

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **RWE GasNet, s. r. o**, se sídlem Klíšská 940, Ústí nad Labem, zastoupeného Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem se sídlem Šikulova 17, Brno, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 7, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2013, č. j. 15151/13/01-11000-012138, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 6. 2016, č. j. 15 Af 88/2013 – 106,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

[1] Základem sporu je určení toho, zda byly splněny zákonné podmínky pro nařízení přezkumného řízení dle § 121 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[2] Dne 26. 7. 2016 byla Nejvyššímu správnímu soudu doručena kasační stížnost žalobce napadající v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem. Uvedeným rozsudkem krajský soud zamítl žalobu podanou proti rozhodnutí žalované ze dne 25. 4. 2013, č. j. 15151/13/11000-012138 (dále jen „rozhodnutí žalované“), kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne

13. 2. 2012, č. j. 898/12-1200-505700 (dále také „rozhodnutí prvostupňového správce daně“).

[3] Ze spisového materiálu vyplynulo, že žalobce dodatečným daňovým přiznáním ze dne 31. 12. 2010 deklaroval snížení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 o 47.300.000 Kč. Správce daně na dodatečné daňové přiznání reagoval výzvou k odstranění pochybností ze dne 28. 1. 2011, č. j. 21201/11/214913506609, přičemž vyzval k předložení příloh k řádkům č. 160 a č. 162 dodatečného daňového přiznání.

[4] Žalobce na výzvu zaslal požadované přílohy včetně objasnění toho, proč považuje účetní odpisy za daňově uznatelný výdaj (náklad) ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

[5] Dne 18. 2. 2011 vyhotovil správce daně úřední záznam č. j. 43668/11/214913506609, v němž uvedl, že „*vyměřuje dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 01. 01. 2009 do 31. 12. 2009 po předložení povinných příloh ve shodě s údaji uvedenými daňovým subjektem*“. Návazně na to byl dne 21. 2. 2011 vydán dodatečný platební výměr č. j. 43701/11/214913506609 na daň z příjmů právnických osob za rok 2009 ve výši shodné s výší deklarovanou žalobcem v dodatečném daňovém přiznání (dále jen „přezkoumávané rozhodnutí“).

[6] Po vydání přezkoumávaného rozhodnutí správce daně požádal nadřízeného správce daně (Finanční ředitelství v Ústí nad Labem) o odpověď na metodický dotaz týkající se možnosti uplatnění účetních odpisů jako nákladů (výdajů) dle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Odpověď došla dne 22. 12. 2011. V této nadřízený správce daně zdůraznil, že v případě odpisů je jejich uplatnění do nákladů řešeno dle § 24 odst. 1 písm. a) ZDP ve spojení s § 26 až § 33 téhož zákona. Dále připomněl, že odpisy povolené Energetickým regulačním úřadem jsou kategorií vysloveně kalkulační a neúčtuje se o nich do nákladů ve smyslu § 25 odst. 1 písm. zg) ZDP.

[7] V návaznosti na výše uvedené správce daně podal nadřízenému správci daně podnět k nařízení přezkoumání daňového rozhodnutí podle § 121 daňového řádu, načež byl dne 13. 2. 2012 přezkum nařízen.

[8] Proti rozhodnutí prvostupňového správce daně žalobce podal odvolání. V něm předně uvedl, že rozhodnutí trpí vnitřním rozporem; není z něho patrné, „*kde bere správce daně jistotu, že tzv. odpisy ERU nejsou skutečným účetním nákladem*“; nebyly splněny podmínky nařízení přezkumného řízení (především neexistoval jednoznačný rozpor přezkoumávaného rozhodnutí s právním předpisem) a v rozhodnutí chybí dostatečné odůvodnění toho, že přezkoumávané rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem, jakož chybí i předběžné posouzení věci; přezkumné řízení bylo netransparentní, stejně tak jako jeho závěry.

[9] Žalovaný, coby odvolací orgán, odvolání žalobce zamítl a potvrdil rozhodnutí prvostupňového správce daně. Žalobce napadl rozhodnutí žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem. Ve své rozsáhlé žalobě rozvedl odvolací námitky, které doplnil o

námitku prekluze daně a pochybení správce daně v tom, že podnět k nařízení přezkoumání daňového rozhodnutí podal sám sobě.

[10] Krajský soud dne 20. 6. 2016 žalobu zamítl. Předně vyložil smysl a účel přezkumného řízení, přičemž shledal, že jedinou podmínkou pro nařízení přezkumného řízení je jeho rozpor s právním předpisem (z materiálního hlediska); za nezbytnou podmínkou (bez níž nelze) naopak nepovažoval předběžné posouzení věci. Soud dospěl k závěru, že předmětná podmínka – rozpor s právními předpisy – v daném případě splněna byla.

II. Kasační stížnost

[11] Žalobce (stěžovatel) se s názorem krajského soudu neztotožnil a dne 26. 7. 2016 podal kasační stížnost. Důvody pro podání kasační stížnosti podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.").

[12] Stěžovatel svou kasační stížností napadá závěr krajského soudu o dodržení zákonných podmínek pro zahájení přezkumného řízení. Nezákonnost nařízení přezkumného řízení stěžovatel spatřuje především v tom, že v době vydání rozhodnutí (dne 13. 2. 2012) neexistoval jednoznačný rozpor přezkoumávaného rozhodnutí s právním předpisem - jednalo se toliko o změnu výkladu správce daně. Stěžovatel za nezbytnou podmínku zahájení řízení shledává „*nezpochybnitelný – tj. 100 % - rozpor původního rozhodnutí s právními předpisy*". K výše uvedenému dodává, že v případě pouhé výkladové nejednoznačnosti je použití mimořádných opravných prostředků vyloučeno.

[13] Komparací úpravy přezkumného řízení ve správním řádu, zákoně o správě daní a poplatků a daňovém řádu stěžovatel dochází k závěru, že dle daňového řádu musí správce daně deklarovat důvody nezákonnosti přezkoumávaného rozhodnutí již předem (při zahájení přezkumného řízení). Opačný přístup, tedy nalézání důvodu nezákonnosti po zahájení přezkumného řízení, je slovy stěžovatele nepřípustný.

[14] Dle stěžovatele krajský soud zcela přešel intertemporální účinky rozsudků Nejvyššího správního soudu, které potvrzovaly platnost jím zastávaného výkladu, a přihlédl toliko k závěru rozšířeného senátu.

[15] Stěžovatel dále poukazuje na skutečnost, že nařízením přezkumného řízení došlo k retroaktivní změně do té doby ustálené správní praxe správce daně a nařízení přezkoumání rozhodnutí je v rozporu s právní jistotou. Správce daně v dané věci zahájil postup k odstranění pochybností, po kterém doměřil daň dle dodatečného daňového tvrzení stěžovatele. Postup správce daně tak měl u stěžovatele založit legitimní očekávání (ve shodě s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2015, č. j. 4 Afs 168/2015 - 26). Stěžovatel má dále za to, že v dané věci požíval ochranu principu právní jistoty, který zaručuje ochranu jednání a nezměnitelnost výsledku takového jednání. Narušení právní jistoty nařízením přezkumného řízení bylo dle stěžovatele nepřípustným zásahem do jeho základních práv a svobod. S námitkou ochrany právní jistoty stěžovatel spojuje nedostatek tzv. profesionálního přístupu. K posledně uvedenému stěžovatel tvrdí, že správce daně v mezidobí od vydání dodatečného daňového přiznání do nařízení přezkumného řízení diametrálně změnil svůj právní názor, ač nedošlo ke změně zjištěného skutkového stavu a disponoval veškerými informacemi k právnímu posouzení již při vydání dodatečného platebního výměru.

[16] Závěrem podotýká, že krajský soud se opomněl zabývat otázkami právní jistoty, správní praxe či legitimního očekávání ve vztahu k dodatečnému platebnímu výměru, přestože se jednalo o jeden ze žalobních bodů.

III. Vyjádření žalovaného

[17] Žalovaný ve svém vyjádření nesouhlasí se závěry vyslovenými v kasační stížnosti. Dle jeho názoru vydání rozhodnutí o nařízení přezkoumání nepředchází žádné formální řízení, ale pouze předběžné posouzení věci, které nemůže v žádném případě znamenat *„absolutní, nezpochybnitelný, 100% rozpor rozhodnutí s právními předpisy“*, jak tvrdí stěžovatel. Nezpochybnitelná jistota nachází místo až v rámci samotného přezkumu rozhodnutí, tedy ve druhé části přezkumného řízení. Nevydání rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení by bylo v rozporu se zákonem a zásadou oficiality. Právní jistota v podobě legitimního očekávání nemůže vždy převážit nad zájmem na objektivně správném zjištění daně (zákonnosti rozhodnutí). Daňový řád právní jistotu v podobě zásadní nezměnitelnosti rozhodnutí v neprospěch stěžovateli neposkytuje, upravuje-li prostředky, které mohou pravomocné rozhodnutí zvrátit. Na druhou stranu je nutné podotknout, že taková nejistota je časově omezena.

[18] V poslední části vyjádření se žalovaný vymezuje vůči posouzení naplnění podmínek soudního přezkumu. Dle žalovaného spadá rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí do kompetenční výluky stanovené § 70 písm. c) s. ř. s., přičemž odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 9. 2016, č. j. 62 Af 106/2014 - 119.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[19] Soud nejprve přistoupil k posouzení, zda v daném případě došlo ke splnění zbývajících podmínek řízení o kasační stížnosti. Ověřil, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti (§ 102 s. ř. s.). V kasační stížnosti, kterou podala včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), uplatňuje přípustné důvody podle § 103 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s. a v řízení je řádně zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Kasační stížnost je tedy věcně projednatelná. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán jejím rozsahem a uplatněnými stížnostními důvody. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Pro přehlednost soud odůvodnění strukturoval dle okruhů uplatněných kasačních námitek. Nejprve se zabýval kompetenční výlukou (*IV. a*), dále podmínkami pro zahájení přezkumného řízení (*IV. b*), následně právní jistotou a legitimním očekáváním (*IV. c*) a závěrem intertemporálními účinky rozsudků Nejvyššího správního soudu (*IV. d*).

IV. a Kompetenční výluka

[22] První otázkou, kterou záhodno vyřešit, než lze přistoupit k přezkumu dalších kasačních námitek, je žalovaným tvrzená kompetenční výluka projednávané věci dle § 70 písm. c) s. ř. s.

[23] Vyloučení nařízení přezkumného řízení, případně přímo přezkum zákonnosti tohoto úkonu správce daně, se v minulosti stalo předmětem rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu již několikrát (srov. rozsudky ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006 - 52; ze dne 4. 12. 2007, č. j. 9 Afs 75/2007 - 80; ze dne 13. 12. 2007, č. j. 9 Afs

76/2007 - 84; ze dne 27. 8. 2008, č. j. 1 Afs 124/2008 - 42; ze dne 18. 6. 2010, č. j. 2 Afs 7/2010 - 84; ze dne 19. 5. 2011, č. j. 1 As 36/2011 - 79; ze dne 7. 8. 2013, č. j. 1 Afs 35/2013 - 30; ze dne 15. 10. 2015, č. j. 8 Afs 9/2015 - 61; ze dne 19. 5. 2016, č. j. 9 Afs 17/2016 - 43; či nejnověji ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 165/2016 - 27 a ze dne 6. 4. 2017, č. j. 9 Afs 257/2016 - 64).

[24] Soudní přezkum zákonnosti nařízení přezkumného řízení v projednávané věci je, oproti úpravě dle správního řádu, přímo spojen se zásahem do práv daňového subjektu. Je s ním vždy spojen odkladný účinek přezkoumávaného rozhodnutí, daňový subjekt tak nemůže vykonávat rozhodnutím přiznaná práva, správce daně není při nařízení přezkumného řízení rozhodnutí o stanovení daně omezen zvláštní lhůtou pro zahájení a trvání přezkumného řízení (srov. § 96 odst. 1 ve spojení s § 97 odst. 2 správního řádu a § 122 odst. 3 daňového řádu), a lhůta pro stanovení daně se nařízením přezkumného řízení může prodloužit dle § 148 odst. 2 písm. c) daňového řádu o jeden rok.

[25] Správce daně není v přezkumném řízení vázán žádnou lhůtou, kromě lhůty pro stanovení daně, přičemž se jedná o lhůtu nejméně tříletou. Soud zdůrazňuje, že není přípustné, aby byl daňový subjekt „uvězněn“ po řadu let v pomyslném „právním vakuu“ (pozastavení výkonu jeho práv bez možnosti soudní ochrany).

[26] Žalovaný svá tvrzení ve vyjádření opírá o argumentaci vznesenou Krajským soudem v Brně v rozsudku ze dne 14. 9. 2016, č. j. 62 Af 106/2014 - 119. Tento rozsudek byl však zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2017, č. j. 9 Afs 257/2016 - 64. Ustálený právní názor soudu o tom, že nařízení přezkumného řízení nespadá pod aplikaci § 70 písm. c) s. ř. s., tedy přetrvává.

IV. b Podmínky pro zahájení přezkumného řízení

[27] Předně stěžovatel namítá, že nebyly dodrženy podmínky pro zahájení přezkumného řízení. Domnívá se, že přezkumné řízení má místo pouze tam, kde dojde k vydání rozhodnutí, které je v rozporu s právním předpisem, přičemž se musí jednat o „*jednoznačný a příkrý rozpor s jednoznačnými ustanoveními zákona neumožňujícími výkladovou volnost či nedávajícími prostor k uvážení*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2014, č. j. 2 Afs 67/2013 - 53). V předmětném sporu však v době nařízení přezkoumání dodatečného platebního výměru existovala výkladová volnost a prostor k uvážení. Jednoznačný rozpor s právním předpisem nastal až vydáním usnesení rozšířeného senátu k meritu věci. Stěžovatel proto nepovažuje za dostatečný pro nařízení přezkoumání rozhodnutí toliko zmiňovaný interpretační odklon.

[28] Soud k tomuto uvádí, že přezkumné řízení je tradičním dozorčím prostředkem sloužícím k ochraně objektivní zákonnosti rozhodnutí správních orgánů (správce daně), jehož prostřednictvím dochází k nápravě zásadních právních vad způsobujících nezákonnost rozhodnutí. Nadřízený správní orgán v souladu se zásadou oficiality, a zároveň zákonnosti a rovnosti, dbá o to, aby ve správním řízení (daňovém řízení) byla pokud možno každá nezákonnost odstraněna.

[29] Řízení o přezkoumání rozhodnutí se rozpadá do dvou fází: v první dochází k iniciaci (vyvolání) přezkumného řízení; v následující k samotnému přezkumu rozhodnutí. Řízení se zahajuje z moci úřední, zpravidla však na podnět, který může podat kterýkoliv správce daně či jakákoliv osoba zúčastněná na správě daní. V rámci první fáze přezkumného řízení dochází k předběžnému posouzení zákonnosti rozhodnutí - zjištění (ne)souladu s právními předpisy. Dospěje-li nadřízený správce daně k závěru, že dané rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy, nařídí jeho přezkoumání. Ve druhé fázi řízení dochází k přezkumu samotnému, tedy učinění si závěru o důvodnosti či nedůvodnosti nařízení přezkoumání zákonnosti rozhodnutí (srov. rozsudek ze dne 2. 11. 2016, č. j. 6 Afs 161/2016 - 38).

[30] Zákonnou podmínkou pro nařízení přezkoumání rozhodnutí (iniciační fáze) je rozpor s právním předpisem, který musí být v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí vymezen. Vydání rozhodnutí předchází předběžné posouzení, které je procesem, v rámci něhož správce daně rozhoduje, zdali v dané věci nařídí či nenařídí přezkoumání rozhodnutí. Z odůvodnění nařízení přezkoumání rozhodnutí proto musí být posléze patrné, v čem je správcem daně spatřován rozpor s právními předpisy, tedy jaká úvaha jej vedla (jak věc předběžně posoudil) k nařízení přezkoumání rozhodnutí.

[31] V dané věci nadřízený správce daně v rozhodnutí o nařízení přezkoumání dodatečného platebního výměru výslovně stanovil, že: „[č]*ástka na řádku 162 však není účetním odpisem, neboť odpisy ERU nejsou skutečným účetním nákladem, jsou pouze kalkulační položkou regulačního vzorce, stanovující určitou maximální výši odpočtů, kterou ještě lze vztáhnout k regulované ceně či povolenému výnosu. Jinými slovy, odpisy ERU představují administrativní hranici položky odpisů pro odůvodnění regulované ceny. Vzhledem k tomu, že se nejedná o reálný náklad, daňový subjekt o nich jako o účetních nákladech ani neúčtoval, nelze aplikovat ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, neboť se nejedná o náklad definovaný v ustanovení § 25 odst. 1 písm. zg) ZDP.* “ Dané rozhodnutí bylo následně obšírně argumentačně doplněno žalovaným.

[32] Odůvodnění nařízení přezkumu, doplněné v odvolacím řízení, je formulováno jednoznačně a nezavdává pochybnosti stran rozporu se zákonem vnímaného správcem daně. Krajský soud správně poznamenal, že takto formulované odůvodnění rozhodnutí o nařízení přezkumu je legitimním důvodem pro vydání rozhodnutí o nařízení přezkoumání dodatečného platebního výměru.

[33] Na věci nic nemění ani skutečnost, že o meritu věci rozhodl (až) rozšířený senát, tudíž výklad správce daně nebyl doposud potvrzen soudem. V opačném případě by docházelo k situacím, v nichž nadřízený správce daně musí pro nařízení přezkoumání rozhodnutí vždy nalézt rozhodnutí soudu v obdobné věci (či vyčkat jeho vydání).

[34] Správní orgány jsou však povolány i k vydávání správních aktů, jejichž tvorba je neodmyslitelně spjatá s výkladem právních předpisů. Soudní moc v tomto systému dělby moci mezi jinými přezkoumává správnost právního názoru (výsledku výkladu zákona) orgánů moci výkonné. Je tak zcela nelogické, aby přezkum rozhodnutí, jakožto dozorčí úkon, byl vždy podmíněn existencí předchozího rozhodnutí soudu, který je nadto nadán pravomocí přezkumné řízení, jakož i jeho výsledek, přezkoumat. Navíc by potlačení

dozorové pravomoci nadřízených správních orgánů v konečném důsledku mohlo vést až k nemožnosti vytvoření jednotné aplikační praxe (zejména u nových právních předpisů) a z toho vyplývajících nedůvodných rozdílů mezi adresáty správních aktů, jakož i k podlomení zásady oficiality a zásady tzv. presumpce správnosti rozhodnutí správního orgánu.

[35] Dále se soud zabýval stěžovatelem namítaným judikaturním požadavkem na „*jednoznačný a příkrý rozpor s jednoznačnými ustanoveními zákona neumožňujícími výkladovou volnost či nedávajícími prostor k uvážení*". Ten shledává pro danou věc nepřípadným. Výše uvedená kategoricky zvýšená intenzita jistoty rozporu s právním předpisem souvisí se zákazem změny rozhodnutí odvolacího orgánu k horšímu, přičemž proti tomuto rozhodnutí zákon nepřipouští odvolání. Nejde tedy o pravidlo stanovící intenzitu rozporu se zákonem nutnou pro nařízení přezkumného řízení, proti němuž odvolání přípustné je. Nadto se jedná o pravidlo platné pro řízení o odvolání ve správním řízení, které podává výlučně daňový subjekt, nikoliv pro nařízení přezkumného řízení, jež zahajuje toliko správce daně.

[36] Stran závěru první kasační námitky soud připomíná, že přezkumné řízení je prostředkem dozoru, s čímž souvisí skutečnost, že je zahájeno nadřízeným správním orgánem v rámci jeho dozorových činností. Nadřízený správní orgán zajišťuje zákonnost činnosti podřízených správních orgánů, jakož i dbá na souladnost postupů, včetně interpretace a aplikace právních předpisů, u podřízených správních orgánů (a to i uvnitř finanční správy). Jedná se o jediný prostředek nápravy, za nezměněných skutkových okolností, vadných (nezákonných) právních závěrů správce daně. Interpretační odklon podřízeného orgánu od aplikační praxe nadřízeného orgánu je tak typickým důvodem pro nařízení přezkoumání rozhodnutí. Ve stěžovatelově věci se nadřízený správce daně neodchýlil od svého výkladu, nenastal tvrzený interpretační odklon, naopak na svém výkladu setrval (srov. odpověď na metodický dotaz v bodě [6] rozsudku).

[37] Záhodno dodat, že ohledně intenzity rozporu se zákonem lze v daném případě dokonce hovořit o stěžovatelem uváděném nezpochybnitelném rozporu rozhodnutí prvostupňového správce daně s právními předpisy, neboť již v době vydání přezkoumávaného rozhodnutí byla dostupná důvodová zpráva k § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, která výslovně stanovila (zvýrazněno soudem): „*Platí pravidlo, že pokud má nedaňový výdaj* ***zvláštní/speciální daňový režim, nemůže využít toto ustanovení****. Zvláštním daňovým režimem se rozumí zejména režim*

- *rezerv,*
- *opravných položek,*
- *nabývacích cen podílů,*
- *pohledávek,*
- *výdajů na spotřebované pohonné hmoty, pokud poplatník využil paušální výdaj na dopravu (§ 25 odst. 1 písm. x)),*
- *oceňovacích rozdílů,*
- *finančního leasingu,*
- ***odpisů.***

[38] První kasační námitku soud shledal nedůvodnou a závěry rozsudku krajského soudu zhodnotil jako souladné se zákonem.

IV. c Právní jistota a legitimní očekávání

[39] Stěžovatel dále předestírá, že v řízení před správcem daně došlo k retroaktivní změně do té doby ustálené správní praxe, tedy porušení právní jistoty a legitimního očekávání. Zásah do jeho legitimního očekávání spatřuje zejména v tom, že správce daně, ač rozhodl stejně o dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2008 a o daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2010, se od této ustálené praxe odchýlil. Výše zmíněným dle stěžovatele došlo za prvé k převážení právní jistoty nad zájmem státu na tom, aby rozhodnutí bylo věcně správné. Za druhé k porušení profesionálního přístupu, neboť správce daně za nezměněného skutkového a právního stavu dospěl k diametrálně odlišnému právnímu názoru. Závěrem stěžovatel dodává, že krajský soud se s porušením právní jistoty (žalobní bod) nevypořádal.

[40] Soud se otázkou stability správní praxe (právní jistoty) a její vynutitelnosti před správními soudy opakovaně zabýval již dříve (srov. např. rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, publikovaný pod č. 605/2005 Sb. NSS; rozsudek ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2 As 7/2005 - 86 či rozsudek ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251, publikovaný pod č. 1383/2007 Sb. NSS).

[41] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu pak k této problematice ve svém rozhodnutí ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, publikovaném pod č. 1915/2009 Sb. NSS, stanovil, že „*správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánu 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.*“

[42] Pro přezkoumávanou věc je proto podstatné nejprve vyhodnotit, zda se, ve smyslu výše uvedeného vymezení, správní praxe zakládající legitimní očekávání vůbec vytvořila.

[43] Ze spisového materiálu soud ověřil, že správce daně rozhodoval o dvou zdaňovacích obdobích stejného daňového subjektu časově souběžně - 21. 2. 2011 rozhodl zároveň o dani z příjmů právnických osob jak za zdaňovací období roku 2008, tak i za zdaňovací období roku 2009; o zdaňovacím období roku 2010, u kterého bylo daňové přiznání podáno 1. 7. 2010, rozhodl 13. 7. 2011. Existence tří rozhodnutí téhož správce daně, která ve svém odůvodnění pouze odkazují na stanovení daně v souladu s tvrzením stěžovatele, z čehož byla dvě vydána týž den, nemůže bez dalšího vytvořit správní praxi zakládající legitimní očekávání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2015, č. j. 4 Afs 168/2015 - 26).

[44] Soud také nepřehlédl, že v době rozhodování o nařízení přezkumného řízení neexistovala relevantní judikatura, právní názor nadřízeného správce daně se neshodoval s právním názorem podřízeného správce daně (srov. odpověď na metodický dotaz), o dané věci rozhodoval jediný správce daně, důvodová zpráva způsob aplikace zákona provedený

prvostupňovým správcem daně vylučovala a jednalo se o aplikaci relativně nového ustanovení zákona. Dále ze spisu vyplynulo, že prvostupňový správce daně se ke klíčové právní otázce (aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP) v dodatečném platebním výměru jakkoliv blíže nevyjádřil, pouze provedl „postup k odstranění pochybností“, který vykazoval materiální (výzva neobsahuje konkretizaci pochybností o tvrzených skutečnostech, ale toliko žádá doplnění zákonných podkladů k dodatečnému daňovému přiznání) a procedurální (řízení bylo ukončeno úředním záznamem dle § 63 daňového řádu bez uvedení § 89 téhož zákona, přičemž jádrem „zjištění“ je doručení požadovaných povinných příloh) znaky výzvy k odstranění vad podání dle § 74 daňového řádu; načež stanovil daň v souladu s tvrzením stěžovatele. Jednalo se o výzvu k odstranění pochybností, přestože v dodatečných platebních výměrech správce daně chybně (!) označil provedený postup za vytýkací řízení dle § 89 daňového řádu.

[45] Z předestřeného je patrné, že v době rozhodování o nařízení přezkumu řízení zde neexistovala ustálená, jednotná a dlouhodobá, či byť jen jeden z těchto atributů, správní praxe.

[46] Ačkoliv se stěžovatel dovolává závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006 – 159, a splnění podmínek pro přiznání ochrany legitimního očekávání (srov. bod [51] předmětného rozsudku), v nyní projednávané věci chybí základní předpoklad pro přistoupení ke zkoumání splnění stěžovatelem uváděných podmínek ochrany legitimního očekávání - činnost orgánu veřejné správy s výše zmíněnými atributy.

[47] Nadto se nyní projednávaná věc týká první fáze přezkumného řízení, přičemž námitka porušení legitimního očekávání nalézá své místo spíše až ve druhé fázi přezkumného řízení, kde se teprve meritorně rozhoduje o (ne)přezkoumání rozhodnutí správce daně. V této fázi řízení se teprve poskytuje ochrana před zásahem do stanovené daně. Obdobně je tomu v řízení správním (srov. § 94 odst. 4 zákona č. 500/2004, správní řád, ve znění pozdějších předpisů).

[48] Soud závěrem této kasační námitky považuje za vhodné také poukázat na specifické postavení právní jistoty v procesu stanovení daně, do nějž spadá i v této věci přezkoumávané řízení. Oproti správnímu řízení je řízení o stanovení daně charakteristické informační asymetrií mezi správcem daně a daňovým subjektem, který zpravidla jako jediný ví, jak se vše odehrálo. Správce daně se nachází v postavení, kdy je každoročně povinen stanovit daň stovkám tisíc daňových subjektů, přičemž se zpravidla musí spolehnout na jejich daňová tvrzení. Daňové řízení je proto v nalézací fázi dlouhodobě (takřka odnepaměti) koncipováno tak, že do uplynutí prekluzivní lhůty, je výchozím princip legality a s ním spojená zásada oficiality. Těmto ustupuje presumpce správnosti rozhodnutí správního orgánu.

[49] Správce daně, jakož i daňový subjekt, tak může v průběhu řízení poslední známou daň měnit až do uplynutí lhůty pro stanovení daně. V daném případě tomu nebylo jinak. Doměřovací řízení započal daňový subjekt, který podal dodatečné daňové přiznání a výši posledně tvrzené daně snížil. Sám tak jako první zasáhl do svého postavení („právní jistoty“). Učinil tak ve lhůtě pro stanovení daně, tudíž v souladu se zákonem.

[50] Samotná lhůta pro stanovení daně vymezuje objektivně daný a jednoznačně předvídatelný časový prostor pro vypořádání materiálních vztahů mezi veřejným rozpočtem a osobou zúčastněnou na správě daní, typicky daňovým subjektem. Po jejím uplynutí se daň stává nezměnitelnou. Jedná se o východisko nacházející svou podstatu v principu předvídatelnosti právní úpravy a nenarušuje tak samotnou podstatu právní jistoty, neboť její účel je stejný – každá lidská bytost by měla být schopná plánovat a s určitou mírou (právní) jistoty předvídat následky svého chování (srov. S. Schønberg, *Legitimate Expectations in Administrative Law*, Oxford: Oxford University Press, 2000, s. 12). Lze se dobrat závěru, že právní jistota je v nalézací fázi daňového řízení vlivem výše zmíněných okolností oproti řízením zahajovaným například na žádost velmi oslabena.

[51] Stěžovatel výtku porušení právní jistoty a legitimního očekávání rozvinul do podoby zevrubné vícestránkové kasační námitky až v rámci kasační stížnosti. Ačkoliv se tak krajský soud opomněl výslovně zabývat principem právní jistoty a s ní spojeného legitimního očekávání, jeho ucelený argumentační systém, jakož i výroková část rozsudku, stran zákonnosti nařízení přezkumného řízení obstojí.

[52] Kasační námitka porušení profesionálního přístupu ze strany správců daně neměla své místo v řízení před správci daně ani krajským soudem, proto ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. se na ni nahlíží jako na námitku nepřípustnou.

IV. d Intertemporální účinky rozsudků Nejvyššího správního soudu

[53] Jednou z kasačních námitek je i ta, že krajský soud nezkoumal intertemporální účinky rozsudků sedmého senátu Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 7 Afs 107/2012 a 7 Afs 57/2013). Stěžovatel se návazně domáhá naplnění principu incidenční retrospektivy na jeho případ.

[54] Intertemporální účinky judikatury či incidenční retrospektivu lze vymezit jako povinnost soudu od okamžiku vyhlášení rozhodnutí postupovat podle zaujatého právního názoru ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86). Tyto instituty se váží zejména na aplikaci sjednocujících judikaturních závěrů. Ve správním soudnictví se bude typicky jednat o rozhodnutí rozšířeného senátu.

[55] Věcná aplikace incidenční retrospektivy (posouzení intertemporálních účinků judikatury) je bezezbytku spjatá s právními a skutkovými podobnostmi sporu. Předmětné rozsudky sedmého senátu pojednávají o stanovení daně, nikoliv o (ne)splnění podmínek pro nařízení přezkumného řízení ve smyslu ustanovení § 121 a násl. daňového řádu, jak připomíná sám stěžovatel (!) ve své odpovědi ze dne 27. 10. 2015 na výzvu Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 10. 2015, č. j. 15 Af 88/2013 - 80. Aplikace incidenční retrospektivy v přezkoumávané věci tak nepřichází v úvahu. Nadto krajský soud rozhodl dne 20. 6. 2016, přičemž v době rozhodnutí již bylo vydáno usnesení rozšířeného senátu (ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014 – 125), ve kterém došlo k překonání právních závěrů zastávaných ve stěžovatelem zmiňovaných rozsudcích sedmého senátu.

[56] Ostatně žalovaný o nařízení přezkumného řízení a o odvolání proti němu rozhodl už začátkem roku 2013, přičemž zmiňované rozsudky sedmého senátu byly vydány v polovině roku 2014. Krajský soud dle § 75 odst. 1 s. ř. s. při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (žalovaného). Danou věc proto posoudil v souladu se zákonem.

[57] Kasační námitku je pro vše výše uvedené nutno označit za nedůvodnou.

V. Závěr a náklady řízení

[58] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že stěžovatelovy námitky nejsou důvodné, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl jako nedůvodnou.

[59] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalované pak náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto jí je Nejvyšší správní soud nepřiznal.

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

V Brně dne 21. prosince 2017

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu