

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **ARMEX GLOBAL, a. s.**, se sídlem Biskupský dvůr 2095/8, Praha 1, zastoupen Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 9. 2017, č. j. 6 A 221/2013 - 100,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[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 2.023.339 Kč, tj. na částku vykázanou žalobcem v daňovém přiznání. 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".

[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.), který spatřoval v tom, že mu nebyl žalovaným předepsán úrok z neoprávněného jednání správce daně. 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.

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud vyhověl a rozsudkem ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016 - 33, napadený rozsudek městského soudu zrušil. V odůvodnění uvedl, že městský soud nesprávně stanovil období, za které přikázal žalovanému zaevidovat na účet žalobce úrok, neboť dle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád" či „d. ř.") 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 platebního výměru. Druhým důvodem pro zrušení napadeného rozsudku byla skutečnost, že městský soud se nezabýval otázkou, zda byly naplněny všechny zákonné podmínky pro připsání úroku podle § 254 daňového řádu, konkrétně, zda byla naplněna podmínka, že došlo ke zrušení rozhodnutí správce daně z důvodu jeho nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. Nejvyšší správní soud poukázal na to, že daňové subjekty při správě daní mají povinnosti daň tvrdit a případně vůči správci daně svá tvrzení prokázat. Může tedy nastat taková situace, v níž daňový subjekt v důsledku nesplnění povinnosti tvrdit a dokázat neunese 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. Nejvyšší správní soud proto vrátil věc městskému soudu k dalšímu řízení.

[5] V dalším řízení městský soud žalobu žalobce zamítl s odůvodněním, že v daném případě se jednalo o situaci, kdy daňový subjekt (žalobce) v důsledku nesplnění povinnosti tvrdit a dokázat oprávněnost odpočtu neunesl v prvním stupni své důkazní břemeno. Z toho důvodu prvostupňový správce daně v souladu se zákonem vydal rozhodnutí (platební výměr) v neprospěch žalobce. Žalobce podle názoru soudu unesl své důkazní břemeno až po předložení nových dokladů v odvolacím řízení, a proto odvolací orgán rozhodnutí správce daně změnil ve prospěch žalobce. Ke změně prvostupňového

rozhodnutí tak nedošlo proto, že by toto rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem. Rozhodnutí bylo v době svého vydání zcela v souladu se zákonem.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost.

[7] V kasační stížnosti stěžovatel namítá, že městský soud založil napadené rozhodnutí na důkazech, které nebyly řádně provedeny, a stěžovatel se k nim nemohl vyjádřit. Poukazuje na to, že součástí správního spisu byly v době prvního rozhodování městského soudu pouze podnět k odstranění nečinnosti žalovaného a sdělení správce daně. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na další důkazy, které však správní spis neobsahoval, protože tyto důkazy byly provedeny v jiném správním řízení, a to ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011. Stěžovatel namítá, že po zrušení prvního rozsudku městského soudu Nejvyšším správním soudem městský soud neprovedl žádné dokazování, ale přitom pro dokazování použil důkazy, které v řízení o úrocích předcházejícímu podání žaloby provedeny nebyly.

[8] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem, že v případě, že se prověřování nadměrného odpočtu provádí jak v řízení před správcem daně I. stupně, tak v odvolacím řízení, má daňový subjekt nárok na odškodnění formou úroku jen v případě, že je prvostupňové rozhodnutí změněno pro nezákonnost. V této souvislosti odkazuje na rozsudek ve věci Kordárna a uvádí, že je lhostejné, zda unesl důkazní břemeno o správnosti svého nároku na nadměrný odpočet až v odvolacím řízení. Dle stěžovatele lze nejvýše uvažovat o jeho podílu na délce prověřování nadměrného odpočtu a při výpočtu úroku toto časové období nezohlednit.

[9] Stěžovatel dále uvádí, že důkazy, které městský soud považoval za rozhodující, předložil stěžovatel již dne 21. 12. 2012 a k vrácení nadměrného odpočtu došlo až dne 26. 6. 2013, což podstatně přesahuje tříměsíční lhůtu vymezenou rozsudkem ve věci Kordárna pro prověřování nadměrného odpočtu „zdarma“. Minimálně za toto dobu měl být stěžovatel ve smyslu rozsudku ve věci Kordárna odškodněn.

[10] Závěrem stěžovatel namítá, že část prověřovaného nadměrného odpočtu se výstavby Vily Letná vůbec netýkala, což namítal v doplnění odvolání, odvolací orgán se však touto námitkou vůbec nezabýval, protože stěžovateli vrátil celý nadměrný odpočet.

[11] Ke kasační stížnosti se vyjádřil též žalovaný. Uvedl, že dle jeho názoru městský soud postupoval v souladu se závěrem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016 - 33, jehož právním názorem byl vázán. Žalovaný se ztotožnil s hodnocením důkazních prostředků provedených městským soudem. Pokud jde o nesouhlas žalobce týkající se vlivu zákonnosti prvostupňového rozhodnutí na přiznání nároku na úrok, poukázal žalovaný na skutečnost, že tento závěr vyplývá z rozsudku ve věci Kordárna, na nějž Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku odkázal.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[13] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[14] Stěžovatelovu námitku ohledně neprovedení důkazů před městským soudem neshledal Nejvyšší správní soud opodstatněnou. Skutečnosti, na kterých založil městský soud věcné posouzení zákonnosti či nezákonnosti platebního výměru, byly zřejmé ze správního spisu, jež si městský soud poté, co mu byla věc vrácena Nejvyšším správním soudem, opatřil. Toto vyplývá i ze soudního spisu, kde se na č. l. 93 nachází pokyn k vyžádání druhostupňového správního spisu z Odvolacího finančního ředitelství. Na dalším listu je poté přípis Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 9. 2017 o postoupení kompletního spisového materiálu. Nejvyšší správní soud také ověřil, že ve správním spisu se nachází všechny podklady, ze kterých městský soud vycházel a jež posuzoval, a neshledal žádné nesrovnalosti. Není vadou řízení, pokud si k posouzení zásahové žaloby, jejímž předmětem je připsání úroků dle § 254 d. ř., vyžádá od správního orgánu spis vedený v původní věci daně z přidané hodnoty. Naopak v současném případě bylo povinností městského soudu tak učinit, neboť ve zrušujícím rozsudku jej Nejvyšší správní soud zavázal, aby se zabýval zákonností vydaného platebního výměru. Je zřejmé, že k takovému posouzení je správní spis daňového subjektu (stěžovatele) ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 nezbytný.

[15] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem, že má daňový subjekt nárok na úrok dle § 254 d. ř. jen v případě, že bylo prvostupňové rozhodnutí změněno pro nezákonnost. Touto otázkou se však Nejvyšší správní soud zabýval již v předchozím řízení, které vyústilo do vydání zrušujícího rozsudku dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016 - 33. Zde vyslovil závěr, že je nutno rozlišit, zda bylo rozhodnutí správce daně změněno pro nezákonnost či proto, že daňový subjekt v prvostupňovém řízení neunesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení a tato prokázal až v řízení před odvolacím orgánem. Nedostatečná úvaha městského soudu na toto téma byla také jedním z důvodů pro zrušení jeho rozhodnutí ze dne 13. 9. 2016. Pokud se tedy městský soud v dalším řízení zabýval otázkou zákonnosti prvostupňového rozhodnutí (platebního výměru) a dospěl k závěru, že stěžovatel nemá nárok na úrok dle § 254 d. ř., neboť prvostupňové rozhodnutí nebylo nezákonné, postupoval v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Na tomto místě je třeba poznamenat, že Nejvyšší správní soud je vázán svým dříve vysloveným právním názorem v téže věci. Tak je zaručen požadavek legitimního očekávání a předvídatelnosti soudního rozhodování (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, č. 1723/2008 Sb. NSS). Je tedy zřejmé, že námitku stěžovatele není oprávněn již dále posoudit jiným způsobem, než jak to kasační soud učinil v předchozím rozsudku č. j. 1 Afs 265/2016 - 33. Námitka stěžovatele není přípustná.

[16] Námitky stěžovatele ohledně prodlevy mezi předložením rozhodujících důkazů a vrácením nadměrného odpočtu a ohledně skutečnosti, že část nadměrného odpočtu se netýkala výstavby Vily Letná, posoudil Nejvyšší správní soud jako nepřípustné dle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť tyto stěžovatel neuplatnil v žalobě, ač tak učinit mohl. Dále se jimi proto nezabýval.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[18] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 18. ledna 2018

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu