



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Ivo Pospíšila a Michala Bobka v právní věci žalobce: **ACEK PROPERTIES s. r. o.**, se sídlem Lucemburská 1496/8, Praha 3, zastoupeného společností Punktum, spol. s r. o., se sídlem Otická 758/19, Opava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2021, č. j. 43173/21/5200-11433-713081, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 12. 2023, č. j. 9 Af 4/2022 – 58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4 114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce společnosti Punktum, spol. s r.o.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podal dne 29. 1. 2020 a 12. 3. 2020 dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2008, 2009 a 2010, ve kterých vykázal v případě zdaňovacího období roku 2008 nižší daňovou ztrátu ve výši 3 376 761 Kč, v případě roku 2009 nižší daňovou ztrátu ve výši 757 902 Kč a v případě roku 2010 základ daně 573 548 Kč a odečet daňové ztráty za zdaňovací období roku 2007 v téže výši. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) rozhodnutími ze dne 21. 1. 2021 a 15. 1. 2021 zastavil řízení ve věci uvedených dodatečných daňových přiznání z důvodu, že je žalobce podal po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutím správce daně odvolání, která žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019 - 48, č. 4023/2020 Sb. NSS, věc *Heidrive* (dále též „rozsudek ve věci *Heidrive*“), který odmítl koncepci tzv. řetězení ztrát používanou doposud orgány finanční správy, a takový výklad zcela zapověděl. Dále upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020 - 41, č. 4056/2020 Sb. NSS, věc *BOHEMIACHLAD* (dále též „rozsudek ve věci *BOHEMIACHLAD*“), podle něhož se prekluzivní lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období, ve kterých mohla být ztráta uplatněna ve smyslu § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., 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 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

[3] Žalovaný ve svém rozhodnutí vysvětlil běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně v jednotlivých posuzovaných zdaňovacích obdobích. V případě zdaňovacího období roku 2008 základní subjektivní tříletá lhůta (i ve světle nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07) započala běžet od konce zdaňovacího období, v němž žalobci vznikla daňová povinnost, tj. od 31. 12. 2008. V souvislosti s vyměřenou daňovou ztrátou si žalobce dle § 38r zákona o dani z příjmů mohl odečíst daňovou ztrátu vyměřenou za uvedené zdaňovací období od základu daně v pěti následujících obdobích. Lhůta pro stanovení daně se přitom 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. Konec prekluzivní lhůty tedy 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.

[4] V případě zdaňovacího období roku 2009 žalovaný obdobně dovozoval počátek základní subjektivní tříleté lhůty od konce zdaňovacího období roku 2009. V souladu s § 38r zákona o dani z příjmů se lhůta pro stanovení daně 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. Obdobně ke zdaňovacímu období roku 2010 žalovaný dovedl počátek základní subjektivní tříleté lhůty jako v předchozích zdaňovacích obdobích. Lhůta pro stanovení daně se odvíjela 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.

[5] Žalovaný tedy dospěl k závěru, že žalobce podal dodatečná daňová přiznání za roky 2008 a 2009 po uplynutí subjektivní i objektivní prekluzivní lhůty, dodatečné daňové přiznání za rok 2010 podal po uplynutí subjektivní lhůty, nikoliv však lhůty objektivní. Správce daně nepochybil, pokud nepostupoval dle své dřívější správní praxe a již překonané metodické pomůcky Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) ze dne 8. 6. 2016,

pokračování

kteřá dle judikatury Nejvyššího správního soudu nesplňovala kritérium zákonnosti, a nemohla tak založit závaznou správní praxi.

II. Rozsudek městského soudu

[6] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, které městský soud vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že žalovaný měl dokončit řízení o dodatečných daňových přiznáních žalobce podle správní praxe uplatňované orgány finanční správy v době před vydáním rozsudku ve věci *Heidrive* ze dne 13. 5. 2020, v němž Nejvyšší správní soud výslovně označil dosavadní zavedenou správní praxi za nezákonnou.

[7] Soud shrnul, 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 (dále též „metodická pomůcka GFŘ 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. Až v Informaci 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“) bylo stanoveno (v návaznosti na rozsudky NSS ve věci *Heidrive* a *BOHEMIACHLAD*), 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 GFŘ zároveň uvádí, 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. Výslovně se zde 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 ve věci *Heidrive*. Je tedy nepochybné, že tento rozsudek znamenal průlom doposud zavedené správní praxe finančních orgánů ohledně posuzování běhu prekluzivní lhůty.

[8] Městský soud odkázal na rozhodnutí Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu týkající se temporálních účinků soudní judikatury, podle nichž se uplatňuje zásada incidentní retrospektivity, což znamená, že nová, soudem dotvořená norma se použije jak na všechny kauzy před soudy aktuálně probíhající, tak na všechna řízení zahájená až po vynesení nového právního názoru. V nyní posuzované věci se však jednalo o jinou situaci, neboť městský soud nenalezl žádnou judikaturu správních soudů, která by se do dne vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *Heidrive* vyjadřovala, nadto ustáleně, k překročení délky objektivní desetileté lhůty. Nedošlo tedy ke změně ustálené soudní praxe. Soudy doposud potvrzovaly jen specialitu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů ve vztahu k prioritní subjektivní tříleté lhůtě pro vyměření daně.

[9] Soud přisvědčil námitce stěžovatele ohledně porušení zásady legitimního očekávání, které měl na základě správní praxe do doby podání dodatečných daňových přiznání, a zjevně až do zveřejnění Informace GFŘ ze dne 25. 11. 2020. Odkázal přitom na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, která přiznává správní praxi určitou

normativní sílu. Dospěl k závěru, že v posuzovaném případě byly splněny podmínky pro ochranu důvěry ve správní praxi stanovené rozsudkem ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006 - 159, č. 2059/2010 Sb. NSS. Za prvé zde existoval podklad pro oprávněnou důvěru v podobě metodické pomůcky GFŘ ze dne 8. 6. 2016, která byla korigována a překonána až Informací GFŘ ze dne 25. 11. 2020. Za druhé byla splněna podmínka vědomí existence tohoto podkladu u žalobce (žalobce tuto vědomost tvrdí a žalovaný z důvodu přisvědčení postupu podle této metodiky její zveřejnění navenek nikterak nerozporuje). Třetí (již existující využití oprávněné důvěry ve smyslu již učiněné dispozice) a čtvrtá (kauzální nexus mezi uvedenými body) podmínka jsou splněny tím, že žalobce ve smyslu této metodiky a v příčinné souvislosti s ustálenou správní praxí učinil dispozice, tj. podal až dne 29. 1. 2020 a 12. 3. 2020 dodatečná daňová přiznání za roky 2008, 2009 a 2010, zjevně při vědomí letitého odstupu, který by jinak nesvědčil ve prospěch zachování prekluzivní lhůty ke stanovení daně. V té době ještě nebyl vydán rozsudek ve věci *Heidrive* ze dne 13. 5. 2020, který byl příčinou změněné správní praxe.

[10] Městský soud vysvětlil, že nemohl upřednostnit zásadu legality s ohledem na procesní pozici žalobce a vzhledem k tomu, že orgány finanční správy vydanou Informací GFŘ korigovaly svou předchozí správní praxi až cca 6 měsíců po podání dodatečných daňových přiznání. Podporu pro závěr, že v tomto případě nastaly takové okolnosti, že právní pozice žalobce byla hodna ochrany oprávněné důvěry a ochrany svého vlastnictví, soud našel v odkazu na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2012, č. j. 8 Afs 64/2011 - 65, ze dne 29. 6. 2011, č. j. 8 Afs 32/2010 - 102 a ze dne 30. 8. 2011, č. j. 8 Afs 33/2010 - 62, které řešily judikaturní obrat v důsledku nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 ohledně běhu subjektivní tříleté lhůty, tzv. 3+0. Nejvyšší správní soud zde v situaci, kdy daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání před vydáním nálezu Ústavního soudu, uložil krajským soudům, aby posoudily, zda jejich závěry obstojí ve světle východisek, které sám Ústavní soud stanovil pro případy nepředvídatelné změny judikaturní činnosti. V posuzované věci žalobce nemohl předvídat zásadní obrat ve správní praxi, a to vzhledem k předchozí správní praxi orgánů finanční správy a neexistenci judikatury, která by se přímo vyslovovala k rozsahu dopadu speciality § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů na celé ustanovení § 148 daňového řádu se všemi rovnocennými oprávněními jak daňových subjektů, tak orgánů finanční správy (takovou nepředvídatelnost přitom NSS v bodě 30 uvedeného rozsudku č. j. 8 Afs 64/2011 - 65 považoval za výjimku z nově stanoveného pravidla).

[11] Městský soud tedy zrušil napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení obecné zásady správního (i daňového) řízení, konkrétně nerespektování principu legitimního očekávání v mezích a okolnostech individuálního případu žalobce a v porušení jeho oprávněné důvěry v aplikaci práva. V souzené věci byla existence správní praxe zakládající legitimní očekávání žalobce prokázána; správní orgány ji nemohly zpětně v neprospěch žalobce změnit. Nad principem legality musel převážit princip ochrany legitimních očekávání (srov. také bod 82 rozsudku NSS ze dne 14. 10. 2015, č. j. 1 Afs 77/2015 - 124).

III. Důvody kasační stížnosti

pokračování

[12] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc městskému soudu k dalšímu řízení. Podle stěžovatele městský soud nesprávně shledal existenci legitimního očekávání žalobce v nezákonný postup správce daně. Zároveň nesprávně upřednostnil zásadu legitimního očekávání před zásadou legality.

[13] Stěžovatel nejprve uvedl argumenty svědčící o nemožnosti vzniku legitimního očekávání z důvodu nezákonnosti správní praxe finanční správy, která vyplývá z rozsudků Nejvyššího správního soudu ve věci *Heidrive* a *BOHEMIACHLAD*. Odkázal přitom na rozsudky kasačního soudu 14. 10. 2015, č. j. 1 Afs 77/2015 - 124, a ze dne 19. 4. 2017, č. j. 6 As 98/2016 - 54. Upozornil, že v daném případě existuje bezrozporné ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu, které byl správce daně povinen respektovat, a to i při aplikaci § 38r odst. 2 zákona o dani z příjmů, avšak v předchozí správní praxi tak nečinil. Jediným zákonným výkladem je jen ten, že lhůta pro stanovení daně činí maximálně deset let a je nepřekročitelná. Předchozí správní praxe, jež neměla oporu v zákoně, tedy nemohla založit v žalobci legitimní očekávání. V opačném případě by správce daně musel pokračovat v nezákonném postupu, kterého se v minulosti nevědomě dopustil.

[14] Stěžovatel sice připustil, že i nezákonná správní praxe může založit na straně adresáta veřejné správy očekávání, jemuž bude zcela výjimečně, při absenci konkurujícího závažného veřejného zájmu, poskytnuta v zájmu obecné spravedlnosti a alespoň do určité míry soudní ochrana (viz rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2017, č. j. 6 As 98/2016 - 54). V posuzované věci se však o takový případ nejednalo. Z rozsudku ve věci *Heidrive* plyne, že prekluzivní lhůta je závazná nejen pro správce daně, ale také pro daňový subjekt. Pokud by však žalovaný postupoval v daném případě podle své předchozí správní praxe, došlo by ve své podstatě k situaci, ve které by si daňový subjekt mohl za pomoci dodatečného daňového tvrzení sám „vyměřit“ daň, či daňovou ztrátu v libovolné výši a správce daně by neměl jakoukoliv možnost tvrzení daňového subjektu zkoumat či rozporovat, resp. jakkoliv se dále podílet na daňovém řízení. Toto však městský soud zcela pominul a popřel tak základní cíl správy daní, jakož i zásadu rovnosti. Nejen že by totiž došlo k odlišnému plynutí lhůty pro stanovení daně pro správce daně a žalobce, ale délka lhůty pro stanovení daně by tím byla dána různě i mezi jednotlivými daňovými subjekty. Zatímco u žalobce by byl umožněn vědomý postup v rozporu se zákonem (překročení desetileté lhůty), u jiných daňových subjektů by bylo postupováno v souladu se zákonem (nepřekročitelnost desetileté lhůty).

[15] Podle stěžovatele v daném případě nelze hovořit o existenci závazné správní praxe. Městský soud označil jako podklad pro oprávněnou důvěru žalobce v předchozí správní praxi metodickou pomůcku GFŘ ze dne 8. 6. 2016. Nevzal však v úvahu, že metodika obecně není závazným pramenem práva a nadto uvedená metodická pomůcka GFŘ ani nebyla dostupná veřejnosti. Jednalo se toliko o interní pomůcku k postupu správních orgánů. Navíc městský soud zcela pominul, že tato metodická pomůcka byla v rozporu se zákonem. K povaze metodických pokynů stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010 - 63. Stěžovatel vysvětlil, že z rozsudku *Heidrive* vyplývá, že existoval pouze jediný výklad, který byl v souladu s bezrozporným zněním § 148 odst. 5 daňového řádu a podle něhož nelze desetiletou objektivní lhůtu překročit. Metodická pomůcka GFŘ ze dne 8. 6. 2016 byla v rozporu

se zákonem, a to bez ohledu na to, že Informace GFŘ ze dne 25. 11. 2020, již byla korigována předchozí správní praxe, byla vydána až cca 6 měsíců po podání dodatečných daňových přiznání žalobce. I kdyby totiž žádná metodika narovnávající předchozí správní praxi nevznikla, už samotná judikatura Nejvyššího správního soudu dostatečně vyjasnila, že předchozí správní praxe byla nezákonná.

[16] Vzhledem k tomu, že metodická pomůcka GFŘ ze dne 8. 6. 2016 nebyla nikdy oficiálně zveřejněna, nebylo ani nutné ji oficiálně rušit. Závaznou správní praxi nemohla založit ani faktická činnost správce daně, neboť neexistuje žádná judikatura, jež by ji potvrzovala (jak ostatně uvedl i městský soud). S ohledem na neexistenci ustálené judikatury v daném případě ani nebylo namístě srovnávat daný případ s otázkou řešenou ohledně běhu subjektivní tříleté lhůty (3+0 nebo 3+1), jak to učinil městský soud v bodě 63 napadeného rozsudku. K této otázce totiž existovala ustálená judikatura správních soudů, která byla teprve nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, zvrácena. Další odlišností oproti zde řešenému případu pak je, že v situaci řešené Ústavním soudem soud konstatoval existenci dvojího možného výkladu, v důsledku čehož byla aplikována zásada *in dubio pro reo*. Naproti tomu v nyní posuzovaném případě Nejvyšší správní soud nepřipustil dvojí výklad stran výkladu řetězení ztrát. Stěžovatel proto shrnul, že zde neexistoval podklad pro oprávněnou důvěru žalobce. Metodická pomůcka GFŘ ze dne 8. 6. 2016 (která není pramenem práva, nebyla finanční správnou oficiálně zveřejněna a zejména nesplňuje kritérium zákonnosti) tak nemohla založit závaznou správní praxi.

[17] S ohledem na výše uvedené podle stěžovatele nelze souhlasit ani se závěrem městského soudu, že správní orgány nemohly existující správní praxi zpětně změnit v neprospěch žalobce. Jestliže judikatura Nejvyššího správního soudu vyjasnila, že zde existuje pouze jediný zákonný výklad stran řetězení ztrát a nepřekročitelnosti desetileté lhůty pro stanovení daně, nebylo na správním uvážení správce daně, jaký výklad použije, nýbrž bylo nutné respektovat zákon. Podle stěžovatele není možné se dovolávat původního postupu v situaci, kdy je už jasné, že tento postup byl nezákonný. Naopak aplikací původního výkladu by se správce daně, popř. odvolací orgán, v dané situaci vědomě dopustil porušení zákona. Závazný právní názor městského soudu tak vede k absurdnímu výsledku, kdy má správce daně dál (tentokrát už vědomě) porušovat zákon jenom proto, že tak postupoval (tenkrát nevědomě) i v minulosti.

IV. Vyjádření žalobce

[18] Žalobce ve svém vyjádření uvedl, že kasační stížnost nepovažuje za důvodnou, a proto navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

[19] Žalobce odmítá tvrzení stěžovatele, že by soud založil existenci závazné správní praxe toliko na metodické pomůcce GFŘ a vědomosti žalobce o ní. Správní praxe totiž byla založena především jejím aktivním prosazováním, včetně prosazování nesprávného právního názoru nejen v rozhodovací praxi stěžovatele, ale též při soudních přezkumech jeho rozhodnutí. Správní praxe byla potvrzena rozsudkem Krajského soudu v Plzni č. j. 30 A 167/2018 - 50 (tj. rozsudkem, který následně zrušil NSS svým rozsudkem ve věci *Heidrive*, pozn. NSS), který byl publikován. Žalobce přitom podal dodatečná daňová přiznání v době, kdy objektivně věděl o tomto rozsudku, avšak nemohl vědět o podané

pokračování

kasační stížnosti a výsledku řízení před Nejvyšším správním soudem. Naproti tomu, stěžovatel o této kasační stížnosti věděl a znal i její obsah, muselo mu tedy být zřejmé, jaký bude mít výsledek tohoto řízení o kasační stížnosti dopad, pokud v něm nebude úspěšný. Řízení o dodatečných daňových příznacích žalobce bylo v nyní posuzovaném případě účelově zdržováno, správce daně o nich rozhodoval celý rok, ačkoliv běžná lhůta je maximálně jeden nebo dva týdny. Daňové orgány tak zneužily své interní informace k tíži žalobce.

[20] Nejvyšší správní soud již mnohokrát judikoval (srov. např. rozsudek ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 66/2013 - 35, či rozsudek ze dne 13. 9. 2017, č. j. 2 Afs 345/2016 - 34), že i nezákonná správní praxe může vyvolat legitimní očekávání. Je vždy nutné zkoumat, zda správní praxe provádí upřesnění výkladu zákona v intencích jeho hajitelných výkladových alternativ (a tedy může signalizovat správní praxi v mezích zákona), anebo vybočila mimo tento rámec. Pokud by se snad pohybovala mimo uvedený rámec, bylo by namísto zkoumat, do jaké míry mohla vytvořit oprávněnou důvěru svých potenciálních adresátů (srov. k tomu mantinely vymezené v rozsudku NSS ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006 - 159, č. 2059/2010 Sb. NSS, zejm. jeho body 39-42 a 51). Soud se v posuzované věci s touto otázkou poctivě vypořádal, a žalobce proto nechápe, proč stěžovatel podal proti jeho rozsudku kasační stížnost.

[21] Stěžovatel vědomě citoval pouze část rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 As 98/2016 - 54, která pro něj byla výhodná. Zároveň si stěžovatel protirečí ve svém argumentu o „jasném“ znění zákona, přičemž sám postupoval tak, že „nevědomky porušoval zákon“.

[22] Žalobce dále uvedl, že nijak nezpochybňuje cíl správy daní nebo zásadu rovnosti. Naopak, při ústním jednání prokázal, že uplatňování daňových odpisů v období, kdy z majetku nejsou žádné příjmy, je nesmysl. Podáním dodatečného daňového příznání tedy žalobce naopak lépe naplnil cíl daňového řízení – správné stanovení daně – neboť se v okamžiku prodeje majetku dostává k němu související správná (správnější) zůstatková cena. Stěžovatel svým postupem poškozuje žalobce záměrně dvakrát. Poprvé lpěním na nezákonném výkladu s tím ale, že odpisy (= ztrátu z nich) již nyní žalobce uplatnit nesmí, a podruhé tím, že kvůli nesprávně vyšším odpisům uplatněným v předchozích letech nyní žalobce nemá správnou zůstatkovou cenu, a zdaní proto více. Takové naplnění cíle správy daní je nesmyslné.

[23] Pokud jde o spekulace o různém běhu prekluzivních lhůt, zejm. té objektivní desetileté, žalobce poněkud nerozumí tomu, co tím stěžovatel vlastně chce říci. Byl to přece on, kdo svojí metodikou a správní praxí sám tuto lhůtu překračoval, a to výhradně ve prospěch státu a na úkor daňových subjektů.

[24] Žalobce dále podotkl, že problém s objektivní desetiletou lhůtou se týká výhradně období r. 2008 a 2009, nikoliv roku 2010, o čemž stěžovatel „taktně“ pomlčel. Soud dle žalobce přesně splnil roli, kterou od něj očekává čl. 90 Ústavy, naopak stěžovatel nesplnil tutéž svoji povinnost stanovit daň správně. Pokud jde o aplikaci prekluzivní lhůty pro vyměření daně, odkázal žalobce na nález sp. zn. I. ÚS 1611/07, ve kterém Ústavní soud uvedl, že „[n]elze připustit, aby se vlivem interpretace zákona stalo předmětem zdanění něco, co

zákon za předmět daně s žádoucí mírou určitosti nepředpokládá. “Jednalo se o obdobnou situaci jako v nyní posuzované věci, v níž také existovala nezákonná správní praxe. Ochrana „slabšího“ občana před státem v daňové oblasti, konkrétně ve vztahu k již zcela uplynulé prekluzivní lhůtě, se jasně promítla také např. v nálezů Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[26] Kasační stížnost **není** důvodná.

[27] Předmětem sporu v posuzované věci byla otázka, zda měly daňové orgány dokončit řízení o dodatečných daňových priznáních k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2008, 2009 a 2010, která žalobce podal v lednu a březnu roku 2020, podle dosavadní správní praxe uplatňované finanční správou až do vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019 - 48, č. 4023/2020 Sb. NSS, věc *Heidrive*, který tuto praxi shledal nezákonnou.

[28] V rozsudku ve věci *Heidrive* Nejvyšší správní soud odmítl koncepci tzv. řetězení daňových ztrát, kterou doposud finanční správa aplikovala v souvislosti s posuzováním běhu lhůty pro stanovení daně. Stěžovatel v napadeném rozhodnutí (viz bod 13 rozhodnutí stěžovatele) vysvětluje tuto praxi tak, že se jednalo o postup, který daňové orgány uplatňovaly v případech, kdy za zdaňovací období, v nichž mohla být uplatněna daňová ztráta stanovená v předchozích zdaňovacích obdobích jako odčitatelná položka, došlo k opětovnému vzniku daňové ztráty. Tehdy se lhůta pro stanovení daně odvíjela od posledního zdaňovacího období, za které bylo možné uplatnit jako odčitatelnou položku „nejnovější“ daňovou ztrátu. Takto stanovená prekluzivní lhůta se přitom uplatnila i pro zdaňovací období, za která vznikla a ve kterých mohla být uplatňována „starší“ daňová ztráta. Na takto stanovenou prekluzivní lhůtu měly vliv úkony dle § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu, jenž byly učiněny ve vztahu k poslednímu zdaňovacímu období, za které mohla být daňová ztráta uplatněna, a vedly tak ke změně této prekluzivní lhůty, tj. k jejímu prodloužení, přerušování a spuštění nového běhu, či stavení. Pokud byla prekluzivní lhůta za příslušné zdaňovací období určována podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, pak se na toto zdaňovací období vůbec neuplatnila maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 daňového řádu (objektivní prekluzivní lhůta).

[29] Nejvyšší správní soud v rozsudku *Heidrive* dospěl k závěru, že je třeba upřednostnit výklad, který možnost řetězení ztrát zcela zapovídá. Vysvětlil, že „[j]iná aplikace § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů (...) nerespektuje jeho smysl a především nepřiměřeně zasahuje do právní jistoty daňových subjektů. Výklad připouštějící tzv. řetězení ztrát nemá podle Nejvyššího správního soudu výslovnou oporu ani v samotném textu zákona a představuje toliko nepřijatelně rozšiřující interpretaci daného ustanovení. I jeho samotný text totiž váže prodloužení lhůty pro stanovení daně výhradně na zdaňovací období, v němž daná (konkrétní)

pokračování

daňová ztráta vznikla, a nikoliv na zdaňovací období jiné (týkající se jiné ztráty).“ V rozsudku ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020 - 41, č. 4056/2020 Sb. NSS, věc *BOHEMIACHLAD*, pak kasační soud vyjasnil, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za rok, v němž byla vyměřena daňová ztráta, začne běžet podle § 148 odst. 1 věty druhé daňového řádu dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení za toto období, a skončí podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Daňovou povinnost však lze vyměřit nejpozději ve lhůtě deseti let podle § 148 odst. 5 daňového řádu, a to i při aplikaci § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu.

[30] Stěžovatel v kasační stížnosti hájil svůj právní názor uvedený v napadeném rozhodnutí, že správce daně měl ve věci žalobce postupovat v souladu se závěry uvedených rozsudků Nejvyššího správního soudu (tj. neaplikovat koncepci řetězení daňových ztrát a z ní vycházející způsob určení prekluzivní lhůty) a řízení ve věci dodatečných platebních výměrů zastavit z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[31] Žalobce je naopak přesvědčen, že daňové orgány měly počítat lhůtu pro stanovení daně dle své dosavadní správní praxe (v době podání dodatečných daňových přiznání ještě nijak nezpochybněné), která mu založila odpovídající legitimní očekávání. Jak uvedl žalobce ve svých odvoláních proti rozhodnutím správce daně o zastavení řízení, podstatné pro určení prekluzivní lhůty podle jeho názoru byla skutečnost, že vykázal daňovou ztrátu i v letech 2011 až 2014. Žalobce proto předpokládal, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období let 2008 až 2010 se odvíjí (v souladu s tehdejší správní praxí) od lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2014 (tj. lhůta měla uplynout dne 1. 7. 2023) v případě zdaňovacích období roku 2009 a 2010, a od lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2013 (tj. lhůta do 1. 7. 2022) v případě zdaňovacího období roku 2008. Objektivní desetiletá lhůta pro stanovení daně se přitom dle stávající správní praxe neměla uplatnit.

[32] Nejvyšší správní soud shodně s městským soudem dává za pravdu žalobci, že daňové orgány měly v řízení o jeho dodatečných daňových přiznáních, podaných ještě před vydáním rozsudku ve věci *Heidrive*, postupovat podle své dosavadní správní praxe, a to s ohledem na princip legitimního očekávání, který v posuzované věci převážil nad principem zákonnosti. Městský soud tento svůj závěr podrobně odůvodnil (viz body 49–65 napadeného rozsudku) a s odkazy na judikaturu vyvrátil závěry stěžovatele uvedené v napadeném rozhodnutí, které se nyní z velké části „přetavily“ do kasačních námitek. Kasační soud se se závěry městského soudu zcela ztotožnil, a proto již nebude znovu rozsáhle opakovat judikaturní východiska citovaná v napadeném rozsudku městského soudu, ale bude již jen reagovat na podstatu kasační argumentace.

[33] Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že správní praxi původně zastávanou finanční správou je nutno s ohledem na závěry rozsudků kasačního soudu ve věci *Heidrive* a *BOHEMIACHLAD* považovat za nezákonnou. Podle judikatury kasačního soudu přitom postup správních orgánů, který je v rozporu se zákonem, v zásadě nezakládá legitimní očekávání adresáta veřejné správy (viz např. rozsudek ze dne 12. 5. 2016, č. j. 5 As 155/2015 - 35, č. 3444/2016 Sb. NSS). Zároveň však bylo v posuzované věci nutno zkoumat, zda tato správní praxe (byť byla později shledána rozpornou se zákonem) vzbudila v žalobci očekávání, které by bylo hodno ochrany. Sám stěžovatel ostatně odkazuje

na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž „[t]o, že *správní orgán jednal ultra vires*, nemusí být vzhledem k narůstající složitosti a nepřehlednosti právního řádu zdaleka zřejmé ani samotnému správnímu orgánu a adresátům jeho aktů, až do doby, než na to sofistikovaným výkladem právních předpisů nepřijdou vyšší soudy. Nelze vyloučit, „i jednání, jež je nakonec shledáno jednáním *ultra vires*, může v konkrétní situaci (šlo-li např. o dlouhodobou a dosud nikým a nijak nezpochybnovanou správní praxi nebo akty, které se zřetelně neprotiví ustanovení zákona nebo soudní judikatuře a které nebyly vyvolány, vydány nebo udržovány korupcí nebo jiným trestným nebo nepoctivým jednáním úředních osob či na základě nepravdivých, nesprávných či neúplných údajů) založit na straně adresáta veřejné správy očekávání, jemuž bude zcela výjimečně, při absenci konkurujícího závažného veřejného zájmu, poskytnuta v zájmu obecné spravedlnosti a alespoň do určité míry soudní ochrana“ (viz rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2017, č. j. 6 As 98/2016 - 54).

[34] Stěžovatel je přesvědčen, že o takový případ se v nynější situaci nemohlo jednat. Jako hlavní důvod uvádí, že pokud by správce daně postupoval podle své předchozí správní praxe, došlo by k situaci, v níž by si daňový subjekt mohl za pomoci dodatečného daňového tvrzení sám „vyměřit“ daň či daňovou ztrátu v libovolné výši, avšak správce daně by se sám na tomto daňovém řízení nemohl dále nijak podílet. Tuto argumentaci Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou. Pokud totiž soud dospěl k závěru (jak rozvede níže), že žalobce měl oprávněnou důvěru v to, že daňové orgány budou postupovat určitým způsobem (tj. projednají jeho dodatečná daňová přiznání, resp. budou posuzovat lhůtu pro stanovení daně v souladu se svou předchozí správní praxí), pak by takový postup musel platit nejen pro žalobce jako daňový subjekt, ale i pro samotné daňové orgány, které by standardně vedly daňové řízení, tedy mohly by zkoumat či rozporovat tvrzení daňového subjektu, samozřejmě při respektování lhůt pro stanovení daně určených v souladu s jejich předchozí správní praxí. Jinými slovy, délka lhůty pro stanovení daně musí zůstat v daném případě pro správce daně i pro žalobce stejná.

[35] Za přílehlavý argument podporující nepřipuštění aplikace předešlé správní praxe na případ žalobce nepovažuje kasační soud ani tvrzení stěžovatele, že by délka lhůty pro stanovení daně byla dána různě mezi jednotlivými daňovými subjekty. Ve specifických případech srovnatelných se situací žalobce (tj. pokud daňový subjekt učinil dispozici v důvěře v předešlou správní praxi v době, kdy tato praxe ještě nebyla soudem zpochybněna) měly daňové orgány postupovat rovněž tak, že měly dokončit řízení podle dosavadní správní praxe.

[36] Stěžovatel dále zpochybnil, že by v daném případě existovala „závazná správní praxe“. K tomu Nejvyšší správní soud, shodně s městským soudem, odkazuje na usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, č. 1915/2009 Sb. NSS., podle kterého platí, že „[s]právní 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. Lze ji změnit, pokud je změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi.“ V navazujícím rozsudku ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006 - 159, č. 2059/2010 Sb. NSS, pak kasační soud uvedl podmínky, za kterých je důvěra ve správní praxi chráněna. Těmito podmínkami jsou: a) existence podkladu pro oprávněnou důvěru, jímž se chápe v první řadě správní akt, dále

pokračování

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.

[37] Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem městského soudu, že tyto podmínky byly v nyní posuzované věci naplněny (viz odst. 62 napadeného rozsudku). Stěžovatel polemizuje s naplněním první podmínky, tedy že by dostatečným podkladem pro oprávněnou důvěru žalobce byla metodická pomůcka GFŘ ze dne 8. 6. 2016. K tomu kasační soud uvádí, že stěžovatel má v obecné rovině pravdu, že metodické pokyny nejsou obecně závazným pramenem práva, podstatné však je, že na základě těchto pokynů byla vytvořena ustálená správní praxe, která naplňuje kritéria předvídatelnosti. To znamená, že tato praxe je ze strany příslušných správních orgánů všeobecně přijímána a dodržována, a je možné legitimně očekávat stejný postup v obdobných případech (viz např. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010 - 63). Není přitom rozhodné, že příslušná metodická pomůcka byla primárně interním dokumentem k postupu správních orgánů, ani že (podle tvrzení stěžovatele uvedeného v kasační stížnosti) nebyla dostupná veřejnosti.

[38] V posuzované věci je zřejmé, že žalobce tuto metodickou pomůcku znal, a také se jí od počátku dovolával (viz odvolání žalobce proti rozhodnutím správce daně o zastavení řízení ve věcech dodatečných daňových přiznání – žalobce zde sice uvedl nesprávné označení tohoto dokumentu, nicméně z něj cituje a vyvozuje z něj postup daňových orgánů při počítání prekluzivní lhůty v případě uplatnění daňové ztráty, resp. postupu dle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů). Zároveň stěžovatel ani nerozporuje skutečnost, že orgány finanční správy v souladu s touto metodickou pomůckou setrvale postupovaly (naopak sám uznává, že správní orgány nevědomě postupovaly v rozporu se zákonem), a to až do vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *Heidrive*. Ve smyslu výše citované judikatury (viz výše bod 36) je přitom důležité právě faktické jednání správních orgánů, které vytváří ustálenou správní praxi. Existenci této správní praxe v nyní posuzované věci nevyvrací ani skutečnost, že k takovému postupu správce daně neexistovala výslovná soudní judikatura. Podstatné totiž je, že daňové orgány dlouhodobě postupovaly určitým způsobem (v souladu s metodickou pomůckou GFŘ), a vytvořily tak ustálenou správní praxi, o které v posuzovaném případě není pochyb. Tato správní praxe přitom do okamžiku, kdy žalobce podal dodatečná daňová přiznání, nebyla zpochybněna soudní judikaturou, a žalobce tak neměl důvod se domnívat, že je tato praxe v rozporu se zákonem.

[39] Se stěžovatelem nelze souhlasit v tom, že by městský soud pominul, že správní praxe vycházející z metodické pomůcky ze dne 8. 6. 2016 byla posléze shledána rozpornou se zákonem (viz rozsudky NSS ve věci *Heidrive* a *BOHEMIACHLAD*), a je tedy nutno ji (zpětně) považovat za nezákonnou. Tuto skutečnost městský soud zohlednil, avšak dospěl k závěru, že očekávání, které tato metodická pomůcka, resp. na základě ní dodržovaná správní praxe, vyvolávala, bylo nutno v případě žalobce poskytnout ochranu (viz výše bod 33 tohoto rozsudku). Jak již kasační soud uvedl, v posuzované věci existovala ustálená správní praxe, o které žalobce věděl a v důvěře v postup daňových orgánů v souladu s touto praxí (tj. v příčinné souvislosti s ustálenou praxí) učinil svá podání – dodatečná daňová

přiznání za zdaňovací období let 2008 až 2010. Je přitom podstatné, že tak učinil několik měsíců před vydáním rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *Heidrive*, tedy v době, kdy nemohl předpokládat, že dojde k zapovězení této správní praxe. Pro úplnost lze podotknout, že rozpor předešlé správní praxe finanční správy se zákonem nebyl natolik zjevný; jednalo se o setrvalý výklad zákona zastávaný daňovými orgány, který až posléze Nejvyšší správní soud shledal nesprávným.

[40] Stěžovatel rovněž nepovažoval za případný odkaz městského soudu na judikaturu, v níž Nejvyšší správní soud řešil judikaturní obrat způsobený nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, týkajícím se běhu subjektivní tříleté lhůty pro stanovení daně (tzv. 3+0 vs. 3+1). Kasační soud sice přisvědčuje stěžovateli, že v nyní posuzované věci se jednalo o poněkud odlišnou situaci, a to zejména v tom, že rozsudkem *Heidrive* nedošlo k obratu judikatury, neboť zde žádná (natož ustálená) judikatura neexistovala. Zároveň soud zapověděl dosavadní výklad zákona prováděný daňovou správou, a nepřipustil tak možnost dvojího výkladu. Nejvyšší správní soud je však shodně s městským soudem přesvědčen, že tuto judikaturu, konkrétně rozsudky NSS ze dne 7. 3. 2012, č. j. 8 Afs 64/2011 - 65, ze dne 29. 6. 2011, č. j. 8 Afs 32/2010 - 102, a ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 33/2010 - 62, lze i v nyní projednávané věci přiměřeně použít pro podporu závěru, že žalobcova oprávněná důvěra v určitý postup správních orgánů byla v tomto konkrétním případě hodna ochrany.

[41] Ze zmiňované judikatury plyne, že pokud daňový subjekt nemohl předvídat budoucí zásadní judikaturní obrat (spočívající v posuzování běhu lhůty, a následně založený nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07), bylo třeba posoudit, zda závěry opírající se o právní názor vyslovený v nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07, ob stojí ve světle východisek, která sám Ústavní soud pro případy nepředvídatelné změny judikaturní činnosti postuloval. V nálezu ze dne 22. 12. 2010, sp. zn. III. ÚS 1275/2010, Ústavní soud připomněl, že v obdobných situacích, v nichž se uplatnění subjektivního práva navrhovatelem v soudním sporu opírá o ustálenou soudní interpretaci relevantního práva, navrhovatel uplatňuje subjektivní právo v dobré víře v souladu se soudní praxí, přičemž je však konfrontován s její zásadní změnou v jeho neprospěch, je předmětem ústavního přezkumu „*posouzení kolize mezi hodnotou soudcovského dotváření práva na straně jedné a hodnotou právní jistoty a předvídatelnosti soudního rozhodování na straně druhé*“. Ústavní soud přitom v uvedeném rozhodnutí zohlednil své dosavadní závěry k otázce intertemporálního soudcovského práva a uzavřel, že „*(p)osouzení kolize mezi hodnotou soudcovského dotváření práva na straně jedné a hodnotou právní jistoty a předvídatelnosti soudního rozhodování na straně druhé musí vycházet ze zásady proporcionality. Jeho obsahem musí být pečlivé vážení negativních dopadů změny právního názoru soudů, promítajících se v zúžení možností uplatnění subjektivního práva pro účastníky řízení konajících v dobré víře v existenci práva, daného soudy ustálenou interpretací zákona. Jeho obsahem zároveň musí být i zohlednění společenské naléhavosti takovéto změny. Tyto úvahy soudu musí být transparentně představeny veřejnosti*“ (viz body 29-30 rozsudku NSS č. j. 8 Afs 32/2010 - 102).

[42] Obdobně lze odkázat na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 25. 11. 2014, sp. zn. Pl.ÚS-st. 39/14, ve kterém Ústavní soud konstatoval, že nárok na náhradu nemateriální újmy podle čl. 5 odst. 5 Úmluvy o ochraně lidských práv a svobod vzniká za předpokladu, že k zásahu státu do osobní svobody dotčené osoby došlo, resp. tento zásah

pokračování

byl ukončen až poté, co se tato mezinárodní úmluva stala pro Českou republiku závaznou. Zároveň vyslovil, že tento judikaturní odklon nelze vykládat tak, že se vztahuje retrospektivně i na řízení, která byla zahájena před jeho vydáním. Ústavní soud zde vyšel z toho, že se „v daných případech jedná o čistě vertikální vztah mezi státem a žadatelem o odškodnění za nemajetkovou újmu, kdy proto použitím (byť i nesprávného) právního názoru nemůže dojít k poškození právní sféry jiných osob. Je třeba vycházet rovněž z toho, že Ústavní soud rozhoduje za situace, kdy v několika jiných a právně srovnatelných případech již bylo navrhovatelům vyhověno. Učinit za této situace judikaturní odklon v neprospěch několika navrhovatelů (čistá prospektivita), v jejichž případech zatím ještě vyhověno nebylo, by proto Ústavní soud považoval za zjevně nespravedlivé, a vytvářel by tím další nerovnost a křivdu, a to i v rámci této skupiny osob, které se nacházely v principiálně srovnatelné právní situaci, řádně se domáhaly svých práv, nicméně jen některé z nich měly to „štěstí“, že jejich případy byly rozhodnuty ještě před tímto judikaturním odklonem“ (viz bod 34 tohoto stanoviska).

[43] Byť se v nyní posuzované věci nejednalo o judikaturní obrat (odklon), ale o odmítnutí dosavadní správní praxe (resp. výkladu zákona v otázce stanovení prekluzivní lhůty při existenci daňové ztráty) ze strany Nejvyššího správního soudu, lze uvedená východiska předestřená Ústavním soudem rovněž přiměřeně aplikovat. Žalobce nemohl v daném případě očekávat zásadní změnu dosavadní správní praxe, která byla k jeho tíži, a k níž došlo až několik měsíců poté, co podal svá dodatečná daňová přiznání. Kasační soud se ztotožnil se závěrem městského soudu, že bylo nutno poskytnout ochranu oprávněné důvěře žalobce v to, že správní orgány posoudí běh lhůty pro stanovení daně v souladu se svou ustálenou správní praxí. V opačném případě by žalobci bylo upřeno právo správně stanovit svou daňovou povinnost a mohlo by tak být zasaženo rovněž do jeho práva na ochranu vlastnictví. Jednalo se o výjimečnou situaci, v níž bylo nutno upřednostnit princip právní jistoty a legitimního očekávání žalobce před principem vázanosti veřejné správy zákonem (principem legality). Nejvyšší správní soud ani neshledal existenci nějakého protichůdného závažného veřejného zájmu, pro který by nemohl legitimnímu očekávání žalobce poskytnout ochranu. Daňové orgány proto měly postupovat v souladu se svou správní praxí, a to i při vědomí toho, že po vydání rozsudku ve věci *Heidrive* se již jedná o nezákonný postup. Pokud tedy dle předešlé správní praxe byly lhůty pro stanovení daně zachovány, byly daňové orgány povinny v řízení o dodatečných daňových přiznáních žalobce pokračovat, a nikoliv řízení o nich zastavit.

VI. Závěr a náklady řízení

[44] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[45] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch.

[46] Žalobce byl naopak ve věci úspěšný, a náleží mu proto náhrada nákladů řízení. Žalobce byl v řízení zastoupen společností Punktum, spol. s.r.o. Jde o osobu vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, kterému podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V řízení o kasační stížnosti učinil zástupce jeden úkon právní služby, a to vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], odměna činí v dané věci 3 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Po přičtení částky odpovídající dani z přidané hodnoty činí odměna daňového zástupce celkem 4 114 Kč.

[47] Stěžovatel je proto povinen žalobci uhradit náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 4 114 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce společnosti Punktum, spol. s.r.o.

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

V Brně dne 9. dubna 2024

Lenka Kaniová
předsedkyně senátu