tvrzení stran přiznání původně nárokováného nadměrného odpočtu na základě důkazů, které navrhovala již v původním řízení (viz výše).

V. Ústní jednání

18. U ústního jednání konaného dne 11. 12. 2024 soud doručil krátkou cestou žalovanému repliku žalobkyně z téhož dne, reprodukoval její podstatný obsah a poskytl osobě jednající za žalovaného prostor pro seznámení se s tam uvedenou argumentací.
19. Oba účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích i argumentaci uplatněné v písemných podáních. Zástupce žalobkyně a její jednatel popsali vývoj předchozího daňového řízení a dokazování v něm. Uvedli, že replikou žalobkyně rozšířila uplatněnou námitku nepřezkoumatelnosti a nesouhlasu s absencí nesprávného postupu správce daně. Žalovaná konstatovala, že otázka samotného dokazování v daňovém řízení není předmětem nynějšího řízení. Měla za to, že některé námitky v replice žalobkyně uplatnila nově.
20. Dokazování soud při jednání neprováděl. Účastníci řízení žádné důkazní návrhy nevnesli a soud vycházel při posouzení věci pouze z obsahu správního spisu, kterým se nedokazuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

21. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, jedná se o žalobu přípustnou a splňující všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal na základě skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí a v mezích uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná**.
22. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 *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, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne*

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.

23. Podle § 254 odst. 1 písm. b) daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 *základem pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně je část daňového odpočtu nárokováného v daňovém tvrzení, o kterou byl zvýšen daňový odpočet stanovený odlišně od tohoto daňového tvrzení.* Podle § 254 odst. 3 písm. b) daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 *úrok z nesprávně stanovené daně nevzniká v případě stanovení daně nebo daňového odpočtu, pokud následně vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na toto stanovení.*
24. Městský soud předesílá, že rozhodnutí žalovaného nepovažuje za nepřezkoumatelné, jak na několika místech žaloby a zejména repliky namítla žalobkyně. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být dle ustálené judikatury vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. obdobně usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, č. 1566/2008 Sb. NSS). O takovou situaci podle soudu v nynější věci nejde. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, z jaké právní úpravy vycházel, nesporně v souladu s názorem žalobkyně uvedl, že na věc je třeba aplikovat dvě rozdílná znění § 254 daňového řádu, vysvětlil ovšem, proč považuje hmotněprávní podmínky pro jejich aplikaci za obdobné. Nepřezkoumatelnost nezakládá ani konstatování žalovaného o konstantní judikatuře správních soudů bez odkazu na konkrétní rozsudky. Ačkoliv by bylo vhodnější takové odkazy uvést, použil-li žalovaný formulaci o ustálené judikatuře, rozhodné pro posouzení věci je, že napadené rozhodnutí obsahuje jasně vyjádřený právní názor, jehož zákonnost může městský soud na podkladě daného rozhodnutí podrobit soudnímu přezkumu. Stejně tak není pochybením žalovaného, nevěnoval-li se nároku na vznik úroku zvlášť u každého ze dvou sporných plnění, měl-li za to, že jím uváděné závěry dopadají na projednávanou věc jako celek, což z napadeného rozhodnutí vyplývá. Obrat žalovaného, že k prokázání nároku na odpočet DPH došlo až na základě doplnění dokazování v odvolacím řízení, je zjevně použit jako shrnutí naplnění podmínek pro vyloučení vzniku nároku na úrok z důvodu, že správce daně v původním řízení nepochybil a nárok byl následně přiznán až v důsledku nově provedených důkazů, které neměl povinnost v původním řízení provést. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno pouze pro nejzávažnější vady, kdy jej skutečně z důvodu nedostatečného odůvodnění není možné meritorně přezkoumat. Věcná podstata sporu je zde však zřejmá, stejně jako náhled žalovaného na ni, ostatně sama žalobkyně do merita věci sama argumentuje a závěrům žalovaného oponuje. Věcná správnost závěrů žalovaného je pak otázkou zákonnosti, nikoliv přezkoumatelnosti rozhodnutí, a bude posouzena níže.
25. Stěžejní otázkou v dané věci je posouzení vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně (dle právní úpravy účinné do 31. 12. 2020), resp. nároku na úrok z nesprávně stanovené daně (dle právní úpravy účinné od 1. 1. 2021). Zásadními spornými otázkami mezi účastníky je, zda lze vznik tohoto nároku vyloučit i v režimu právní úpravy účinné do 31. 12. 2020, a zda byly podmínky pro takové vyloučení naplněny. Soud podotýká, že samotná aplikace rozdílných časových znění daňového řádu ve věci sporná není.
26. Úvodem lze zmínit, že účelem § 254 daňového řádu je postižení pochybení správce daně, resp. satisfakce daňového subjektu za úhradu částek, které by jinak nemusel hradit, nebo částek, se kterými by jinak mohl disponovat (jako v dané věci nevyplaceným odpočtem

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

DPH). Jeho smyslem je předejít komplikovaným řízením o náhradu škody tím, že způsobenou majetkovou újmu dostatečně pokrývá výše úroku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015-28).

27. Ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 spojuje vznik nároku na úrok s kumulativním splněním dvou podmínek. Prvou je existence rozhodnutí o stanovení daně (např. dodatečný daňový výměr), které bylo zrušeno nebo změno, či prohlášeno za nicotné, a to buď z důvodu jeho nezákonnosti, nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, popřípadě z obou důvodů současně. Druhou nezbytnou podmínkou je, že na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s ním došlo k úhradě peněžitých částek (daně) (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 – 53). Ustanovení § 254 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 naopak vychází z negativního výčtu situací, ve kterých nárok na úrok z nesprávně stanovené daně nevzniká.
28. Nejvyšší správní soud již ve vztahu k právní úpravě účinné do 31. 12. 2020 a změně rozhodnutí správce daně v odvolacím řízení dovodil, že daňovému subjektu nenáleží úrok vždy, nýbrž jen tehdy, bylo-li prvostupňové rozhodnutí správce daně zrušeno či změněno z důvodu nezákonnosti způsobené správcem daně. Ne každá změna prvostupňového rozhodnutí v rámci odvolacího řízení je totiž důsledkem pochybení správce daně, a proto ani každá taková změna nemůže zakládat právo daňového subjektu na přiznání odškodnění ve formě úroku (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 17/2020-48, či ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016-33).
29. V posledně zmíněném rozsudku NSS upozornil na to, že *daňové subjekty při správě daní mají povinnosti daň tvrdit a případně vůči správci daně svá tvrzení prokázat*, přičemž „*může nastat taková situace, v níž daňový subjekt v důsledku nesplnění povinnosti tvrdit a dokázat neunes v prvním stupni své důkazní břemeno, a 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.*
30. V rozsudku ze dne 9. 6. 2022, č. j. 1 Afs 31/2021-34, pak Nejvyšší správní soud uvedl, že *rozhodnutí nelze považovat za nezákonné pouze proto, že jím správce daně vyměřil daň v nesprávné výši, jak tvrdí stěžovatelka. Podstatné je, zda správce daně vyměření nesprávné výše daně zavinil. Pojem zavinění však nelze v tomto případě spojovat s porušením právní povinnosti ve formě úmyslu či nedbalosti, jako je tomu v deliktním právu, ale s objektivním pochybením správce daně, jehož výsledkem je nezákonné rozhodnutí. V tomto smyslu proto není třeba zkoumat formu zavinění správce daně, ale postačí objektivní zjištění nezákonnosti. Nezákonné rozhodnutí ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu je proto pouze takové rozhodnutí, které bylo změněno nebo zrušeno v důsledku pochybení správce daně (důraz přidán městským soudem).*
31. NSS v daném rozsudku dále konstatoval, že *na stejném principu stojí i stěžovatelkou zmíněná novelizace § 254 daňového řádu zákonem č. 283/2020 Sb., která nadto v odst. 3 písm. b) již výslovně zakotvuje, že [ú]rok z nesprávně stanovené daně nevzniká v případě stanovení daně nebo daňového odpočtu, pokud následně vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na toto stanovení. Tato úprava má dle důvodové zprávy zabránit právě tomu, aby správce daně*

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

mohl být postižen za chyby, které objektivně nezavinil a které by mohly být výsledkem i úmyslného jednání daňového subjektu.

32. Tyto závěry jsou dle městského soudu plně přenositelné i na otázku nezákonného rozhodnutí odvolacího správního orgánu, jehož rozhodnutí bylo zrušeno soudem. I v takové situaci je třeba pro účely aplikace § 254 daňového řádu zkoumat důvody takového zrušení a otázku, zda odvolací správní orgán v době vydání rozhodnutí o odvolání pochybil či nikoliv. Namítá-li žalobkyně nově v replice, že rozhodná je pouze změna platebního výměru v rámci druhého odvolacího řízení, nikoliv důvody samotného zrušení prvního odvolacího rozhodnutí soudem, soud podotýká, že taková námitka je argumentačně zcela rozporná s žalobní námitkou uplatněnou pod bodem č. 3 žaloby, v němž žalobkyně tvrdila, že nezákonnost rozhodnutí je dána samotným zrušením odvolacího rozhodnutí soudem. Ačkoliv podmínkou vzniku nároku na úrok je změna (zrušení) rozhodnutí, na jehož základě daňový subjekt zaplatil nesprávně vyměřenou daň, od důvodů pro zrušení odvolacího rozhodnutí nelze odhlížet. Zaprvé je nutno na platební výměr a odvolací rozhodnutí nahlížet jako na jeden celek tvořící dohromady závazné rozhodnutí o stanovení daně, zadruhé, pokud by odvolací rozhodnutí nebylo zrušeno v soudním řízení, nedošlo by ani ke změně platebního výměru v opětovně vedeném odvolacím řízení po vrácení věci soudem k dalšímu řízení.
33. Z uvedeného vyplývá, že i v případě posouzení věci podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2020 je nutno zkoumat důvody, pro které ke zrušení rozhodnutí odvolacího správního orgánu a následně změně rozhodnutí o stanovení daně došlo, a že ne každé zrušení či změna takového rozhodnutí vede automaticky k přiznání nároku na úrok podle § 254 daňového řádu. V tomto směru není žalobní námitka uplatněná pod bodem jedna důvodná.
34. Podle ustálené soudní praxe se působení nové judikatury (v nynější věci závěry rozsudků *Kemwater Prochemie*) řídí zásadou tzv. incidentní retrospektivity: nová judikatura se užije i v těch řízeních, která mají základ v minulosti, ale ještě nebyla pravomocně skončena nebo (což se týká přezkumu správních rozhodnutí u správních soudů) o jejich předmětu ještě probíhá soudní řízení. Tuto zásadu je však nutné korigovat (a novou judikaturu výjimečně neužít), pokud by její užití mělo poškodit adresáta, který jednal podle dosavadní judikatury. Takovým korektivem je zásada důvěry v právo, které se ovšem nemůže dovolávat stát, neboť právě on prostřednictvím svých orgánů právo tvoří, vykládá a provádí, a není tedy takovým jeho adresátem, který by na jeho podobu a proměny neměl vliv (srov. např. rozsudek NSS ze dne 2. 3. 2017, č. j. 10 Afs 244/2016-29, nálezy ÚS ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11, či ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05).
35. V souladu s výše uvedeným postupoval ostatně městský soud i v rozsudku č. j. 11 Af 26/2019-97, kdy s ohledem na judikatorní vývoj rozhodnutí OFŘ zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, ačkoliv podle dosavadního výkladu rozhodných ustanovení zákona o DPH daňové orgány nepochybily.
36. Podle městského soudu ovšem nelze s ohledem na výše uvedená východiska týkající se aplikace § 254 daňového řádu učinit závěr, že důvod pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, resp. z nesprávně stanovené daně, byl dán pouze s poukazem na zrušení prvního odvolacího rozhodnutí soudem s ohledem na vývoj judikatury stran naplnění podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH, jak uváděla žalobkyně ve své žalobní námitce č. 3. Je třeba přihlídnout ke skutkovým okolnostem daného případu a v každé jednotlivé věci zkoumat, zda byla po takovém zrušení odvolacího rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

soudem naplněna podmínka, že nárok na odpočet DPH byl přiznán na základě skutečností a důkazů, které vyšly najevo až v tomto opětovně vedeném odvolacím řízení, a tedy bez zavinění správce daně, či zda se jednalo o skutečnosti, které měly původ a byly správci daně známy již v řízení původním, a o důkazy, které daňový subjekt v původním řízení navrhoval.

37. V nynější věci je sporným důkazem ve smyslu výše uvedeného východiska zejména dotaz na Magistrát hlavního města Prahy, jakému subjektu byla přidělena převozní registrační značka, která byla umístěna na jednom z vozidel (konkrétně automobil zn. Mercedes), jež představovala sporná zdanitelná plnění.
38. Provedení tohoto důkazu navrhovala žalobkyně prokazatelně již v původním správním řízení (což ostatně není mezi účastníky řízení sporné), správce daně ani odvolací správní orgán však uvedený důkaz neprovedly a návrh odmítly.
39. Ačkoliv městský soud v rozsudku č. j. 11 Af 26/2019-97 konstatoval, že optikou dosavadní judikatury týkající se prokazování deklarovaného dodavatele správce daně nepochybil, a to vzhledem k nekonkrétní žalobní námitce ani stran neprovedení žalobkyní navrhovaného důkazu, jednalo se o vyhodnocení daného důkazního návrhu ve vztahu k do té doby přijímané judikatuře stran prokazování nároku na odpočet DPH. Optikou judikatorního vývoje ve věci *Kemwater ProChemie* však již postup daňových orgánů nemohl obstát, což také reflektoval městský soud, který OFŘ zavázal, aby ve světle nových judikatorních východisek provedení žalobkyní navrhovaného důkazu opětovně zvážil.
40. V projednávané věci zejména nelze odhlédnout od následného vývoje v pokračujícím odvolacím řízení po zrušení prvního odvolacího rozhodnutí soudem, kdy tentýž důkaz, který žalobkyně navrhovala již v původním řízení, vedl následně k prokázání nikoliv nového dodavatele, nýbrž právě dodavatele žalobkyní deklarovaného po celou dobu řízení, což je také skutečnost, k jejímuž prokázání provedení daného důkazu již v původním řízení navrhovala. Za takové situace se nelze ztotožnit s výkladem žalovaného, který tvrdí, že následná změna odvolacího rozhodnutí a přiznání nároku na odpočet DPH nemá původ v pochybení správce daně v předchozím řízení, ale byla zapříčiněna až novými skutečnostmi a důkazy. Právě s ohledem na skutečnost, že provedení uvedeného důkazu navrhovala žalobkyně už v původním řízení, přičemž následně se ukázalo, že pokud by správce daně uvedený důkazní návrh akceptoval, dospěl by k závěru o prokázání splnění podmínek pro odpočet DPH již v původním řízení (tedy daný důkaz byl způsobilý prokázat žalobkyní tvrzené skutečnosti), nelze jinak než konstatovat, že následnou změnu rozhodnutí je nutno přičíst k tíži správce daně. Nejedná se o situaci, kdy by byla změna rozhodnutí zapříčiněna skutečnostmi či důkazy, které v původním řízení nemohl správce daně provést, a to ani s ohledem na judikatorní posun v otázce prokazování podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění, neboť v následném řízení bylo prokázáno, že zboží bylo žalobkyni dodáno subjektem, o němž od počátku tvrdila, že se jeho dodavatelem.
41. Uvedené závěry platí ve vztahu k vozidlu zn. Mercedes, o němž bylo prokázáno jeho dodání společností Longtouche na základě informace Magistrátu hl. m. Prahy, že jednorázová převozní značka A 367063, která měla být dle doložených fotografií žalobkyně umístěna za zadním sklem tohoto vozidla, byla dne 20. 5. 2014 přidělena společnosti Longtouche. Ačkoliv žalovaný v nyní napadeném rozhodnutí a vyjádření k žalobě akcentuje, že se nejednalo o jediný provedený důkaz, na jehož základě by došlo k přehodnocení původního závěru o neprokázání splnění podmínek pro odpočet DPH, z druhého odvolacího

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

rozhodnutí OFŘ, které je též součástí nynějšího správního spisu, vyplývá, že ve vztahu k vozidlu Mercedes, jehož fotografii s převozními značkami žalobce doložil, se jednalo o důkaz zásadní, na jehož provedení založilo OFŘ odůvodnění závěru, že žalobkyně přijetí tohoto vozidla od společnosti Longtouche prokázala.

42. Ve vztahu k druhému zdanitelnému plnění - vozidlu Audi - se ovšem výše uvedený závěr neuplatní. Důkazní návrh se týkal pouze převozní značky A 367063, která byla umístěna na vozidle Mercedes. Z druhého rozhodnutí o odvolání vyplývá, že naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH v případě automobilu zn. Audi dovodilo OFŘ zejména z dokumentů prokazujících pronájem prostor v nemovitosti ve Zdiměřicích, kde měla být provozovna společnosti Longtouche a kde mělo dojít k předání automobilů. Tyto dokumenty ovšem žalobkyně v návaznosti na upřesnění svých tvrzení o místě předání automobilů předložila až v rámci odvolacího řízení vedeného po zrušení prvního rozhodnutí o odvolání, zde je tedy nutno uzavřít, že se jednalo o nová tvrzení a nové důkazy, které správce daně nemohl v původním řízení bez svého zavinění provést.
43. Namítá-li žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného, že jeho pochybnosti o dodání zdanitelného plnění byly taktéž u vozidla Audi oslabeny na základě odpovědi magistrátu, resp. že doložení nájemního vztahu společnosti Longtouche k nemovitosti ve Zdiměřicích, kde mělo dojít k předání automobilů, nemohlo být samo o sobě důvodem pro přiznání odpočtu, jedná se o námitku uplatněnou po uplynutí lhůty k podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.), a městský soud k ní proto nemohl přihlížet. Nad rámec nutného odůvodnění lze uvést, že odpověď Magistrátu hl. n. Prahy ve vztahu k jedné převozní značce, která byla umístěna na vozidle zn. Mercedes, nic nevypovídá o dodavateli druhého z automobilů. Uznal-li proto odvolací správní orgán žalobkynin nárok na odpočet také u vozidla zn. Audi, lze vyjít z odůvodnění obsaženého v napadeném rozhodnutí, že tak učinil z důvodu provedení žalobkyní nově navržených a doložených důkazů. Z ničeho přitom nevyplývá, že by žalobkyně takové návrhy nemohla vznést již v původním řízení.
44. Městský soud uzavírá, že bez ohledu na časové znění § 254 daňového řádu bylo nutno zkoumat, z jakých důvodů došlo ke zrušení rozhodnutí žalovaného a v návaznosti na to k přiznání žalobkyni původně nárokového odpočtu DPH. Ve vztahu k přijatému zdanitelnému plnění představovanému automobilem zn. Mercedes městský soud dospěl k závěru, že správce daně v řízení pochybil a nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně (dle právní úpravy účinné do 31. 12. 2020), resp. nárok na úrok z nesprávně stanovené daně (dle právní úpravy účinné od 1. 1. 2021) žalobkyni vznikl, na rozdíl od přijatého zdanitelného plnění představovaného vozidlem zn. Audi, kdy naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH z tohoto plnění žalobkyně prokázala až na základě nově doplněných tvrzení a důkazů, které správce daně nemohl v původním řízení provést. Bude tedy na žalovaném, aby tyto závěry refletoval v dalším řízení při předpisu úroku.

VII. Závěr

45. Na základě veškerých výše popsaných skutečností tak soud napadené rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost a věc vrátil podle § 78 odst. 4 žalovanému k dalšímu řízení, v němž je vázán shora vysloveným právním názorem.
46. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má úspěšný účastník řízení právo na náhradu nákladů. Úspěšné žalobkyni náleží náhrada zaplaceného soudního poplatku (3000 Kč) a náhrada nákladů právního zastoupení. Ty spočívají v odměně jejího zástupce za 4 úkony právní služby [§ 11 písm. a) a d) vyhlášky č.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

177/1996 Sb., Ministerstva spravedlnosti o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), tj. převzetí zastoupení, sepsání žaloby, repliky a účast na jednání] v částce 3 100 Kč za jeden úkon, celkem 12 400 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a náhradě hotových výdajů za 4 úkony v částce 300 Kč za jeden úkon, celkem 1 200 Kč (§ 13 odst. 4 téže vyhlášky). Zástupce žalobkyně soudu doložil, že je plátcem DPH, proto se částka nákladů právního zastoupení dále zvyšuje o hodnotu příslušné sazby (2 856 Kč). Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce částku 19 456 Kč.

47. Žalobkyně ve vyčíslení náhrady nákladů řízení nárokovala odměnu také za úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. c) advokátního tarifu – další porada s klientem přesahující jednu hodinu – a to dne 5. 12. 2024 od 15:45 do 18:00 za účelem přípravy repliky a přípravy na jednání před soudem. Náhradu za tento úkon však soud žalobkyni nepřiznal, neboť její žalobkyně, resp. její zástupce dostatečně nedoložil. K vyčíslení nákladů k tomuto úkonu přiložil zástupce žalobkyně scan emailu ze dne 26. 11. 2024, jehož obsahem bylo potvrzení schůzky na 5. 12. 2024 ze strany advokátního koncipienta zástupce žalobkyně adresované jednateři žalobkyně. Email ovšem nic nevypovídá o tom, zda porada skutečně proběhla, ani o její délce, která musí přesahovat 1 hodinu. Soud proto účtovaný úkon právní služby nepovažuje za doložený. Podle § 25 odst. 1 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, je přitom advokát povinen vést o poskytování právních služeb přiměřenou dokumentaci. Tuto povinnost konkretizuje usnesení představenstva České advokátní komory ze dne 8. listopadu 1999, kterým se stanoví některé podrobnosti o dokumentaci advokáta vedené při poskytování právních služeb (uveřejněné ve Věstníku České advokátní komory č. 9/1999, částka 4/1999), které v čl. 1 stanoví, že dokumentace o poskytování právních služeb podle § 25 odst. 1 zákona musí být advokátem vedena tak, aby z ní byl zřejmý jeho postup při poskytování právních služeb, jakož i oprávněnost účtované odměny.
48. Žalovaný ve věci nebyl úspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 soudního řádu správního a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 11. prosince 2024

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.