ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Petry Weissové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **GasNet, s.r.o**, se sídlem Klíšská 940, Ústí nad Labem, zast. 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. 15154/13/01-11000-012138, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 6. 2016, č. j. 15 Af 87/2013 - 106,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad v Ústí nad Labem (dále také jen „správce daně“) vyměřil dne 13. 7. 2011, platebním výměrem č. j. 222862/11/214913506609 (dále jen „platební výměr“), žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ve výši 351.538.340 Kč. Následně požádal Finanční ředitelství v Ústí nad Labem jako nadřízeného správce daně (dále také jen „nadřízený správce daně“) o odpověď na metodický dotaz týkající se možnosti uplatnění účetních odpisů (povolených Energetickým regulačním úřadem) jako nákladů (výdajů) dle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V odpovědi ze dne 22. 12. 2011 nadřízený správce daně zdůraznil, že v případě odpisů povolených Energetickým regulačním úřadem jejich uplatnění do nákladů řeší § 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. Na to správce daně dne 16. 1. 2012 učinil nadřízenému správci daně

podnět k nařízení přezkoumání platebního výměru podle § 121 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[2] Finanční ředitelství v Ústí nad Labem nařídilo přezkoumání platebního výměru rozhodnutím ze dne 13. 2. 2012, č. j. 899/12-1200-505700. Odvolání žalobkyně proti uvedenému rozhodnutí žalovaný zamítl v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“).

II.

[3] Napadenému rozhodnutí se žalobkyně bránila žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který ji výše označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl jako nedůvodnou.

[4] Nejprve uvážil o otázce výluky rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení ze soudního přezkumu a shledal, že uvedené rozhodnutí není ze soudního přezkumu vyloučeno. Následně vyložil smysl a účel přezkumného řízení, přičemž shledal, že jedinou podmínkou pro nařízení přezkumného řízení je rozpor přezkoumávaného rozhodnutí s právním předpisem (z materiálního hlediska); za nezbytnou podmínkou naopak nepovažoval předběžné posouzení věci. Soud dospěl k závěru, že předmětná podmínka pro nařízení přezkumného řízení podle § 121 daňového řádu – rozpor s právními předpisy – v daném případě splněna byla.

III.

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojila proti napadenému rozsudku kasační stížností, v níž uplatnila důvody vyplývající z § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhla napadený rozsudek, jakož i napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

[6] Stěžovatelka nesouhlasila se závěrem krajského soudu, že byly dodrženy zákonné podmínky pro zahájení přezkumného řízení. Nezákonnost nařízení přezkumného řízení spatřovala 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 změnu výkladu správce daně. Stěžovatelka za nezbytnou podmínku zahájení uvedeného řízení považovala „*nezpochybnitelný – tj. 100 % - rozpor původního rozhodnutí s právními předpisy*“, a měla za to, že v případě pouhé výkladové nejednoznačnosti je použití mimořádných opravných prostředků vyloučeno.

[7] Komparací úpravy přezkumného řízení ve správním řádu, v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a v daňovém řádu stěžovatelka dospěla 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, považovala stěžovatelka za nepřípustný.

[8] Stěžovatelka také namítla, 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 potvrzovaly platnost jí zastávaného výkladu, a přihlédl toliko k závěru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v usnesení ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014 - 125.

[9] Stěžovatelka poukázala i 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 právní jistotou. Správce daně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši, která se neodchylovala od daně tvrzené stěžovatelkou. Postup správce daně tak u stěžovatelky založil legitimní očekávání (ve shodě s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2015, č. j. 4 Afs 168/2015 - 26). Stěžovatelka proto v dané věci požívala ochranu principu právní jistoty, který zaručuje ochranu jednání a nezměnitelnost výsledku takového jednání. Narušení právní jistoty nařízením přezkumného řízení bylo nepřípustným zásahem do stěžovatelčiných základních práv a svobod.
[10] S námitkou ochrany právní jistoty stěžovatelka spojila i 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.

[11] Závěrem stěžovatelka zdůraznila, 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.

IV.

[12] Žalovaný vyjádřil nesouhlas se závěry vyslovenými stěžovatelkou v kasační stížnosti. Dle jeho názoru vydání rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí nepředchází žádné formální řízení, ale pouze předběžné posouzení věci, které nemůže v žádném případě znamenat *„absolutní, nezpochybnitelný, 100% rozpor rozhodnutí s právními předpisy“*, jak namítala stěžovatelka. 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 stěžovatelky neposkytuje, upravuje-li prostředky, které mohou pravomocné rozhodnutí zvrátit. Poukázal však též na to, že taková nejistota je časově omezena.

[13] Žalovaný se vymezil i 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 odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 9. 2016, č. j. 62 Af 106/2014 - 119.

V.

[14] Stěžovatelka v doplnění kasační stížnosti, jež učinila v souvislosti s rozhodnutím v související věci, v níž Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 21. 12. 2016, č. j. 198/2016 – 62, vyslovila obsáhlou polemiku se závěry v něm obsaženými o

nastolených právních otázkách s odůvodněním, že první senát v něm založil své právní závěry na nesprávných východiscích. Uvedené výhrady vztáhla jak k úvahám o institutu přezkumného řízení a v jeho rámci k výkladu pojmu „rozporu s právními přepisy“, tak i k otázce zohlednění intertemporálních účinků soudních rozhodnutí.

VI.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že skutkově obdobnou věcí, která se týkala zdaňovacího období roku 2009 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 také jen „rozsudek prvního senátu“). Ostatně se závěry uvedeného rozsudku v doplnění kasační stížnosti stěžovatelka polemizuje. Kasační soud však ani při zohlednění těchto jejích výhrad neshledává důvody pro předložení věci rozšířenému senátu podle § 17 odst. 1 s. ř. s. Naopak na závěrech uvedených v rozsudku prvního senátu nehodlá ničeho měnit ani v souzené věci; proto z nich v dalším odůvodnění vychází.

[18] Nejprve se kasační soud zabýval žalovaným namítanou kompetenční výlukou napadeného rozhodnutí ze soudního přezkumu ve smyslu § 70 písm. c) s. ř. s. Touto otázkou je totiž povinen se zabývat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[19] Vyloučením nařízení přezkumného řízení, případně přímo přezkumem zákonnosti tohoto úkonu orgánu daňové správy, se v minulosti Nejvyšší správní soud zabýval opakovaně (blíže viz přehled této judikatury vyjmenovaný v odstavci [23] rozsudku prvního senátu).

[20] 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 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. Přesto, jak uvedeno již v rozsudku prvního senátu, *„není přípustné, aby byl daňový subjekt ‚uvězněn‘ po řadu let v pomyslném ‚právním vakuu‘ (pozastavení výkonu jeho práv bez možnosti soudní ochrany).“*

[21] 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. Tento rozsudek však Nejvyšší správní soud zrušil rozsudkem ze dne 6. 4. 2017, č. j. 9 Afs 257/2016 - 64. Lze 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).

[22] Ke stěžovatelčině námitce, že se krajský soud nezabýval otázkou právní jistoty a s ní spojeného legitimního očekávání, Nejvyšší správní soud doplňuje, že tuto výtku velmi podrobně rozvedla teprve v kasační stížnosti. Ačkoliv se jí tedy krajský soud opomněl výslovně zabývat, nepředstavuje 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. Takové vypořádání žalobních námitek považuje za dostatečné a korespondující právu na spravedlivý proces ve své judikatuře jak Ústavní soud (srov. např. body 68 a 69 nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/2008, nebo nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/2004), tak i soud kasační (srov. např. rozsudek ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130). Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů není pro právě uvedené opodstatněná.

[23] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval stěžovatelčinou námitkou, která byla v souzené věci stěžejní, totiž že nebyly dodrženy podmínky pro zahájení přezkumného řízení. Měla za to, 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 předmětné věci však v době nařízení přezkoumání platebního výměru 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 však stěžovatelka nepovažovala za dostatečný pro nařízení přezkoumání rozhodnutí (platebního výměru).

[24] Kasační soud poukazuje na skutečnost, 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.

[25] Jak již Nejvyšší správní soud ve své judikatuře vyložil, řízení o přezkoumání rozhodnutí se rozpadá do dvou fází. V první z nich dochází k vyvolání přezkumného řízení, ve druhé fázi následuje samotný přezkum rozhodnutí. Řízení se zahajuje z moci úřední, zpravidla však na podnět, který může podat kterýkoliv správce daně či jakákoliv osoba zúčastněná na správě daní (§ 121 odst. 3 a 4 daňového řádu). 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 vlastnímu přezkumu, 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).

[26] Zákonnou podmínkou pro nařízení přezkoumání rozhodnutí (tj. první fáze řízení o přezkoumání rozhodnutí) 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 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 platebního výměru výslovně stanovil, 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.*“ Dané rozhodnutí následně podrobně argumentačně doplnil žalovaný 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 platebního výměru.

[29] Na věci nic nemění ani skutečnost, že o meritu věci (viz odst. [22]) rozhodl (až) rozšířený senát, tudíž výklad nadřízeného 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). 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.

[30] Je 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.

[31] Nejvyšší správní soud v této souvislosti nepřisvědčil ani stěžovatelčině argumentaci, již opírala o judikaturní vymezení zákonných znaků pojmu „rozpor s právními předpisy“, který judikatura vymezila jako „*jednoznačný a příkrý rozpor s jednoznačnými ustanoveními zákona neumožňujícími výkladovou volnost či nedávajícími prostor k uvážení*“. Požadavek zvýšené intenzity 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 nadřízený správce daně.

[32] Jak již výše uvedeno, přezkumné řízení je prostředkem dozoru, je tedy 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 tedy typickým důvodem pro nařízení přezkoumání rozhodnutí. Ve stěžovatelčině 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.

[33] Lze shrnout, že stěžovatelčina kasační námitka týkající se nedodržení podmínek pro zahájení přezkumného řízení není důvodná a závěry krajského soudu jsou souladné se zákonem.

[34] Stěžovatelka v dalším části kasační stížnosti namítala, že v řízení před správcem daně došlo k retroaktivní změně do té doby ustálené správní praxe, tedy porušení právní jistoty a legitimního očekávání. Správce daně založil stěžovatelčino legitimní očekávání, neboť otázku účetních odpisů posoudil stejně v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2008 a 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 odchýlil a dospěl k diametrálně odlišnému právnímu názoru. Tím došlo k převážení právní jistoty nad zájmem státu na tom, aby rozhodnutí bylo věcně správné a také k porušení profesionálního přístupu.

[35] Judikatura kasačního soudu (včetně rozhodnutí jeho rozšířeného senátu) zabývající se otázkou stability správní praxe (právní jistoty) a její vynutitelnosti před správními soudy byla rozebrána již v souvisejícím rozsudku prvního senátu (č. j. 1 Afs 198/2016 - 62). Pro stručnost tak nyní lze odkázat na jeho odstavce [40] a [41].

[36] V právě souzené věci tedy bylo třeba uvážit, zda se ve smyslu judikaturních závěrů Nejvyššího správního soudu správní praxe zakládající stěžovatelovo legitimní očekávání vůbec vytvořila.

[37] Ze spisového materiálu kasační 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).

[38] Kasační soud také nepřehlédl, že v době rozhodování o nařízení přezkumného řízení neexistovala relevantní judikatura, právní názor nadřízeného správce daně se neshodoval s právním názorem správce daně (viz odst. [1]), o dané věci rozhodoval jediný správce daně, důvodová zpráva k zákonu o daních z příjmů způsob aplikace zákona provedený správcem daně vylučovala a 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 stěžovatelky. Je tedy zjevné, že v době rozhodování o nařízení přezkumu řízení zde neexistovala ustálená, jednotná, dlouhodobá správní praxe.

[39] Ačkoliv se stěžovatelka dovolávala 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 stěžovatelkou uváděných podmínek ochrany legitimního očekávání - činnost orgánu veřejné správy vykazující všechny či alespoň některý z výše zmíněných atributů (ustálenost, jednotnost, dlouhodobost).

[40] První senát v souvisejícím rozsudku již stěžovatelce také vysvětlil, 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).“*, a také, že považuje za vhodné *„[p]oukázat na specifické postavení právní jistoty v procesu stanovení daně, do nějž spadá i v této věci přezkoumávané řízení. (...) 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.“* Nakonec k otázce právní jistoty a porušení legitimního očekávání shrnul, že *„právní jistota je v nalézací fázi daňového řízení vlivem výše zmíněných okolností oproti řízením zahajovaným například na žádost velmi oslabena.“* Tyto závěry plně platí i v nyní souzené věci.

[41] Nejvyšší správní soud dodává, že související kasační námitku o porušení profesionálního přístupu ze strany správních orgánů (srov. odst. [10]) stěžovatelka uplatnila

poprvé až v kasační stížnosti, ač jí nic nebránilo vznést ji dříve (v řízení před krajským soudem). Je tak námitkou nepřípustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[42] Vytýkala-li dále stěžovatelka, že krajský soud nezkoumal intertemporální účinky rozsudků sedmého senátu Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 7 Afs 107/2012 a sp. zn. 7 Afs 57/2013) a dovolávala-li se uplatnění principu incidenční retrospektivy na její případ, lze pro stručnost opět zcela odkázat na závěry vyplývající z rozsudku prvního senátu v související věci sp. zn. 1 Afs 198/2016. 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, č. j. 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.

[43] Nejvyšší správní soud považuje nakonec za vhodné doplnit, že krajský soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování (odvolacího) správního orgánu (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.). Žalovaný o nařízení přezkumného řízení a o odvolání proti němu rozhodl v dubnu roku 2013, odkazované rozsudky sedmého senátu však byly vydány v polovině roku 2014. Nejvyšší správní soud uzavírá, že ani v tomto bodě neshledal pochybení krajského soudu; věc posoudil v souladu se zákonem a daná námitka je proto nedůvodná.

VII.

[44] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů nepřisvědčil žádné z kasačních námitek, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.

[45] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému, jenž byl účastníkem v řízení úspěšným, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

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

V Brně dne 25. ledna 2018

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu