



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyň Mgr. Ing. Silvie Svobodové a JUDr. Ivanky Havlíkové ve věci

žalobkyně: **ACEK PROPERTIES s. r. o.**, IČO 27655326
sídlem Lucemburská 1496/8, 130 00 Praha 3 – Vinohrady
zastoupená Punktum, spol. s r. o.
se sídlem Otická 758/19, 746 01 Opava

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno – město

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2021, č. j. 43173/21/5200-11433-713081,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 11. 2021, č. j. 43173/21/5200-11433-713081 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve 25 358 Kč do jednoho měsíce od právní moci rozsudku, k rukám zástupce žalobkyně společnosti Punktum, spol. s r. o.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 11. 2021, č. j. 43173/21/5200-11433-713081, jímž byla zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzena tři následně uvedená rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu o zastavení řízení ve věci dodatečných daňových příznání žalobkyně k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období let 2008, 2009 a 2010.
2. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně ze dne 21. 1. 2021, č. j. 279406/21/2003-52521-109765, bylo zastaveno řízení o dodatečném daňovém příznání žalobkyně k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2008, ve kterém žalobkyně vykázala nižší daňovou ztrátu ve výši 3 376 761 Kč.
3. Rozhodnutím správce daně ze dne 15. 1. 2021, č. j. 114699/21/2003-52521-109765, bylo zastaveno řízení ve věci dodatečného daňového příznání žalobkyně k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2009, ve kterém žalobkyně vykázala nižší daňovou ztrátu ve výši 757 902 Kč.
4. Rozhodnutím správce daně ze dne 21. 1. 2021, č. j. 275037/21/2003-52521-109765, bylo zastaveno řízení ve věci dodatečného daňového příznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2010 o dodatečném daňovém příznání žalobkyně, ve kterém žalobkyně vykázala základ daně 573 548 Kč a odečet daňové ztráty za zdaňovací období 2007 v téže výši.
5. Uvedenými rozhodnutími bylo ve všech případech dodatečných daňových příznání řízení zastaveno z důvodu, že tato příznání byla podána po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která dle správce daně uplynula dne 1. 7. 2019.
6. Proti uvedeným rozhodnutím o zastavení řízení podala žalobkyně odvolání, v němž spornou skutečností učinila existenci podmínek pro zastavení řízení dle § 106 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť měla za to, že lhůty pro vyměření daně doposud neuplynuly, jelikož došlo k jejich prodloužení dle § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobkyně v odvolání argumentovala metodickým pokynem Generálního finančního ředitelství ze dne 14. 6. 2016 a dosavadní správní praxí, která umožňovala využití principu řetězení daňových ztrát ve prospěch daňového subjektu, a tvrdila, že nevyužití tohoto principu po změně správní praxe mělo za následek porušení zásady dobré víry, předvídatelnosti a materiální rovnosti. O odvolání žalobkyně bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím.
7. Předmětem sporu se v průběhu řízení před soudem stala především otázka legitimního očekávání a předvídatelnosti postupu správce daně dle jeho správní praxe v době podání dodatečných daňových příznání.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

8. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odvolání žalobkyně nepřisvědčil.
9. V odůvodnění napadeného rozhodnutí předestřel nejprve právní základ případu, který se týkal lhůty pro vyměření daně, v jejím rámci možnosti uplatnění daňové ztráty a její vliv na lhůtu pro vyměření daně. Žalovaný vycházel ze lhůty pro vyměření či stanovení daně, která byla stanovena v § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění do 31. 12. 2009 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) v souvislosti s vyložáním jejího běhu od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla daňová povinnost v nálezu Ústavního

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 (tzv. lhůta 3+0). Žalovaný nicméně zmínil speciální úpravu danou ustanovením § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, která jak ve znění od 1. 5. 2000, tak v důsledku změny s účinností od 1. 1. 2014 umožňovala nahlížet na běh prekluzivní lhůty v případě uplatňování daňové ztráty jako položky odčitatelné od základu daně za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak, že lhůta pro stanovení daně za toto období končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. V souvislosti s touto úpravou však žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, který se v rozsudku č. j. 8 Afs 58/2019-48 ze dne 13. 5. 2020 zabýval obecnou a zvláštní úpravou prekluzivních lhůt tak, že odmítl koncepci takzvaného řetězení ztrát aplikovanou doposud orgány finanční správy, případ řetězení daňových ztrát odmítl a takový výklad zcela zapověděl. Dle Nejvyššího správního soudu takový výklad nenalezl svou oporu ani v samotném textu zákona a představoval nepřipustně rozšiřující interpretaci daného ustanovení. Žalovaný poukázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 9 Afs 81/2020-41, ze dne 2. 7. 2020, v němž soud uvedl, že prekluzivní lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období, ve kterých mohla být ztráta uplatněna se ve smyslu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů zkracují. Zůstávají zachovány jen s určitými výjimkami, a pokud k takovým situacím dojde, platí pro vyměření daně maximální celková desetiletá lhůta stanovená v § 148 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný dále poukázal na platné právní předpisy po zrušení zákona o správě daní a poplatků a na judikaturu Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu, týkající se nezákonné správní praxe, která nemůže založit legitimní očekávání a již nemůže být správní orgán do budoucna vázán.

10. Žalovaný v rámci svého odůvodnění, v němž se zabýval aplikací právního základu na skutkový stav a odvolacími důvody žalobkyně, předestřel běh jednotlivých prekluzivních lhůt za zdaňovací období let 2008 až 2010.
11. Ke zdaňovacímu období roku 2008 konstatoval, že základní subjektivní tříletá lhůta ve světle nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 započala běžet od konce zdaňovacího období, v němž žalobkyni vznikla daňová povinnost, tj. od 31. 12. 2008. V souvislosti s vyměřenou daňovou ztrátou si žalobkyně dle § 38r zákona o dani z příjmů na mohla daňovou ztrátu vyměřenou za uvedené zdaňovací období odečíst od základu daně v pěti následujících obdobích, avšak lhůta pro stanovení daně se odvíjela od posledního zdaňovacího období, ve kterém bylo možné uplatnit odečet daňové ztráty, tj. od roku 2013, konkrétně od podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2013 ke dni 1. 7. 2014, takže konec prekluzivní lhůty připadl na 3. 7. 2017. Objektivní lhůta pro stanovení daně z příjmu právnických osob za rok 2008 byla desetiletá a uplynula dne 31. 12. 2018.
12. Ke zdaňovacímu období roku 2009 žalovaný obdobně dovozoval počátek základní subjektivní tříleté lhůty od konce zdaňovacího období roku 2009. V souvislosti s vyměřenou daňovou ztrátou si žalobkyně dle § 38r zákona o dani z příjmů zákona mohla daňovou ztrátu vyměřenou za uvedené zdaňovací období odečíst od základu daně v pěti následujících obdobích, avšak lhůta pro stanovení daně se odvíjela od posledního zdaňovacího období, ve kterém bylo možné uplatnit odečet daňové ztráty, tj. od roku 2014, konkrétně od podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2014 ke dni 1. 7. 2015, takže konec prekluzivní lhůty připadl na 2. 7. 2018. Objektivní lhůta pro stanovení daně z příjmu právnických osob za rok 2008 byla desetiletá a uplynula dne 31. 12. 2019.
13. Ke zdaňovacímu období roku 2010 žalovaný obdobně dovozoval počátek základní subjektivní tříleté lhůty jako v předchozích zdaňovacích obdobích. V souvislosti

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

s vyměřenou daňovou ztrátou si žalobkyně dle § 38r zákona o dani z příjmů tohoto zákona mohla daňovou ztrátu vyměřenou za uvedené zdaňovací období odečíst od základu daně v pěti následujících obdobích, avšak lhůta pro stanovení daně se odvíjela od posledního zdaňovacího období, ve kterém bylo možné uplatnit odečet daňové ztráty, tj. od roku 2015, konkrétně od podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2015 ke dni 1. 7. 2016, takže konec prekluzivní lhůty pro stanovení daně připadl na 1. 7. 2019. Objektivní lhůta pro stanovení daně z příjmu právnických osob za rok 2010 byla desetiletá a uplynula 31. 12. 2020.

14. Na základě uvedeného žalovaný shrnul, že dodatečná daňová přiznání za roky 2008 a 2009 byla podána po uplynutí subjektivní i objektivní prekluzivní lhůty, dodatečné daňové přiznání za rok 2010 bylo podáno po uplynutí subjektivní lhůty, nikoliv však lhůty objektivní. Rozhodnutí správce daně o zastavení řízení proto považoval za správné, neboť ve všech zdaňovacích obdobích již z důvodu uplynutí prekluzivních lhůt již nešlo pokračovat.
15. Žalovaný se dále k odvolacím důvodům žalobkyně v odůvodnění napadeného rozhodnutí zabýval závazností metodických pokynů Generálního finančního ředitelství v návaznosti na výkladová stanoviska k těmto pokynům Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudku č. j. 2 Afs 53/2010-63 ze dne 16. 8. 2010 a posoudil, že správce daně v daném případě nepochybil, když nepostupoval dle své dřívější správní praxe a již v překonané metodické pomůcky Generálního finančního ředitelství, která nespĺňovala kritérium zákonnosti a nemohla tak založit závaznou správní praxi.
16. Žalovaný nepřisvědčil ani námitkám žalobkyně o využití tzv. řetězení daňových ztrát s tím, že prekluzivní lhůta je závazná nejen pro správce daně, ale také pro daňový subjekt. Nalezl odlišnost v tom, že a ve srovnání se situací, kterou řešil Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07, Nejvyšší správní soud stran výkladu řetězení daňových ztrát nepřipustil dvojí výklad. Aplikace tzv. řetězení ztrát na případ žalobkyně by vedla k nepřijatelným závěrům odporujícím smyslu a účelu zákona, kdy prekluzivní lhůta limituje časový prostor, ve kterém lze poslední známou daň měnit ve prospěch i v neprospěch daňového subjektu zároveň a lhůta je platná jak pro správce daně, tak pro daňový subjekt.
17. Žalovaný uzavřel, že správce daně postupoval při vydání rozhodnutí o zastavení řízení v souladu s právními předpisy a v souladu s principem proporcionality. Výklad žalobkyně by naopak vedl k závažnému narušení cíle správy daní.
18. Z uvedených důvodů žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

III. Žaloba

19. Žalobkyně v podané žalobě předně zdůraznila, že předmětem žaloby je vyjasnění temporálních účinků změny zavedené správní praxe na rozhodování správních orgánů, konkrétně otázka, má-li správní orgán dokončit správní řízení podle zavedené správní praxe, když jinak by respektování nejnovější judikatury znamenalo její změnu a šlo k tíži nositele základních práv a svobod. V dané věci šlo o vliv změny řetězení ztrát na běh a počítání prekluzivní lhůty.
20. Žalobkyně v podané žalobě předestřela, a to především v pokládaných otázkách, své právní náhledy na vztah ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů jako speciálního

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

ustanovení k ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu. Žalobkyni se právní úprava daná ustanovením § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů jeví tak, že jde o speciální ustanovení naprosto ke všem lhůtám v aktuálním daňovém řádu, konkrétně v ust. § 148 daňového řádu. Poukázala na to, že orgány finanční správy vytrvale a po dlouhá léta s podporou soudů, např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu 4 Afs 251/2015 a v řadě dalších vycházely z toho, že § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je speciálním ustanovením k obecné úpravě prekluze. Žalobkyně nastolila otázku, zda je speciálním ustanovením i k aktuálnímu § 148 daňového řádu, nicméně připustila, že za zdaňovací období roku 2008 a 2009 možná uplynula objektivní desetiletá prekluzivní lhůta a žalobkyně by do své žaloby nezahrnovala roky 2008 a 2009, pokud by sám žalovaný po dlouhou řadu let netvrdil, že ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je speciálním ustanovením překračujícím i onu maximální desetiletou prekluzivní lhůtu dle daňového řádu.

21. Žalobkyně namítala, že takto to platilo až do zveřejnění přelomového rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, neboť před ním „řetězení ztrát“ mělo vliv na běh prekluzivní lhůty, který byl popsán v Metodické pomůcce GFŘ ze dne 8. 6. 2016 tak, že § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je speciální i vůči objektivní desetileté lhůtě dle ust. § 148 odst. 5 daňového řádu. Od uvedeného rozsudku se každé období ztráty posuzuje samostatně. Nesporně tedy pro daňové subjekty v České republice byla zavedena správní praxe, kterou žádný soud nijak nezpochybnil a do data 13. 5. 2020, resp. do publikace uvedeného rozsudku, tedy platila tzv. presumpce správnosti správního aktu. Žalobkyně nicméně poukázala na to, že i sám Nejvyšší správní soud uznával specialitu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů i vůči § 148 odst. 5 daňového řádu, když tento soud v uvedeném přelomovém rozsudku nevyřešil vztah speciality úpravy prekluzivní lhůty vůči § 148 odst. 5 daňového řádu, nýbrž řešil jen zákaz „řetězení ztrát“.
22. Žalobkyně konstatovala, že se zjevně se žalovaným neshoduje na tom, kdy a proč končí objektivní desetiletá lhůta a zda lhůta pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 zákona o dani z příjmů může lhůtu deseti let uvedenou v § 148 odst. 5 daňového řádu překročit. Žalobkyně nastínila počítání objektivní lhůty pro rok 2009 a 2010 tak a namítala, že v napadeném rozhodnutí není, vzhledem k samostatnému posuzování každého období ztráty, patrně, proč by konec objektivní prekluzivní lhůty neměl být do 3. 7. 2025 (při vzniku ztráty za rok 2009) a pro rok 2010 do 3. 7. 2026 (při vzniku ztráty za rok 2010).
23. Žalobkyně dále uplatnila tři výklady o vztahu mezi § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů a § 148 odst. 5 daňového řádu, které dle jejího názoru umožňují výklady odlišné délky prekluzivní lhůty, jak subjektivní, tak objektivní, a protože s těmito výklady žalovaný nikterak nepochybně, je dle žalobkyně napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
24. Bez ohledu na uvedené a s přisvědčením tomu, že její pohled na maximální objektivní lhůtu nemusí být správný, uplatnila námitky zavedenou správní praxí. Poukázala na to, že zdaňovací období roku 2008, 2009 a 2010 se liší i tím, že dodatečné daňové přiznání za rok 2010 bylo podáno ještě před uplynutím obecné desetileté prekluzivní lhůty, což uznává i žalovaný. Nicméně podání všech dodatečných daňových přiznání se neliší v tom, že všechna byla podána před uplynutím speciální, do té doby neustále řetězené lhůty, když byla podána v lednu a březnu roku 2020, tedy před publikací přelomového rozsudku Nejvyššího správního soudu, č. j. 8 Afs 58/2019-48, ze dne 13. 5. 2020. Žalobkyně dále vysvětlovala, z jakých důvodů a v jaké výši docílila daňových ztrát za roky 2007 až 2014, tj. v důsledku chyby – neuplatnění odpisů proti výnosům a poukázala na smysl správy daně spočívajícím

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

ve správném vyměření daňové povinnosti. Namítala, že podle zavedené správní praxe po celou dobu, do roku 2014, se daly vyčerpat ztráty, daly se kontrolovat, protože se nepromlčely. Platilo to pro obě strany a finanční správa tvrdila, že do roku 2023 mohla být ztráta kontrolována a doměřena, protože zde nebyla prekluze díky teorii řetězení ztrát. Není již sporu o tom, že řetězení ztráty je absurdní výklad, nicméně žalobkyně poukazuje i na jiné absurdní výklady, které ještě překonány nebyly a tím je tzv. teoretické čerpání ztráty, která ale prakticky neexistuje, a to v naposledy zvažovaném v rozsudku Nejvyššího správního soudu, č. j. 7 Afs 191/2021. To žalobkyně konstatuje jen pro představu, že správní praxi nečiní jen žalovaný a metodické pokyny žalovaného, ale také moc soudní, která některé výklady potvrzuje, nebo je neřeší. Za okamžik zlomu změny považuje žalobkyně právě rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, a poukazuje na to, že i sám Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl tři možné výklady, čímž přesvědčuje o tom, že šlo o zavedenou správní praxi a výklad byl zcela jednoznačný.

25. Žalobkyně k účinkům změny zavedené správní praxe a judikatury dané rozsudkem ze dne 13. 5. 2020 uvedla, že nepožaduje, aby žalovaný aplikoval následně již svou překonanou správní praxi, nicméně má za to, že změna správní praxe u již běžících případů nesmí nikdy jít k tíži občana, neboť znamená právě porušení zásady předvídatelnosti a pokud toto žalovaný činí, ignoruje temporální účinky změny zavedené správní praxe. V podrobnostech žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 1 Afs 77/2015-124, podle něhož se žalobkyně a i ostatní daňové subjekty řídily a řídily se tím i soudy. Řešení v bodě 82 tohoto rozsudku pak považuje za zcela jednoznačné. Pokud žalobkyně dodatečná daňová přiznání za jednotlivá období podala rok před vydáním rozsudku ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, a to v době, kdy uvedená věc ještě nebyla ani před Nejvyšším správním soudem, může, dle náhledu žalobkyně, žalovaný aplikovat výsledky tohoto judikaturního zvratu toliko na případy nové, nikoli na případy již běžící a v této souvislosti poukazuje na to, že žalovaný vyčkával celý jeden rok k tíži žalobkyně, než vydal napadené rozhodnutí. V návaznosti na uvedené žalobkyně polemizuje s výhradou žalovaného, že sama žalobkyně byla nečinná a mohla se domoci ochrany před nečinností správce daně dříve, než bylo vydáno napadené rozhodnutí. Podle žalobkyně pro správnost rozhodování žalovaného není podmíněno urgencí ze strany daňových subjektů. V závěru žaloby žalobkyně shrnula své námítky do tvrzení nezákonnosti a nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný vyložil prekluzi jen jednou z možných variant, aniž by se vypořádal s jinými, které dříve sám používal. Ignoroval smysl a cíl daňového řízení a podstatu dodatečného daňového přiznání, kdy daňová ztráta v uvedených letech vznikala důsledným odepisováním majetku, aniž by tyto daňové odpisy žalobkyně uplatnila proti odpovídajícím výnosům a tuto chybu si uvědomila pozdě a napravovala jej podáním dodatečných přiznání. Žalobkyně má za to, že její dodatečná daňová přiznání byla podána včas ve smyslu obvyklé doposud existující správní praxe, jejichž změna nastala rok poté, kdy žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání, a proto nemá na posouzení věci vliv, přičemž poukázala i na roční nečinnost a vyčkávání správce daně jako postup účelový, který nesmí zneužívat práva a nesmí být chráněn soudní mocí.
26. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správce daně o zastavení řízení zrušil a přiznal žalobkyni náklady soudního řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

27. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě předně odmítl námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, když z jeho rozhodnutí je zřejmé, že v souladu s rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věci žalobců Heidrive a BOHEMIACHLAD vycházel z výkladu ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, podle něhož toto ustanovení je ve vztahu k úpravě lhůty pro stanovení daně dle daňového řádu ustanovením speciálním, avšak řetězení ztrát není přípustné a stejně tak není přípustné prodloužení lhůty pro stanovení daně nad rámec objektivní lhůty upravené v ust. § 148 odst. 5 daňového řádu.
28. K námitce speciality ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů ve vztahu k věci Heidrive žalovaný uvedl, že se nejedná o spornou otázku. Je interpretačně zavádějící výklad žalobkyně, že Nejvyšší správní soud uznává specialitu ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů ve vztahu k ust. § 148 odst. 5 daňového řádu, neboť z bodu 22 odkazovaného rozsudku je zcela zřejmé, že podle Nejvyššího správního soudu je třeba takový výklad jednoznačně odmítnout. Nejde o aprobování vztahu speciality ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů k ust. § 148 odst. 5 daňového řádu. Žalobkyně sama ke vzájemnému vztahu mezi ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů a ust. § 148 odst. 5 daňového řádu uvedla, že podle rozsudku ve věci BOHEMIACHLAD je lhůta podle ust. § 148 odst. 5 daňového řádu s výjimkou případné aplikace norem obsažených v ust. § 148 odst. 6 a 7 daňového řádu nepřekročitelná. Žalovaný na základě uvedeného rozsudku vycházel z toho, že ani v důsledku aplikace ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů nemůže být daň stanovena po uplynutí 10 let od počátku lhůty pro stanovení daně. Jakkoliv byl Finanční správou před vydáním rozsudku ve věci Heidrive aplikován výklad, podle něhož bylo možné překonání lhůty stanovené v ust. § 148 odst. 5 daňového řádu aplikací ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, Nejvyšší správní soud tento výklad zcela odmítl. Se žalobkyní se lze ztotožnit v tom, že v rozsudku ve věci Heidrive nebyla výslovně řešena otázka možného prodloužení lhůty pro stanovení daně nad rámec desetileté objektivní lhůty. Z bodu 22 uvedeného rozsudku je nicméně zřejmé, že výklad, podle něhož by lhůta pro stanovení daně mohla plynout desítky let, považuje Nejvyšší správní soud za absurdní a odmítl i výklad, který by řetězení ztrát umožnil, přičemž hranicí by byla právě objektivní desetiletá lhůta. Zejména z rozsudku ve věci BOHEMIACHLAD je pak zcela zřejmé, že Nejvyšší správní soud o možnosti výkladu dotčených ustanovení, který by umožnil překročení objektivní desetileté lhůty pro stanovení daně aplikací ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, vůbec neuvažoval, takový výklad tedy Nejvyšší správní soud zjevně považuje za zcela nepřijatelný. Žalovaný tedy v kontextu výše zmiňované judikatury Nejvyššího správního soudu trvá na správnosti výpočtu lhůt pro stanovení daně, jak byl pro jednotlivá zdaňovací období proveden žalovaným v bodech 25 až 30 žalobou napadeného rozhodnutí.
29. K námitce dosavadní správní praxe a její změně po rozsudku Nejvyššího správního soudu žalovaný uvedl, že není pochyb o tom, že metodická pomůcka GFŘ ze dne 8. 6. 2016, č. j. 19513/16/7100-10111-010509, nemůže být pramenem práva, na jehož základě by bylo možno dospět k závěru, že žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání před uplynutím lhůty pro stanovení daně. K odkazu žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2015, č. j. 1 Afs 77/2015–124, na podporu jeho přesvědčení, že změna správní praxe u již běžících případů nikdy nesmí jít k tíži občana, žalovaný poukázal na bod 80 odkazovaného rozsudku, z něhož plyne, že „jasná (pochybnosti nevzbuzující) slova zákona samozřejmě předčí (překonají) jakékoliv očekávání, ať už vzniklo jakkoliv.“ Jak popsal žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, právě v tomto aspektu se věc zde posuzovaná odlišuje od rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2012, č. j. 8 Afs 64/2011–65, kterým žalobkyně argumentovala v odvolání, zároveň jde o zásadní odlišnost i ve vztahu k rozsudku

odkazovanému žalobkyní nyní v podané žalobě. Jak uvedl Nejvyšší správní soud výslovně v bodu 22 rozsudku ve věci Heidrive, „*výklad připouštějící tzv. řetězení ztrát nemá podle Nejvyššího správního soudu výslovnou oporu ani v samotném textu zákona a představuje toliko nepřipustně rozšiřující interpretaci daného ustanovení.*“ Již z tohoto důvodu nelze v posuzované věci konstatovat legitimní očekávání žalobkyně. Byť žalobkyně uvedla, že možnost řetězení ztrát byla respektována správními soudy a dokonce judikaturou, žalovaný si existence takové judikatury není vědom. Jakkoliv nelze vyloučit, že správní soudy v určitých případech rozhodovaly ve věcech, v nichž byl správními orgány aplikován princip řetězení ztrát, a prekluzi práva stanovit daň neshledaly, nelze v tomto případě mluvit o jakékoli ustálené judikatuře, pokud správní soudy toliko mlčky aprobovaly postup správních orgánů. Oproti tomu v otázce, na kterou odkazovala žalobkyně v podaném odvolání, tj. zda měla být lhůta podle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků počítána jako „3+1“ nebo „3+0“, existovala ustálená judikatura správních soudů, která byla teprve nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 ze dne 2. 12. 2008 zvrácena (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 15/2009–122 ze dne 12. 1. 2011, bod 31). V posuzované věci tedy nelze mluvit o jakékoli ustálené judikatuře, ze které by mohlo pramenit legitimní očekávání žalobkyně. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vyjádřil i k možnosti odlišného plynutí lhůty pro stanovení daně pro správce daně a daňový subjekt, přičemž dospěl k závěru, že takový postup nepřichází v úvahu. Ostatně i v bodu 23 rozsudku ve věci Heidrive Nejvyšší správní soud připomněl, že „*smyslem jasného stanovení lhůty pro stanovení daně a jejího prekluzivního charakteru je jednak zajištění právní jistoty jak na straně daňových subjektů, tak na straně správce daně, ale zároveň i vytvoření stimulu pro včasné uspořádání právních vztahů obou stran.*“ Žalovaný je přesvědčen, že uvedené, spolu s jasným zněním zákona, které bylo žalovaným aplikováno, dle Nejvyššího správního soudu, v jeho nepřipustně rozšiřující argumentaci a s ohledem na neexistenci jakékoli ustálené judikatury, která by svědčila ve prospěch této nepřipustně rozšiřující interpretace, svědčí o nesprávnosti tvrzení žalobkyně, podle něhož musí být výsledky judikaturního zvratu aplikovány toliko na případy nové, nikoliv již běžící. V posuzované věci je proto nutno postupovat v souladu s obecným pravidlem pro aplikaci judikaturou dovozených právních názorů, podle něhož musí být tyto právní názory aplikovány již ve všech probíhajících řízeních a řízeních v budoucnu zahájených.

30. K žalobnímu bodu o nečinnosti správce daně, podle kterého byla roční nečinnost správce daně účelová a představuje ryzí zneužití práva, kdy správce daně v případě žalobkyně s rozhodnutím vyčkával na posouzení otázky Nejvyšším správním soudem, žalovaný uvedl, že daňový řád nečinnost správce daně jako takovou nesankcionuje nezákonností následných úkonů správce daně, nečinnost správce daně se z hlediska zákonnosti správního aktu stává relevantní toliko v případě, že je v důsledku nečinnosti správcem daně vedeno řízení po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Kromě toho s odkazem na uvedené žalovaný uvedl, že ani v době podání dodatečných platebních výměrů neexistovala judikatura, která by svědčila ve prospěch žalobkyně. Jak vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci Heidrive, ani znění zákona neposkytovalo oporu právnímu názoru, z něhož vycházela metodická pomůcka GFR. V ní obsažený výklad představoval nepřipustně rozšiřující interpretaci daného ustanovení, proto žalobkyně od ní nemůže odvozovat pro něj prospěšné očekávání výsledku řízení.
31. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V. Jednání před soudem

32. Při jednání před soudem zástupce žalobkyně nejprve vysvětloval důvody daňového řízení před správcem daně, kdy poukázal na prospěšný předmět podnikání žalobkyně, spočívající rekonstrukci staré bytové zástavby a s tím, že tato činnost v důsledku delší doby mezi rekonstrukcí bytů a jejich prodejem byla příčinou chybných daňových odpisů v účetnictví v neprospěch žalobkyně, jichž se týkala dodatečná daňová přiznání. Z tohoto pohledu považoval za žádoucí a morální, aby se finanční orgány požadavky na vrácení odpisů zpět jako jejich uplatnění až v tom okamžiku, kdy se byty prodávají, zabývaly, a to v souladu § 11 odst. 2 daňového řádu, tedy tím, že daň má být stanovena správně. To je klíčový důvod, proč žalobkyně podávala dodatečná daňová přiznání.
33. Zástupce žalobkyně k právní argumentaci žalovaného uvedl, že strana žalující nyní uznává objektivní desetiletou lhůtu dle § 145 odst. 5 daňového řádu, problém je v tom, že to byl žalovaný, který navenek ve svých metodických materiálech řetězil daňové ztráty a za stávající judikatury soudů od rozhodného období posouval desetiletou prekluzivní lhůtu. Žalobkyně dle toho postupovala a lze jen vyčkat, jak se k tomu jednou postaví Ústavní soud. Dodatečná daňová přiznání žalobkyně byla dle v té době platící správní praxe podána včas. Žalobkyně souhlasí s argumentací žalovaného i s novým metodickým pokynem, kterým se žalovaný nyní hájí, a to v tom, že ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů není speciální k úpravě objektivní desetileté lhůty. Finanční orgány však vytvářely praxi jinou a vytvářely tak očekávání daňových subjektů o posouvání období daňových ztrát a u žalobkyně nebyly ani po celé předchozí období – několika let daňových ztrát prováděny kontroly. Žalobkyně má za to, že temporální účinky rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13.5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, působí od chvíle, kdy byl rozsudek vyneseno a zveřejněn, žalobkyně však podávala dodatečná daňová přiznání řádově o třičtvrtě roku či o rok před tím. Stát však do té doby vytvořil pro lidi určité očekávání a toto legitimní očekávání bylo zřejmé.
34. Zástupce žalovaného trval na tom, že žaloba není důvodná, neboť nejsou dány podmínky pro jakoukoliv úpravu temporálních účinků judikatury Nejvyššího správního soudu, která by se měla uplatnit ve všech běžících řízeních, a to z toho důvodu, že žalobkyni nemohlo vzniknout legitimní očekávání, jakkoliv byla žalovaným dříve nastavena odlišná správní praxe. Tomu, aby vzniklo žalobkyni legitimní očekávání, brání judikatura, která potvrzuje, že předchozí správní praxe neměla oporu v zákoně a také to, že neexistovala ustálená judikatura, která by tuto praxi potvrdzovala. Pokud byl nějakým rozsudkem potvrzen postup správce daně, stalo se tak mlčky a takové rozhodnutí nelze považovat za ustálenou judikaturu.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

35. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.), v mezích žalobních bodů.
36. Žaloba je důvodná.
37. Jak bylo již výše uvedeno v naraci tohoto rozsudku, se spor mezi účastníky řízení o tom, zda rozhodnutí správce daně o zastavení předmětných daňových řízení ob stojí z hlediska zákonnosti, nejprve odvíjel od otázky vztahu speciálního ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů k ust. § 145 odst. 5 daňového řádu, a to z hlediska úvahy, zda speciální úprava lhůty pro stanovení daně má vliv i na běh objektivní desetileté lhůty dle daňového řádu. Ve sledu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

otázek a úvah žalobkyně jak v podané žalobě, tak i ve vyjádření zástupce žalobkyně při jednání před soudem se však spor mezi účastníky řízení ustálil především, resp. lze říci jediné, na posouzení, měl-li správce daně, potažmo žalovaný dokončit řízení o dodatečných daňových priznáních podle správní praxe uplatňované orgány Finanční správy v době před vydáním rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 58/2019-48 ze dne 13. 5. 2020, v němž tento soud výslovně dosavadní zavedenou správní praxi shledal nezákonnou.

38. Městský soud se nejprve zabýval žalobkyní namítanými tezemi vztahu speciální úpravy ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů a obecné úpravy ust. § 145 odst. 5 daňového řádu, a to proto, že, ačkoliv tento vztah byl v řízení o žalobě jako sporný následně upozaděn, bylo nezbytné se jím argumentačně zabývat jako zdroje namítané správní praxe zavedené v době podání dodatečných daňových priznání.
39. Podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů ve znění od 1. 1. 2014 platí (a do 1. 1. 2014 obdobně, jen s malou terminologickou změnou platilo), že *„lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.“*
40. Z dikce citovaného zákonného ustanovení je zcela zřejmé, že obsahuje speciální úpravu lhůty pro stanovení daně v případě možnosti uplatnění daňové ztráty. I v době před rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, ve věci, vyslovujícího nepřipustné „řetězení ztrát“ se judikatura Nejvyššího správního soudu vyslovila ke speciální úpravě lhůty dle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů tak, že jde o lex specialis k obecné právní úpravě lhůty pro stanovení daně (srov. např. rozsudky ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69; ze dne 24. 2. 2012, č. j. 5 Afs 66/2011-109; ze dne 9. 9. 2019, č. j. 7 Afs 134/2019-20). Posouzení lex specialis uvedené lhůty se však vždy vztahovalo k obecné tříleté prekluzivní lhůtě, případně jejímu prodloužení dle § 47 odst. 1 a 2, věty první zákona o správě daní a poplatků nebo § 148 odst. 1 a 2 daňového řádu. Uvedenými rozsudky nebyla dotčena hraniční délka objektivní desetileté prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 2, věty druhé a § 148 odst. 5 daňového řádu.
41. Daňovým řádem desetiletá objektivní lhůta představovala dle Nejvyššího správního soudu i před jeho rozsudkem o „řetězení ztrát“ maximální časový limit pro stanovení daně s jedinými dvěma výjimkami v případě, že bylo vydáno pravomocné rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu a v případě uhrazení daně z důvodu zániku trestnosti ve spojení s účinnou lítostí. S výjimkou uvedeného je objektivní desetiletá lhůta lhůtou konečnou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, a ze dne 14. 6. 2017, č. j. 9 Afs 348/2016).
42. Je tedy třeba vycházet z toho, že lhůta pro stanovení daně je dána v první řadě subjektivní lhůtou v délce tří let, s jejímž během lze dle zákonných podmínek nakládat, avšak vždy se tak musí dít pouze po dobu objektivní desetileté lhůty.
43. Z uvedeného vychází i žalobkyní označený „přelomový“ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, který sice prodloužení lhůty z důvodu uplatňování daňových ztrát („řetězení ztrát“) nevyklučuje, ale omezuje jej s přihlédnutím k maximální objektivní desetileté lhůtě dle § 148 odst. 5 daňového řádu. Dle názoru Městského soudu v Praze tedy byla judikaturou Nejvyššího správního soudu správních

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

soudů otázka vztahu speciality § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů k § 47 zákona o správě daní a poplatků a k § 148 daňového řádu výše uvedeným způsobem vyřešena již v době před 13. 5. 2020 bez jakýchkoliv jiných judikatorních výstupů, které by svědčily o jiném možném výkladu běhu desetileté prekluzivní lhůty. Z pohledu uvedeného tedy soud (a ostatně v konečných fázích řízení o této žalobě ani žalobkyně) nepovažuje za relevantní a podstatné zabývat se tezemi, možnostmi výkladů a příklady počítání prekluzivní lhůty pro jednotlivé roky daňových ztrát z pohledu vztahu posuzovaných zákonných ustanovení tak, jak je toto predestřeno nikoliv jako určité žalobní tvrzení, ale spíše jako právní nástin, polemika a názor v podané žalobě.

44. Zásadní a stěžejní námitkou v dané věci, mající vliv na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí, však byla námitka žalobkyně o porušení zásady legitimního očekávání v důsledku změny zavedené správní praxe po vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu o „řetězení ztrát“ ze dne 13. 5. 2020.
45. V souzené věci není mezi účastníky řízení sporný skutkový stav, mající oporu ve správním spisu i v tvrzení samotných účastníků, že žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání dne 29. 1. 2020 a dne 12. 3. 2020 a že k počítání prekluzivní lhůty v případě uplatňování daňové ztráty dle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů existovala metodická pomůcka GFŘ č. j. 19513/16/7100-10111-010509 ze dne 8. 6. 2016 upravující, že maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně se v případě aplikace § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů neuplatní.
46. Až Informací GFŘ k určení lhůty pro stanovení daně (prekluzivní lhůty) při vykazování a uplatňování daňové ztráty a posuzování běhu této lhůty a změny jejího běhu č. j. 66358/20/7100-40110-207203 ze dne 25. 11. 2020 (dále také jen „Informace GFŘ“) tato Informace GFŘ v návaznosti na rozsudky Nejvyššího správního soudu stanovila, že maximální lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 daňového řádu se odvíjí od konkrétního zdaňovacího období a činí 10 let od počátku běhu lhůty s tím, že tato objektivní desetiletá lhůta se uplatní i v kombinaci s § 38r odst. 2 zákona o dani z příjmů. Informace zároveň stanovila, že maximální lhůtou pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 daňového řádu je limitováno i prodloužení, přerušování a stavění běhu lhůty podle § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu. V uvedené Informaci se výslovně uvádí odklon od dosavadní správní praxe a přizpůsobení se Finanční správy při určení lhůty pro stanovení daně dle § 38r odst. 2 zákona o dani z příjmů a posuzování běhu prekluzivní lhůty právě v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48. Je tedy nepochybné, že uvedeným rozsudkem došlo k průlomem do doposud zavedené správní praxe finančních orgánů ohledně posuzování běhu desetileté prekluzivní lhůty.
47. Na základě uvedeného tedy soud přistoupil k vypořádání námitek žalobkyně o porušení zásady legitimního očekávání (předvídatelnosti) v důsledku účinků změny správní praxe a judikatury. Žalobkyně namítala, že změna správní praxe nemůže u již běžících případů jít k tíži občana a žalovaný nemohl výsledky judikatorního zvratu aplikovat na případy běžící, ale nové.
48. V něčem z uvedeného lze se žalobkyní souhlasit, v něčem nikoliv.
49. Je třeba rozlišovat temporální účinky změny v rozhodovací praxi soudů a otázku očekávání založeného na postupech předchozí správní praxe.
50. Ústavní soud i Nejvyšší správní soud se ve svých rozhodnutích zabývaly temporálními účinky změny soudní rozhodovací praxe. Ústavní soud např. v nálezku IV. ÚS 3500/18 ze

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

dne 10. 12. 2019 ve věci posouzení temporálních účinků rozhodnutí Nejvyššího soudu, jímž se mění ustálená judikatura ohledně promlčitelnosti práva na náhradu nemajetkové újmy, uvedl, že „v horizontálních právních vztazích se zpravidla uplatní zásada incidentní retrospektivity judikaturního odklonu a změněný právní názor bude aplikován na všechna již probíhající a v budoucnu zahájená řízení. Při aplikaci nového právního názoru je však vždy nutné zvážit, zda retrospektivní působení změny v ustálené judikatuře nepůsobí v konkrétním případě příliš tvrdě vzhledem k legitimnímu očekávání adresátů právních norem v trvajícím aplikaci staré judikatury.“

51. Temporálními účinky soudních rozhodnutí se zabýval též Nejvyšší správní soud za různých skutkových i procesně právních okolností. Např. v rozsudku např. ze dne 10. 2. 2010, č. j. 1 Afs 2/2010, v případě rozhodnutí rozšířeného senátu se přiklonil k jednoznačnému závěru, že tam, kde „v průběhu soudního řízení o žalobě došlo ke změně judikatury v důsledku nálezu Ústavního soudu, je povinností soudů takovou změnu akceptovat a postupovat podle právního názoru Ústavního soudu v probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních.“
52. V usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 6 As 7/2005-97, Nejvyšší správní soud uvedl, že, „ustálená judikatura vrcholných soudů představuje ve svém **materiálním rozměru právní normu**. Změnu či zpřesnění této judikatury pak lze ve funkčním smyslu považovat za **novelu právního předpisu s temporálními účinky**, které změna právního předpisu tradičně má. Tato skutečnost má tedy v projednané věci účinky (...) **změna či zpřesnění judikatury není dostatečným důvodem pro využití mimořádných opravných prostředků** ve věcech týkajících se stejného právního problému, které však byly před vydáním usnesení rozšířeného senátu pravomocně skončeny ve správním řízení a proti kterým nebyla v odpovídající lhůtě podána správní žaloba. Soudy rozhodující ve správním soudnictví však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat **ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních**.“
53. V rozhodnutí ze dne 29. 2. 2012, č. j. 2 Afs 48/2011-76, Nejvyšší správní soud výše uvedený právní názor užívá, přičemž jeho aplikaci **rozvedl** takto: „Závěry plynoucí z tohoto rozhodnutí jsou plně využitelné **i pro případy**, kdy nejde o reflexi nově zaujatého názoru na výklad práva ze strany **rozšířeného senátu** či **Ústavního soudu**, ale lze je nepochybně aplikovat na situaci, kdy takový výklad plyne z již **ustálené a konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu** (bez toho, že by byl „ex cathedra“ vysloven jeho rozšířeným senátem).“
54. Zásadu **incidentní retrospektivy** objasnil NSS ve svém rozsudku ze dne 13. 1. 2011, č. j. 9 Afs 49/2010-205, takto: „Zásada incidentní retrospektivy znamená aplikaci nové, soudem utvořené (dotvořené), normy na všechny kauzy aktuálně před soudy probíhající, stejně jako na všechny žaloby podané po dni vynesení nového právního názoru.“
55. V souzené věci však jde o zcela jinou situaci. Městský soud nenalezl žádnou judikaturu správních soudů, která by se do dne vydání rozsudku o „řetězení ztrát“ ze dne 13. 5. 2020 vyjadřovala, nadto ustáleně, k překročení délky objektivní desetileté lhůty. Proto není vůbec na místě usuzovat, ať již na základě jakýchkoliv procesně právních okolností, na změnu či odklon v rozhodovací praxi soudů a v souvislosti s nimi posuzovat temporální účinky změny, neboť k žádné změně ustálené praxe nedošlo. Nelze přisvědčit žalobkyni, že soudy doposud potvrzovaly vliv specifiky ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů na § 145 odst. 5 daňového řádu ve smyslu posunutí délky objektivní desetileté lhůty. Potvrzovaly jen specialitu ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů ve vztahu k prioritní subjektivní tříleté lhůtě pro vyměření daně, jak bylo výše vyloženo.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

56. Protože však žalobkyně také namítala porušení zásady legitimního očekávání, které měla na základě správní praxe do doby podání dodatečných daňových přiznání, zjevně spolu s jinými daňovými subjekty až do zveřejnění Informace GFŘ ze dne 25. 11.2020, kterou žalovaný korigoval svoji předchozí, soudem zapovězenou správní praxi, bylo na soudu, aby se zabýval tím, zda aplikace změny správní praxe, byť šlo o změnu v souladu se zákonem, mohla porušit oprávněnou důvěru žalobkyně v právo a jít tak neoprávněně k její tíži.
57. Jde o významné zvážení dvou protichůdných principů, kdy dochází ke střetu principu legality na straně jedné a principu právní jistoty na straně druhé. Je nepochybné, jak Nejvyšší správní soud nablédl, že předchozí správní praxe byla nezákonná, avšak je také nepochybné, že žalobkyně jednala v důvěře v dosavadní postup orgánů Finanční správy, když předchozí správní praxe, nikoliv svou ojedinělostí, ale svou metodikou byla způsobilá vyvolat v žalobkyni i u ostatních daňových subjektů oprávněnou důvěru (legitimní očekávání) v pokračující výklad dle této, tehdy platné metodiky. Jak již Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 Ads 88/2006-159 ze dne 24. 2. 2010 vyslovil, jde v zásadě o principy rovnocenné, tedy jejich poměrování musí doprovázet hlediskem vážení jednotlivých zájmů a hodnot. Zájmy a hodnoty žalobkyně a její právní pozice v dané věci jsou dány její oprávněností hájit rozsah své daňové povinnosti tak, aby se nedostala do potencionálního střetu s ochranou vlastnictví zaručenou čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Vedle toho judikatura Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu již konstantně přiznává praxi správních orgánů určitou normativní sílu (srov. např. Nález ze dne 23. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 520/06, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57. Judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek č. j. 1 Afs 77/2015-124) vychází z toho, že „normativní síla správní praxe vychází z pojetí zákona v materiálním smyslu. Zákon v materiálním smyslu je tvořen nejen textem právního předpisu, ale i tím, jak je tento text vykládá a aplikuje praxe. Od zákona a na něj navazující konstantní správní praxe se odvíjí důvěra adresátů právních norem v právo. Uvedené samozřejmě neznamená nezměnitelnost správní praxe. Znamená to pouze zásadní omezení možností se od praxe odchýlit, dané předně zákazem retroaktivity. Změna správní praxe musí být zásadně učiněna do budoucna, z racionálních důvodů a pro všechny případy, kterých se praxí zavedený postup správního orgánu dotýká (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS).“
58. Co přesně tvoří správní praxi, vymezil Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, a shrnul i v dalších rozsudcích, např. v rozsudku č. j. 1 Afs 77/2015-124, v bodě 81 takto: „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.“ K povaze otázky vzniku legitimního očekávání se rozšířený senát vyjádřil v bodě 80 tak, že „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.“
59. Závěry rozšířeného senátu aplikoval šestý senát Nejvyššího správního soudu v navazujícím rozsudku ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159, v němž uvedl podmínky, za kterých je důvěra ve správní praxi chráněna, a tyto podmínky převzala i další judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek č. j. 1 Afs 77/2015-124 ze dne 14. 10. 2015).

60. Těmito podmínkami jsou: a) existence podkladu pro oprávněnou důvěru, jímž chápe v první řadě správní akt, dále pak předběžné opatření, veřejnoprávní smlouvu, příslib správního orgánu, informaci, či jiná faktická jednání správního orgánu; b) vědomí existence tohoto podkladu u adresáta, který se domáhá ochrany své oprávněné důvěry; c) již existující využití oprávněné důvěry ve smyslu již učiněné dispozice (ochrana oprávněného očekávání je totiž chápána primárně jako ochrana v dobré víře učiněných dispozic, nikoliv zamýšlená dispozice) a konečně d) kauzální nexus mezi výše uvedenými body.
61. Městský soud v Praze shledal, že v případě žalobkyně jsou všechny uvedené podmínky splněny.
62. Předně existoval podklad pro oprávněnou důvěru v podobě metodické pomůcky GFŘ č. j. 19513/16/7100-1011-010509 z dne 8. 6. 2016, která byla korigována a překonána až Informací GFŘ č. j. 66358/20/7100-40110-207203 ze dne 25. 11. 2020. Druhou podmínku – vědomí existence tohoto podkladu u žalobkyně – nelze zpochybnit, žalobkyně tuto vědomost tvrdí a žalovaný z důvodu přisvědčení postupu podle této metodiky její zveřejnění navenek nikterak nerozporuje a třetí a čtvrtá podmínka jsou splněny tím, že žalobkyně ve smyslu této metodiky a v příčinné souvislosti s ustálenou správní praxí učinila dispozice, kdy podala až dne 29. 1. 2020 a 12. 3. 2020 dodatečná daňová přiznání za roky 2008, 2009 a 2010, zjevně při vědomí letitého odstupu let, který by jinak nesvědčil ve prospěch zachování prekluzivní lhůty ke stanovení daně. V té době nebyl vydán ani rozsudek Nejvyššího správního soudu o „řetězení ztrát“ ze dne 13. 5. 2020, který byl příčinou změněné správní praxe.
63. Soud i při vědomí závažného střetu v zásadě dvou stejně významných principů nemohl v dané věci upřednostnit zásadu legality, přihlížející k procesní pozici žalobkyně a k tomu, že orgány Finanční správy vydanou Informací GFŘ korigovaly svou předchozí správní praxi cca 6 měsíců po podání dodatečných daňových přiznání. Podporu pro závěr, že v tomto případě nastaly takové okolnosti, že právní pozice žalobkyně byla hodna ochrany oprávněné důvěry a ochrany svého vlastnictví soud našel v odkazu rozsudku č. j. 8 Afs 64/2011-65 ze dne 7. 3. 2012 na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 32/2010 – 102 a č. j. 8 Afs 33/2010-62 ze dne 28. 12. 2005, v nichž tento soud řešil judikatorní obrat v důsledku nálezu Ústavního soudu I. ÚS 1611/07 ohledně běhu subjektivní tříleté lhůty, tzv. 3+0. Nejvyšší správní soud uvedl, že posuzoval obdobnou situaci, kdy daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání před vydáním nálezu Ústavního soudu, a proto uložil krajským soudům, aby v této situaci posoudily, zda jejich závěry obstojí ve světle východisek, které sám Ústavní soud stanovil pro případy nepředvídatelné změny judikatorní činnosti.
64. I v případě žalobkyně, vzhledem k předchozí správní praxi orgánů Finanční správy a neexistenci judikatury, která by se přímo vyslovovala o rozsahu dopadu speciality ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů na celé ust. § 148 daňového řádu se všemi rovnocennými oprávněními jak daňových subjektů, tak orgánů Finanční správy, nelze dovozovat, že by žalobkyně předvíдалa či měla předvídat zásadní obrat ve správní praxi. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku č. j. 8 Afs 64/2011-65 ze dne 7. 3. 2012 takovou nepředvídatelnost považoval za výjimku z nově stanoveného pravidla (bod 30 rozsudku).
65. Protože Městský soud v Praze na základě shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že v souzené věci byla existence správní praxe zakládající legitimní očekávání žalobkyně prokázána, správní orgány ji nemohly zpětně v neprospěch žalobkyně změnit. Nad

principem legality musel převážít princip ochrany legitimních očekávání (srov. také bod 82 rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 77/2015-124 ze dne 14. 10. 2015).

66. Na základě všech shora uvedených skutečností Městský soud v Praze podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení obecné zásady správního (i daňového) řízení, konkrétně nerespektování principu legitimního očekávání v mezích a okolnostech individuálního případu žalobkyně a v porušení její oprávněné důvěry v aplikaci práva. Dle § 78 odst. 4 s. ř. s. pak věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž se žalovaný bude řídit právní názorem soudu a dodatečná daňová přiznání žalobkyně projedná, při respektování oprávnění žalobkyně a rovnocenně i pravomoci správce daně při stanovení správné daňové povinnosti.
67. Z důvodů shora uvedených soud námítku žalobkyně ohledně nečinnosti a liknavosti správce daně při rozhodování o dodatečných daňových přiznáních žalobkyně nepovažoval za relevantní ani důvodnou, když žalobkyní namítaná časová prodleva mezi podáními a rozhodnutím správce daně podstatně neutvářela důvody zrušení napadeného rozhodnutí.
68. Výrok o nákladech řízení je dán. ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci úspěch, soud jí proto proti žalovanému přiznal náhradu nákladů řízení.
69. Náklady řízení tvoří zaplacený souhrn poplatků v částce 3000 Kč z podané žaloby a náklady právního zastoupení.
70. Náklady právního zastoupení byly žalobkyni přiznány v odměně zástupce žalobkyně – daňového poradce za 3 úkony právní služby (převzetí věci, sepsání žaloby, účast na jednání před soudem dne 6. 12. 2023) po 3 100 Kč dle § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. a dále za 3x paušál po 300 Kč dle § 13 odst. 3 cit. vyhlášky, tj. v částce 10 200 Kč. K výdajům právního zastoupení dále náleží náklady cestovního, které zástupce žalobkyně vyčíslil a doložil jako náhradu dopravného vozidlem Volvo XC 90 na trase Oprava – Praha a zpět v délce celkem 744 km, při průměrné spotřebě PHM 8,2 l/100 km a ceně PHM dle dokladu 42,50 Kč/l včetně náhrady za 1 km jízdy 5,2 Kč dle vyhl. č. 477/2022 Sb., tedy v částce dopravného 6 462 Kč. Žalobkyně dále účtovala a doložila úhradu parkovného ve výši 50 Kč a jízdného městskou hromadnou dopravou v Praze ve výši 60 Kč a náklad ubytování v částce 1 706 Kč za 1 noc z data 5. 12. 2023 na 6. 12. 2023, t.j. na den konání ústního jednání ve věci. Cestovní náklady byly účtovány a doloženy jak doklady o spotřebě PHM osobního vozidla, tak parkování a ubytování na okraji Prahy v obvodu Prahy 9- Černý most v den před konáním ústního jednání u soudu, a to částce cestovních náhrad celkem 8 278 Kč. S připočtením odměny advokáta ve výši 10 200 Kč činí náhrada zastoupení a náklady cestovního částku 18 478 Kč jako základ pro vypočtení DPH. S připočtením DPH ve výši 21 % v částce 3 880 Kč pak celková náhrada nákladů právního zastoupení tvoří částku 22 358 Kč.
71. Soud k doplnění uvedeného uvádí, že v uvedené věci zcela výjimečně uznal za účelně vynaložený náklad částku 1 706 Kč jako cenu ubytování ze dne předcházejícího nařízenému ústnímu jednání, a to s přihlédnutím ke zřejmým klimatickým podmínkám ve dnech 5.- 6. 12. 2023, které byly v době ústního jednání známy (silná sněhová pokrývka a zmrazky) a které mohly zapříčinit časovou prodlevu k dostavení se žalující strany na jednání u soudu.
72. Celková výše nákladů, které žalobkyni v tomto řízení vznikly, s připočtením soudního poplatku ve výši 3 000 Kč činí tedy 25 358 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

Poučení: Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. 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.

Praha 13. prosince 2023

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu