ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce **GasNet, s. r. o.** (dříve RWE GasNet, s. r. o.), se sídlem Ústí nad Labem, Klíšská 940, zastoupeného Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem se sídlem Brno, Šikulova 17, proti žalovanému **Generálnímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Praha 1, Lazarská 15/7, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 6. 2016, č. j. 15 Af 89/2013-109,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

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

Odůvodnění:

[1] V dodatečném daňovém přiznání na daň z příjmů právnických osob ze dne 31. 12. 2010 žalobce deklaroval snížení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 o částku 54 509 070 Kč z důvodu uplatnění účetních odpisů povolených Energetickým regulačním úřadem za daňově uznatelný výdaj (náklad) ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Finanční úřad v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) následně žalobci zaslal výzvu k odstranění pochybností ze dne 28. 1. 2011, jíž žalobce vyzval k předložení příloh k řádkům č. 160 a 162 daňového přiznání. Žalobce na výzvu doložil požadované přílohy spolu s odůvodněním, proč považoval účetní odpisy za daňově uznatelný výdaj. V návaznosti na to vydal správce daně dodatečný platební výměr ze dne 21. 2. 2011, č. j. 44709/11/214913506609, na daň z příjmů

právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 ve výši shodné s výší deklarovanou žalobcem v dodatečném daňovém přiznání, tj. 38 655 330 Kč.

[2] Správce daně poté požádal Finanční ředitelství v Ústí nad Labem jako nadřízeného správce daně (dále jen „nadřízený správce daně“) o odpověď na metodický dotaz týkající se možnosti uplatnění povolených účetních odpisů jako nákladů (výdajů) dle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. V odpovědi ze dne 22. 12. 2011 nadřízený správce daně zdůraznil, že v případě odpisů povolených Energetickým regulačním úřadem je jejich uplatnění jako nákladů řešeno v § 24 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, ve spojení s § 26 až § 33 téhož zákona a také, že tyto odpisy jsou kategorií vysloveně kalkulační, nepředstavují reálný náklad a neúčtuje se o nich do nákladů ve smyslu § 25 odst. 1 písm. zg) zákona o daních z příjmů. Nato správce daně dne 16. 1. 2012 podal nadřízenému správci daně podnět k nařízení přezkoumání dodatečného platebního výměru podle § 121 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

[3] Rozhodnutím ze dne 13. 2. 2012, čj. 895/12-1200-505700, nařídil nadřízený správce daně přezkoumání shora uvedeného dodatečného platebního výměru ze dne 21. 2. 2011. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 25. 4. 2013, č. j. 15147/13/01-11000-012138 (dále též „napadené rozhodnutí“).

[4] Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou podanou ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem. Rozsudkem ze dne 20. 6. 2016, čj. 15 Af 89/2013-109, krajský soud žalobu zamítl.

[5] Krajský soud se nejprve zabýval otázkou, zda napadené rozhodnutí není vyloučeno ze soudního přezkumu, a dospěl k závěru, že toto rozhodnutí pod kompetenční výluku nespadá. Dále vyložil smysl a účel přezkumného řízení, přičemž shledal, že jedinou podmínkou nařízení přezkumného řízení je rozpor rozhodnutí, jež má být podrobeno přezkumu, s právními předpisy (z materiálního hlediska); za nezbytnou podmínku naopak nepovažoval předběžné posouzení věci. Krajský soud tak uzavřel, že předmětná podmínka pro nařízení přezkumného řízení podle § 121 daňového řádu – rozpor s právními předpisy – v daném případě splněna byla.

[6] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost., kterou opírá o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Stěžovatel předně nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že pro zahájení přezkumného řízení byly dodrženy zákonné podmínky. Nezákonnost nařízení přezkumného řízení spatřuje zejména v tom, že v době vydání rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení (dne 13. 2. 2012) neexistoval jednoznačný rozpor přezkoumávaného rozhodnutí (platebního výměru) s právním předpisem – jednalo se toliko o pozdější změnu výkladu zákona správcem daně. Stěžovatel za nezbytnou podmínku zahájení uvedeného řízení považuje „*nezpochybnitelný – tj. 100% – rozpor původního rozhodnutí s právními předpisy*“, a má za to, že v případě pouhé výkladové nejednoznačnosti je použití mimořádných opravných prostředků vyloučeno.

[8] Komparací úpravy přezkumného řízení ve správním řádu, zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a daňovém řádu stěžovatel dospívá 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 nepřípustný.

[9] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud zcela přešel intertemporální účinky rozsudků sedmého senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 107/2012 a sp. zn. 7 Afs 57/2013, které potvrzují platnost jím zastávaného výkladu, a přihlédl toliko k závěru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, vyjádřenému v usnesení ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014-125.

[10] Stěžovatel poukazuje rovněž na skutečnost, že nařízením přezkumného řízení došlo k retroaktivní změně do té doby ustálené správní praxe správce daně, a nařízení přezkoumání rozhodnutí je tudíž v rozporu s principem právní jistoty. Správce daně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši, která se neodchylovala od daně tvrzené stěžovatelem. Postup správce daně tak u stěžovatele založil legitimní očekávání (ve shodě s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2015, čj. 4 Afs 168/2015-26). Stěžovatel proto v dané věci požíval ochranu principu právní jistoty, který zaručuje ochranu jednání a nezměnitelnost výsledku takového jednání. Narušení právní jistoty nařízením přezkumného řízení bylo nepřípustným zásahem do jeho základních práv a svobod.

[11] S námitkou ochrany právní jistoty stěžovatel spojuje také námitku nedostatku tzv. „profesionálního přístupu“. Správce daně v době od vydání platebního výměru do nařízení přezkumného řízení zásadním způsobem změnil svůj právní názor, ač nedošlo ke změně zjištěného skutkového stavu a disponoval veškerými informacemi k právnímu posouzení již při vydání platebního výměru.

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

[13] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný názor stěžovatele odmítl. Má za to, že vydání rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí nepředchází žádné formální řízení, ale pouze předběžné posouzení věci, které nemůže v žádném případě znamenat závěr o „*absolutním, nezpochybnitelném, 100% rozporu 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; tato nejistota je nicméně časově omezena.

[14] Závěrem svého vyjádření se žalovaný vymezuje vůči posouzení naplnění podmínek soudního přezkumu. Dle žalovaného spadá rozhodnutí o nařízení přezkoumání

rozhodnutí do kompetenční výluky stanovené v § 70 písm. c) s. ř. s.; k tomu odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 14. 9. 2016, čj. 62 Af 106/2014-119.

[15] V doplnění kasační stížnosti, zaslaném dne 22. 1. 2018, stěžovatel polemizuje s právním hodnocením nastolených právních otázek, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 12. 2017, čj. 1 Afs 198/2016-62, jímž rozhodl v související věci. První senát podle stěžovatele založil své právní závěry na nesprávných východiscích. Uvedené výhrady stěžovatel vztahuje jak k úvahám o povaze institutu přezkumného řízení (jeho možné kolizi s principem právní jistoty daňového subjektu) a v jeho rámci k výkladu pojmu „*rozpor s právními přepisy*“, tak i k otázce zohlednění intertemporálních účinků soudních rozhodnutí.

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud úvodem předesílá, že skutkově obdobnou věcí, která se týkala zdaňovacích období roku 2009 a 2010 a se zcela identickým okruhem sporných otázek, na půdorysu totožných kasačních námitek jako nyní, se již zabýval v rozsudku ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1 Afs 198/2016-62 (dále též „rozsudek prvního senátu“), a v rozsudku ze dne 25. 1. 2018, č. j. 8 Afs 181/2016-68 (dále též „rozsudek osmého senátu“). Ostatně se závěry rozsudku prvního senátu v doplnění kasační stížnosti stěžovatel polemizuje. Kasační soud však ani při zohlednění těchto výhrad neshledává důvody pro předložení věci rozšířenému senátu podle § 17 odst. 1 s. ř. s. Naopak, na závěrech uvedených v citovaných rozsudcích prvního a osmého senátu nehodlá ničeho měnit ani v nyní souzené věci; proto z nich v dalším odůvodnění vychází.

[19] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval žalovaným nastolenou otázkou vyloučení rozhodnutí žalovaného ze soudního přezkumu podle § 70 písm. c) s. ř. s.; touto otázkou je ostatně povinen se zabývat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4, věta za středníkem s. ř. s.).

[20] Problematikou možné kompetenční výluky soudního přezkumu rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení se zabýval již první senát v rozsudku v související věci sp. zn. 1 Afs 198/2016, v němž odkázal na četnou dřívější judikaturu tohoto soudu (viz bod [23] rozsudku). Od závěru vysloveného prvním senátem není důvodu se odchýlit ani v nyní projednávané věci.

[21] 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), příslušný daňový orgán není při nařízení přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně omezen zvláštní lhůtou pro zahájení a trvání přezkumného řízení (srov. § 96 odst. 1 správního řádu, 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. Kromě lhůty pro stanovení daně (jedná se o lhůtu nejméně tříletou) tak správce daně není v

přezkumném řízení vázán žádnou lhůtou. Z toho důvodu *„není přípustné, aby byl daňový subjekt ´uvězněn' po řadu let v pomyslném ´právním vakuu' (pozastavení výkonu jeho práv bez možnosti soudní ochrany)*" (viz bod [25] rozsudku prvního senátu).

[22] Žalovaný svá tvrzení ve vyjádření opírá o argumentaci uvedenou v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 9. 2016, č. j. 62 Af 106/2014-119. Tato argumentace ovšem není přiléhavá, neboť zmiňovaný rozsudek Nejvyšší správní soud zrušil rozsudkem ze dne 6. 4. 2017, č. j. 9 Afs 257/2016-64. Lze tak uzavřít, že kasační soud zastává ustálený právní názor, že rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení nespadá pod kompetenční výluku podle § 70 písm. c) s. ř. s. Uvedenou otázku se shodným závěrem zodpověděl i krajský soud (viz strana 5 napadeného rozsudku).

[23] Stěžejní kasační námitka spočívá v tvrzení, že nebyly dodrženy podmínky pro zahájení přezkumného řízení. Stěžovatel má za to, že přezkumné řízení má místo pouze tam, kde došlo 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). Stěžovatel zastává názor, že v předmětném sporu v době nařízení přezkumu existovala výkladová volnost a prostor k uvážení. Jednoznačný rozpor s právním předpisem nastal až vydáním usnesení rozšířeného senátu k meritu věci [zda se účetní odpisy považují za daňově uznatelný výdaj (náklad) ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů]. Zmiňovaný interpretační odklon proto stěžovatel nepovažuje za dostatečný pro nařízení přezkoumání rozhodnutí.

[24] Nejvyšší správní soud k tomu 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 (daňovém) řízení byla pokud možno každá nezákonnost odstraněna.

[25] Jak zdejší soud uvedl již v rozsudku ze dne 2. 11. 2016, čj. 6 Afs 161/2016-38, přezkumné řízení 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.

[26] Zákonnou podmínkou pro nařízení přezkoumání rozhodnutí (tj. první fáze řízení o přezkoumání rozhodnutí) je indikace jeho rozporu s právním předpisem, který musí být v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí vymezen. Vydání tohoto rozhodnutí předchází předběžné posouzení, které je procesem, v rámci něhož správce daně rozhoduje, zdali v dané věci přezkumné řízení nařídí, či nikoli. Z odůvodnění rozhodnutí o nařízení

přezkoumání rozhodnutí proto musí být zřejmé, v čem správce daně spatřuje rozpor s právními předpisy, tedy jaká úvaha jej vedla (jak věc předběžně posoudil) k nařízení přezkoumání rozhodnutí.

[27] V dané věci Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, jako nadřízený správce daně, v rozhodnutí o nařízení přezkoumání dodatečného platebního výměru výslovně uvedlo, že „[č]*ástka na řádku 162 však není účetním odpisem, neboť odpisy ERU nejsou skutečným účetním nákladem, jsou pouze kalkulační kategorií, položkou regulačního vzorce, stanovující určitou maximální výši odpisů, 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* [zákona o daních z příjmů – poznámka Nejvyššího správního soudu]*, neboť se nejedná o náklad definovaný v ustanovení § 25 odst. 1 písm. zg) ZDP*.“ Tuto premisu žalovaný následně podrobně argumentačně doplnil v napadeném rozhodnutí.

[28] Odůvodnění nařízení přezkumu, doplněné v odvolacím řízení, je formulováno jednoznačně a nezavdává pochybnosti stran rozporu se zákonem vnímaného nadřízeným 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.

[29] Na uvedeném nic nemění ani fakt, že o meritu věci rozhodl (až) rozšířený senát Nejvyššího správního soudu (viz bod [22] usnesení rozšířeného senátu ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014-125), a výklad nadřízeného správce daně tedy nebyl v rozhodné době potvrzen soudem. V opačném případě by totiž docházelo k situacím, v nichž by nadřízený správce daně musel pro nařízení přezkoumání rozhodnutí vždy nalézt oporu v rozhodnutí soudu v obdobné věci (či vyčkat jeho vydání). Je třeba připomenout, že správní orgány jsou v rámci své zákonné působnosti povolány (na základě zákonného zmocnění) k vydávání individuálních správních aktů, s čímž je imanentně spojen výklad aplikovaných právních předpisů. Bylo by tak zcela absurdní, aby přezkum rozhodnutí, jakožto dozorčí úkon, byl vždy podmíněn existencí předchozího rozhodnutí soudu, v němž by byl vysloven názor, indikující možnou nezákonnost takového správního (daňového) rozhodnutí. V rámci dělby moci je rolí správních soudů přezkoumávat (na základě žalob) až výsledek konkrétních správních (daňových) řízení v individuálních věcech, nikoli podávat obecně závazný výklad právních předpisů. Navíc by potlačení dozorové pravomoci nadřízených správních (daňových) 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 presumpce správnosti rozhodnutí správního (daňového) orgánu.

[30] Stěžovatel dále namítal, že zákonný znak „*rozpor s právními předpisy*“ je podle judikatury (rozsudek tohoto soudu ze dne 23. 1. 2014, čj. 2 Afs 67/2013-53) třeba vykládat tak, že se jedná o „*jednoznačný a příkrý rozpor s jednoznačnými ustanoveními zákona neumožňujícími výkladovou volnost či nedávajícími prostor k uvážení*“. Ani tomuto argumentu nemůže Nejvyšší správní soud přisvědčit. Stěžovatelem odkazovaný názor zdejšího soudu byl totiž vysloven ve zcela jiné souvislosti, a to při interpretaci korektivu

zásady *zákazu reformace in peius*, zakotveného pro odvolací správní řízení v § 90 odst. 3 správního řádu, který umožňuje tuto zásadu prolomit pro *rozpor* (prvoinstančního rozhodnutí) *s právními předpisy*. Nejvyšší správní soud zde upozornil, že v případech správního trestání nepostačí k prolomení zásady *zákazu reformace in peius* zjištění jakéhokoli rozporu prvoinstančního rozhodnutí s právními předpisy, a to i s ohledem na fakt, že proti odvolacímu rozhodnutí již zákon nepřipouští odvolání. V nyní posuzované věci se nejednalo o případ správního trestání, proti rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení odvolání přípustné je; nadto se jedná o pravidlo platné pro odvolací řízení, které se zahajuje na základě úkonu účastníka řízení (opravného prostředku), zatímco přezkumné řízení se zahajuje toliko z iniciativy nadřízeného správního orgánu (zde správce daně).

[31] Přezkumné řízení je nápravným prostředkem dozorčího práva, což znamená, že je zahajuje nadřízený správní orgán v rámci svých dozorových činností. Nadřízený správní orgán zajišťuje zákonnost činnosti podřízených správních orgánů (zde uvnitř soustavy daňových orgánů), což zahrnuje i souladnost jejich postupů, včetně interpretace a aplikace právních předpisů. 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 tedy typickým důvodem pro nařízení přezkoumání rozhodnutí. V nyní projednávané věci se nadřízený správce daně neodchýlil od svého výkladu, který vyjádřil v odpovědi na metodický dotaz správce daně o možnosti uplatnění účetních odpisů jako nákladů podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů; nenastal tedy tvrzený interpretační odklon, naopak žalovaný na svém výkladu setrval. I tuto kasační námitku proto Nejvyšší správní soud shledal jako nedůvodnou.

[32] Stěžovatel dále namítal, že v řízení před správcem daně došlo k retroaktivní změně do té doby ustálené správní praxe, tedy porušení principů právní jistoty a legitimního očekávání. Správce daně založil stěžovatelovo legitimní očekávání, neboť otázku účetních odpisů posoudil stejně v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2009, i v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2010. Následně se (nadřízený) správce daně i žalovaný za nezměněného skutkového a právního stavu od této ustálené praxe odchýlili a dospěli k diametrálně odlišnému právnímu názoru.

[33] Stran judikatury zdejšího soudu (včetně rozhodnutí jeho rozšířeného senátu) zabývající se otázkou stability správní praxe (právní jistoty) a její vynutitelnosti před správními soudy lze zcela odkázat na rozsudek prvního senátu v související věci, který se s touto otázkou vypořádal v bodech [40] a [41].

[34] Pro nyní projednávanou věc bylo podstatné nejprve vyhodnotit, zda se, ve smyslu judikaturních závěrů Nejvyššího správního soudu, správní praxe zakládající stěžovatelem namítané legitimní očekávání vůbec vytvořila.

[35] Ze spisového materiálu kasační soud ověřil, že správce daně rozhodoval o dvou zdaňovacích obdobích stejného daňového subjektu časově souběžně; dne 21. 2. 2011 rozhodl zároveň o dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 i roku 2009; o zdaňovacím období roku 2010 (kde bylo daňové přiznání podáno 1. 7. 2010), rozhodl 13. 7. 2011. Má-li být ve smyslu konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu ustálenou správní praxí, zakládající u adresátů veřejné správy legitimní očekávání o

určitém výkladu právního předpisu, „*ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost orgánu veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad právních předpisů*“, lze jen stěží o takové praxi hovořit s ohledem na existenci tří rozhodnutí téhož správce daně (z čehož byla dvě vydána týž den), která ve svém odůvodnění pouze odkazují na stanovení daně v souladu s tvrzením stěžovatele.

[36] Nejvyšší správní soud rovněž nepřehlédl, že v době rozhodování o nařízení přezkumného řízení (i) neexistovala ke sporné otázce relevantní judikatura, (ii) právní názor nadřízeného správce daně se od počátku neshodoval s právním názorem správce daně (viz odpověď na metodický dotaz), (iii) o dané věci rozhodoval jediný správce daně, (iv) důvodová zpráva k zákonu o daních z příjmů způsob aplikace zákona provedený správcem daně vylučovala a (v) jednalo se o aplikaci relativně nového ustanovení tohoto zákona. Dále ze správního spisu vyplynulo, že správce daně se ke klíčové právní otázce vztahující se k aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů v platebním výměru nikterak nevyjádřil a stanovil daň v souladu s tvrzením stěžovatele. Z uvedeného je zjevné, že v době rozhodování o nařízení přezkumu řízení zde neexistovala ustálená, jednotná, dlouhodobá správní praxe.

[37] Stěžovatel se sice 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] citovaného rozsudku), v nyní projednávané věci však z důvodů výše uvedených chybí základní předpoklad pro přistoupení ke zkoumání splnění stěžovatelem uváděných podmínek ochrany legitimního očekávání, tedy činnost orgánu veřejné správy vykazující všechny či alespoň některý z výše zmíněných atributů (ustálenost, jednotnost, dlouhodobost).

[38] Pro úplnost lze znovu odkázat na rozsudek prvního senátu v související věci, v němž kasační soud vyslovil, že „*nyní projednávaná věc se 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).*“ Žalovaný přitom správně podotkl, že nejistota daňového subjektu ohledně výše stanovené daně je časově omezena. Jak bylo rozvedeno již v rozsudku prvního senátu, právní jistota má v procesu stanovení daně, kam spadá i rozhodnutí přezkoumávané v této věci, specifické postavení; daňové řízení je „*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.*“ Rozbor problematiky právní jistoty a porušení legitimního očekávání v daňovém řízení uzavřel první senát s tím, že „*právní jistota je v nalézací fázi daňového řízení vlivem výše zmíněných okolností oproti řízením zahajovaným například na žádost velmi oslabena.*“ Tyto závěry jsou plně aplikovatelné i v nyní souzené věci.

[39] K námitce, že se krajský soud nezabýval otázkou právní jistoty a s ní spojeného legitimního očekávání, Nejvyšší správní soud podotýká, že tuto výtku stěžovatel rozvedl teprve v kasační stížnosti. Ačkoliv se tedy krajský soud opomněl k této námitce výslovně vyjádřit, nezakládá to v daném případě nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, neboť o sporných a pro věc podstatných otázkách týkajících se

zákonnosti nařízení přezkumného řízení vystavěl krajský soud v napadeném rozsudku vlastní ucelený argumentační systém (viz rozsudek osmého senátu bod [22]). Ani tuto námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů proto kasační soud shledal nedůvodnou.

[40] Pokud jde o související kasační námitku o porušení profesionálního přístupu ze strany správních orgánů (viz bod [11]), tu stěžovatel uplatnil poprvé až v kasační stížnosti, ač mu nic nebránilo vznést ji dříve (tzn. v řízení před krajským soudem). Tato námitka je proto nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[41] Namítal-li dále stěžovatel, že krajský soud nezkoumal intertemporální účinky rozsudků sedmého senátu zdejšího soudu (sp. zn. 7 Afs 107/2012 a sp. zn. 7 Afs 57/2013) a dovolával-li se uplatnění principu incidenční retrospektivy na svůj případ, lze pro stručnost opět odkázat na závěry vyplývající z rozsudku prvního senátu (viz bod [54]-[56]), jež jsou oběma účastníkům známy. V něm kasační soud vyložil, že „[v]*ěcná 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* [...]. *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, čj. 9 Afs 74/2014-125), ve kterém došlo k překonání právních závěrů zastávaných ve stěžovatelem zmiňovaných rozsudcích sedmého senátu*.“ Také uvedené závěry se uplatní v právě posuzované věci.

[42] Konečně, co se týče tvrzení stěžovatele o popření intertemporálních účinků správní judikatury krajským soudem, nezohlednil-li dopady rozsudků zdejšího soudu sp. zn. 7 Afs 107/2012 a sp. zn. 7 Afs 57/2013, zde je argumentace stěžovatele zcela lichá. Nejprve je vhodné uvést, že žalovaný o odvolání proti rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení rozhodl v dubnu roku 2013, přičemž odkazované rozsudky sedmého senátu byly vydány až v polovině roku 2014. Logicky se tedy právním názorem zde vysloveným (pro stěžovatele příznivým) žalovaný řídit nemohl. Pokud jde o rovinu soudního přezkumu, v době rozhodování krajského soudu v této věci (červen 2016) již zmiňované judikaturní závěry byly známy; to ovšem platí i pro usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014-125, kde byl vysloven názor opačný (pro stěžovatele nepříznivý). Pouze v době rozhodování krajského soudu v této věci tak bylo možné (a potřebné) reflektovat náhled zmiňované soudní judikatury na řešenou otázku na principu tzv. „incidentní retrospektivy“, neboť se jednalo o řízení dosud probíhající. Za situace, kdy řešenou právní otázku [aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů na případ povolených odpisů] s definitivní platností rozhodl rozšířený senát tohoto soudu, pak bylo povinností krajského soudu posuzovat zákonnost postupu žalovaného výlučně optikou tohoto právního názoru. V usnesení ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005-86, rozšířený senát jasně konstatoval, že *„[s]oudy rozhodující ve správním soudnictví (...) mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních“*. Krajský soud tímto způsobem postupoval, a nelze mu tak ničeho vytknout.

[43] Ze všech shora uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji proto rozsudkem zamítl.

[44] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením vznikly náklady, které by překročily rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 19. dubna 2018

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu