



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **GasNet, s.r.o.**, se sídlem Klíšská 940/96, Ústí nad Labem, zast. Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem se sídlem Šikulova 190/17, Brno, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2014, č. j. 42767/14/7001-11000-012138, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 1. 2018, č. j. 62 Af 106/2014 - 145,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá**.
- II.** Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalobkyni **se vrací** soudní poplatek za kasační stížnost ve výši **5 000 Kč**, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu k rukám jejího zástupce Mgr. Jakuba Šotníka, advokáta se sídlem Šikulova 190/17, Brno, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného. Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 12. 2013, č. j. 31381/13/5000-14202-702271 (dále také rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství“), o nařízení přezkoumání platebního výměru Finančního úřadu Ostrava I ze dne 11. 7. 2011, č. j. 219038/11/388914806106 (dále také „platební výměr“ nebo „přezkoumávané rozhodnutí“), a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.

[2] Věc je před NSS projednávána podruhé. Rozsudkem ze dne 6. 4. 2017, č. j. 9 Afs 257/2016 - 62, soud zrušil rozsudek krajského soudu ze dne 14. 9. 2016,

č. j. 62 Af 106/2014 - 119, a věc mu vrátil k dalšímu řízení, jelikož rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně není vyloučeno ze soudního přezkumu a krajský soud proto nemohl z tohoto důvodu žalobu odmítnout.

[3] Stěžovatelka [resp. její právní předchůdkyně společnost SMP Net, s.r.o., která v důsledku fúze sloučením dne 1. 11. 2013 zanikla a jejíž jmění přešlo na stěžovatelku (do 1. 10. 2016 společnost RWE GasNet, s.r.o.) – pozn. NSS] podala u Finančního úřadu Ostrava I dne 30. 6. 2011 daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, v němž uplatnila část účetních odpisů povolených Energetickým regulačním úřadem převyšující daňové odpisy jako daňově uznatelné výdaje (náklady) podle § 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“), ve výši 177 754 384 Kč a přiznala daňovou povinnost ve výši 185 444 750 Kč. Daňová povinnost byla správcem daně vyměřena v tvrzené výši. Rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství byl nařízen přezkum platebního výměru, jelikož stěžovatelkou uplatněné náklady nemohly být pro rozpor s § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů považovány za daňově uznatelné.

[4] Krajský soud dospěl k závěru, že podmínky pro nařízení přezkumu platebního výměru podle § 121 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), byly splněny. Odkázal na skutkově obdobný případ téže stěžovatelky, jímž se NSS zabýval v rozsudku ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1 Afs 198/2016 - 62. Z rozhodnutí o nařízení přezkumu musí být patrné, v čem je spatřován rozpor s právním předpisem. Tomuto požadavku správci daně dostáli, závěry týkající se nesprávného výkladu a aplikace zákona o daních z příjmů podrobně odůvodnili, přičemž jejich závěr byl potvrzen usnesením rozšířeného senátu ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014 - 125, č. 3307/2015 Sb. NSS (dále také usnesení RS ve věci *RWE GasNet*). Míru určitosti (průkaznosti) rozporu s právním předpisem daňový řád nestanoví. Nadto jeho *intenzitě* nasvědčuje, že podle důvodové zprávy k § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů nelze podle tohoto ustanovení postupovat, pokud má nedaňový výdaj zvláštní daňový režim (včetně režimu odpisů). Rozpor se zákonem nemusí být zjištěn již ve fázi podání podnětu, neboť jím nadřízený správce daně není vázán.

[5] Přezkumné řízení je dozorčím prostředkem, který slouží k odstranění nezákonnosti rozhodnutí i v neprospěch daňového subjektu. Nedošlo proto k porušení právní jistoty, legitimního očekávání či předvídatelnosti rozhodování správního orgánu. Legitimní očekávání nelze dovozovat ani z rozsudků NSS ze dne 24. 7. 2014, č. j. 7 Afs 107/2012 - 85 a č. j. 7 Afs 57/2013 - 94 (dále také rozsudky ve věci *RWE GasNet*).

[6] V posuzované věci nebylo namístě zahájit daňovou kontrolu či stěžovatelku vyzvat k odstranění pochybností. Správní orgány totiž dospěly k závěru o nezákonnosti platebního výměru z důvodu nesprávné aplikace zákona o daních z příjmů, přičemž nebylo třeba ověřovat údaje tvrzené stěžovatelkou po stránce skutkové, resp. dokazovat a nalézat skutkový stav. Nezákonnost rozhodnutí o přezkumu nemůže způsobit ani to, že Finanční úřad Ostrava I zaujal jiný právní názor než správce daně, který podal podnět k přezkumu, a nadřízený správce daně, a proto stěžovatelku nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[7] Rozsudek krajského soudu napadla stěžovatelka kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., a navrhla jeho zrušení a zrušení rozhodnutí žalovaného. Zároveň doporučila postoupit věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.

pokračování

[8] Přezkumné řízení podle § 121 až 123 daňového řádu bylo zahájeno v rozporu se zákonem, jelikož pro nařízení přezkumu platebního výměru nebyla splněna podmínka existence nezpochybnitelného rozporu s právním předpisem, tedy jednoznačného a příkrého rozporu s jednoznačnými ustanoveními zákona neumožňujícími výkladovou volnost či nedávajícím prostor k uvážení (rozsudek ze dne 23. 1. 2014, č. j. 2 Afs 67/2013 - 53). Podle daňového řádu musí být rozpor zřejmý (např. použití nižší sazby daně). Nepostačí úvaha či domněnka o možném rozporu s právním předpisem a nelze ani k vyjasnění rozporu dospět až po zahájení přezkumného řízení.

[9] Přezkum platebního výměru byl nařízen pouze na základě následné změny právního názoru správců daně. K výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů neexistovala při vydání prvostupňového rozhodnutí (dne 13. 12. 2013) relevantní judikatura. Zahájení přezkumného řízení v situaci pouhého výkladového rozporu uvedeného ustanovení není možné. V rozporu s principem právní jistoty by se tím otevíral prostor pro libovůli správních orgánů, které již věc jednou posoudily, a zasahovalo by se tím do legitimního očekávání daňového subjektu. I ve správním řízení by se mělo postupovat podle zásady *incidentní retrospektivy*, proto by změna právního názoru správců daně (podobně jako změna judikatury) měla mít důsledky pouze v probíhajících a nových věcech, nikoli být důvodem pro užití dozorčích prostředků.

[10] Rozhodnutí žalovaného (ze dne 15. 10. 2014) bylo zároveň vydáno již poté, co ve skutkově obdobných věcech téže stěžovatelky dospěly krajský soud dne 3. 4. 2014 (rozsudek č. j. 62 Af 53/2012 - 147) i NSS dne 24. 7. 2014 (ve věci *Rwe GasNet*) k závěru, že povolené účetní odpisy lze uplatnit jako daňově uznatelné výdaje (náklady). Od tohoto závěru se NSS odklonil až dne 29. 10. 2015 (usnesení rozšířeného senátu ve věci *RWE GasNet*). Žalovaný si musel být vědom existence právního názoru sedmého senátu. Námitku týkající se rozsudků sedmého senátu v souvislosti s *intertemporálními* účinky judikatury krajský soud nezohlednil, poukázal pouze na usnesení rozšířeného senátu, na jehož základě však nelze zákonnost zahájení přezkumu hodnotit. V souladu se zásadou *incidentní retrospektivy* však na posuzovaný případ dopadají závěry rozsudku sedmého senátu. Popsaný judikaturní vývoj nadto potvrzuje, že rozpor s právním předpisem nebyl jednoznačný.

[11] Nejednoznačnost rozporu plyne i z rozdílného odůvodnění prvostupňového rozhodnutí a usnesení rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 74/2014 - 125, přičemž tento rozdíl nebyl v rozsudku č. j. 1 Afs 198/2016 - 62, na nějž se krajský soud odvolává, zohledněn. Nesprávný je i odkaz na závěr rozsudku prvního senátu, podle něhož nepochybnost rozporu s právním předpisem je dána s ohledem na důvodovou zprávu, jelikož ta se týká až novely zákona o daních z příjmů provedené zákonem č. 267/2014 a účinné od 1. 1. 2015 (rozsudek ze dne 27. 7. 2017, č. j. 9 Afs 231/2016 - 50).

[12] O *intenzitě* rozporu s právním předpisem vyžadované daňovým řádem svědčí i porovnání se srovnatelnými právními úpravami. Podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“), postačovalo, aby okolnosti nasvědčovaly domnělému rozporu s právními předpisy. Stejně tak podle § 95 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), se vyžaduje, aby nadřízený správní orgán měl důvodné pochybnosti o zákonnosti původního rozhodnutí. Daňový řád však vyžaduje, aby si správce daně učinil závěr o nezákonnosti původního rozhodnutí před zahájením přezkumného řízení. Podmínka pro nařízení přezkumu je *restriktivnější*, neboť závěr o nezákonnosti původního rozhodnutí musí být podložený, nadřízený správce daně si musí být jistý, že rozhodnutí je nezákonné. Důvody nezákonnosti nelze nacházet či objasňovat

až po nařízení přezkumu. Krajský soud se touto námitkou nezabýval a není vypořádána ani v rozsudku č. j. 1 Afs 198/2016 - 62, na nějž odkazuje.

[13] Ustálená správní praxe založila legitimní očekávání daňového subjektu o správnosti jeho postupu. Dovozuje ji ze tří případů před Finančním úřadem v Ústí nad Labem a z jednoho případu před Finančním úřadem Ostrava I, jenž vydal přezkoumávané rozhodnutí. Odkaz krajského soudu na rozsudek č. j. 1 Afs 198/2016 - 62 není případný. Otázku právní jistoty a legitimního očekávání krajský soud zúžil pouze na správní praxi.

[14] Jelikož je správce daně povinen upřednostnit řádné procesní prostředky, měl v posuzované věci v případě existence pochybností zahájit postup k odstranění pochybností či daňovou kontrolu. V této souvislosti odkazuje též na profesionální přístup správce daně.

[15] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl, že s ohledem na smysl a účel přezkumného řízení nelze souhlasit s tím, že je pro nařízení přezkumu vyžadován nezpochybnitelný rozpor s právním předpisem. Jde o první fázi přezkumného řízení, jíž předchází pouze předběžné posouzení věci a jež může vést pouze k předběžnému závěru o rozporu původního rozhodnutí s právním předpisem. Až ve druhé fázi řízení lze dospět ke konečnému (nezpochybnitelnému) závěru o rozporu rozhodnutí s právním předpisem. V opačném případě by druhá fáze přezkumného řízení pozbývala smysl a § 123 odst. 5 věta druhá daňového řádu by byl nadbytečný.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[17] Poté přistoupil k posouzení přípustnosti opakované kasační stížnosti. Rozsudek krajského soudu č. j. 62 Af 106/2014 - 119 byl ke kasační stížnosti stěžovatelky zrušen proto, že krajský soud žalobu odmítl bez věcného projednání, ačkoli tak učinit neměl. Důvodem zrušujícího rozsudku NSS bylo procesní pochybení krajského soudu, proto je opakovaná kasační stížnost stěžovatelky proti napadenému rozsudku krajského soudu přípustná.

[18] Následně přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[19] Z obsahu správního spisu soud ověřil, že stěžovatelka podala dne 30. 6. 2011 řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, v němž na řádku 167 daňového přiznání dle svého přesvědčení v souladu s § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zg) zákona o daních z příjmů, uplatnila jako částku snižující výsledek hospodaření částku ve výši 177 754 384 Kč s tím, že se jedná o účetní odpisy kryté přímo zdanitelnými výnosy (výnosy, které jí stanovuje v rámci své pravomoci Energetický regulační úřad, dále také „ERU“).

[20] K řádnému přiznání doložila průvodní dopis ze dne 29. 6. 2011, čítající 4 strany, ve kterém uvedla podrobnou právní argumentaci ve prospěch daňové uznatelnosti uplatněných nákladů a požádala o doručení stejnopisu platebního výměru. Správce daně (Finanční úřad Ostrava I) stanovil a vyměřil daň v souladu s údaji deklarovanými v daňovém přiznání, tj. v souladu se stěžovatelkou uplatněnou argumentací a daňovou povinností vyměřil v tvrzené výši.

pokračování

[21] Na základě podnětu Specializovaného finančního úřadu ze dne 11. 7. 2011 byl Odvolacím finančním ředitelství dne 13. 12. 2013 nařízen přezkum platebního výměru Finančního úřadu Ostrava I., přičemž odvolání stěžovatelky bylo rozhodnutím žalovaného zamítnuto.

[22] Obecně platí, že v případech, kdy vyjde najevo, že daňová povinnost daňového subjektu má být jiná, než jak byla naposledy stanovena, může být její výše ve lhůtě pro stanovení daně měněna podle toho, co skutečně vyjde najevo. Cílem je správné zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Zjednat nápravu by měl primárně daňový subjekt, a to podáním dodatečného daňového přiznání (§ 141 odst. 1 daňového řádu). Za účelem správného stanovení daně upravuje daňový řád postupy správce daně, které tvoří hierarchii, jejichž základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabení její kooperativní stránky (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, odstavce 58 a 59). Daňová povinnost je tak z úřední povinnosti nejčastěji měněna na základě provedené daňové kontroly, obnovy řízení či přezkumného řízení.

[23] Přezkumné řízení je dozorčím prostředkem, který slouží k nápravě právních vad tj. nezákonnosti. Může jej zahájit pouze správce daně. K přezkoumání může dojít z vlastního podnětu či podnětu jiného správce daně, případně z podnětu jakékoliv jiné osoby.

[24] Podmínku jednoznačného či dokonce příkrého rozporu s právem daňový řád pro nařízení přezkumu v § 121 nestanoví. Podle uvedeného ustanovení správce daně nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem.

[25] Za důvod pro nařízení přezkumu tj. za rozpor s právním předpisem se považují kromě nezákonnosti i závažné vady řízení, které by mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. V rámci přezkumného řízení se zkoumá nejen obsah přezkoumávaného rozhodnutí, ale i řízení a postupy, které předcházely jeho vydání. Řízení o přezkoumání rozhodnutí se rozpadá do dvou fází: v první dochází k nařízení přezkumného řízení; v následující k samotnému přezkumu rozhodnutí. Je zcela běžné, že se při samotném přezkumném řízení tj. v rámci druhé fáze zjistí, že vada řízení, která původně vedla k nařízení přezkumu, nemá v konečném důsledku vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a sama o sobě nevede ani ke změně ani ke zrušení přezkoumávaného rozhodnutí.

[26] Z uvedeného důvodu také přezkumné řízení automaticky neústí ve vydání nového rozhodnutí. Zákon upravuje tři různé způsoby ukončení přezkumného řízení. Správce daně provádějící přezkum rozhodnutí změní nebo zruší, shledá-li nezákonnost přezkoumávaného rozhodnutí, v opačném případě přezkumné řízení zastaví. Tak tomu bude ve všech případech, kdy správce daně zjistí, že odhalené vady neměly na zákonnost rozhodnutí vliv nebo nezákonnost rozhodnutí dána není.

[27] Veškerá kasační argumentace snažící se vyložit podmínky pro aplikaci tohoto dozorčího prostředku úžeji než tomu bylo dle předchozí právní úpravy (§ 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) či než je tomu dle § 94 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu není důvodná. Při výkladu stěžovatelky by se jednak stíraly fáze nařízení přezkumu a vlastní přezkumné řízení, a přezkumné řízení by muselo vždy vést ke zrušení či změně přezkoumávaného rozhodnutí. Takovému výkladu zákonná úprava nesvědčí. Tato argumentace se navíc míjí s obsahem prvostupňového rozhodnutí, kterým Odvolací finanční ředitelství přezkum nařídilo.

[28] Přezkum platebního výměru Finančního úřadu Ostrava I. byl nařízen pro rozpor se zákonem spočívající v porušení § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zg) zákona o daních z příjmů. Nezákonnost původního právního posouzení správce daně odůvodnil mj. tak, že částka uvedená na řádku 162 daňového přiznání ve výši 177 754 384 Kč, o kterou stěžovatelka snížila hospodářský výsledek, není účetním odpisem, neboť odpisy ERU nejsou skutečným účetním nákladem, jsou pouze kalkulační kategorií, položkou regulačního vzorce, stanovující určitou maximální výši odpisu, kterou lze ještě vztáhnout k regulované ceně či povolenému výnosu. Nejedná se o reálný náklad, o kterém by bylo možné účtovat. Maximální výše daňově uznatelných odpisů je zákonem o daních z příjmů (§ 26 až § 33) speciálně upravena a není tedy možné do daňově uznatelných nákladů prostřednictvím uvedeného ustanovení uplatnit vyšší hodnotu odpisů, než stanoví zákon. Správce daně provádějícího přezkumné řízení zavázal, aby v rámci nařízeného přezkumného řízení neakceptoval částku 177 754 384 Kč, jako položku snižující výsledek hospodaření a ve vydaném rozhodnutí provedl nový výpočet daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2010 v souladu s platnými právními předpisy.

[29] Výše uvedenému právnímu posouzení nelze z hlediska podmínek pro nařízení přezkumného řízení ve smyslu § 121 daňového řádu nic vytknout.

[30] NSS nesouhlasí s názorem stěžovatelky, že změna daňové povinnosti měla být provedena na základě daňové kontroly. Za stěžejní v projednávané věci považuje soud to, že stěžovatelka správce daně podrobně seznámila se svým právním posouzením daňové uznatelnosti jí uplatněných nákladů již ve vyměřovací fázi řízení, resp. současně s podaným přiznáním. Stěžovatelka touto procesní taktikou nepochybně usilovala o jednoznačné právní posouzení ze strany správce daně již v této fázi řízení, aby se tak vyhnula riziku případného doměření daně včetně penalizace v rámci následné daňové kontroly.

[31] Pokud by správce daně neměl žádné informace o údajích deklarovaných v daňovém přiznání a o těchto údajích současně neměl ani žádné pochybnosti, došlo by k vyměření daně *konkludentně* bez jakéhokoliv právního posouzení správnosti v daňovém přiznání deklarovaných údajů. V takovém případě, který je v praxi zcela běžný, by se následně odhalené nesprávné uplatnění nákladů či jakékoli jiné pochybení daňového subjektu nepochybně nepřičítaly správci daně, ale pouze daňovému subjektu. Je tomu tak proto, že daňový řád umožňuje správci daně vyměřit daň v souladu s údaji tvrzenými daňovým subjektem, aniž by je v této fázi daňového řízení správce daně podrobil jakémukoliv hodnocení či kontrole. Jinými slovy správce daně, který se spolehne na údaje deklarované v daňovém přiznání a v souladu s tímto přiznáním vyměří daň, se bez dalšího žádné nezákonnosti nedopouští. Takto vyměřená daň by mohla být následně změněna na základě daňové kontroly, dodatečného daňového přiznání, případně i na základě obnovy řízení, existovaly-li by pro uplatnění tohoto mimořádnému prostředku zákonem stanovené důvody. Přezkumné řízení by za této procesní situace mohlo být zahájeno jen zcela výjimečně, tj. pouze za předpokladu, že by právní pochybení mohlo být skutečně přičítáno správci daně.

[32] Této situaci se však stěžovatelka uplatněním podrobné právní argumentace k daňové uznatelnosti deklarovaných nákladů již ve vyměřovací fázi řízení zjevně chtěla vyhnout. Ostatně šlo o milionové částky a NSS je z jeho úřední činnosti známo, že tak stěžovatelka (případně její právní předchůdkyně) činila i v jiných případech, (viz např. rozsudky sedmého a devátého senátu ve věci *RWE GasNet*, ve kterých se stěžovatelka domáhala uplatnění stejných nákladů až na základě dodatečných daňových přiznání na snížení daňové povinnosti). Díky podrobné právní argumentaci v průvodním dopisu tak správce daně disponoval veškerými informacemi ohledně stěžovatelkou uplatněných nákladů již ve fázi vyměření daně a bylo jeho povinností tuto argumentaci při vyměření daně právně posoudit. Jednalo se proto výhradně o skutečnosti, které

pokračování

již byly správci daně známé a mají být primárně vyhodnoceny v rámci vyměřovacího řízení. Na jednu prověřené skutečnosti se vztahuje zákaz opakované kontroly. Jinými slovy správce daně nemůže zahájit daňovou kontrolu vztahující se k vysvětlení či objasnění již známých skutečností, aniž by zde byly nějaké nové skutečnosti, které by odůvodňovaly oprávnění znovu daňovou povinnost za uvedené období v daném rozsahu prověřit.

[33] Pokud by se tedy správce daně v rámci vyměřovacího řízení dopustil pochybení např. v hodnocení skutkového stavu, nemohl by následně z úřední povinnosti vyměřenou daňovou povinnost z důvodu tohoto pochybení změnit.

[34] Dopustil-li se správce daně ve vyměřovacím řízení čistě nesprávného právního posouzení určité otázky, na základě kterého došlo k vyměření daně v rozporu se zákonem, tak jak je tomu v projednávané věci, je oprávněn své původní nesprávné právní posouzení napravit pouze prostřednictvím přezkumného řízení, a to za předpokladu, že již neuplynula prekluzivní lhůta pro vyměření daně.

[35] Nařízení přezkumného řízení nebránila ani judikatura sedmého senátu (rozsudky ve věci *RWE GasNet*), která právnímu posouzení stěžovatelky jako jediná přisvědčila. V souladu se závěrem prvního senátu uvedeném v rozsudku č. j. 1 Afs 198/2016 - 62, soud připomíná, že v době rozhodování o nařízení přezkumu žádná relevantní judikatura NSS natož ustálená judikatura NSS či rozhodnutí rozšířeného senátu k otázce daňové uznatelnosti stěžovatelkou uplatněných nákladů neexistovala. *Intertemporální 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 ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86). Tyto principy se váží zejména na aplikaci sjednocujících judikaturních závěrů. Ve správním soudnictví se bude typicky jednat o rozhodnutí rozšířeného senátu.

[36] V projednávané věci závěry sedmého senátu následovaly cca 18 měsíců po nařízení přezkumu platebního výměru Finančního úřadu Ostrava I. a byly vzápětí (cca za 3 kalendářní měsíce) napadeny usnesením devátého senátu ze dne 22. 10. 2014, č. j. 9 Afs 74/2014 - 92 postoupením věci dle § 17 s. ř. s. rozšířenému senátu. Rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci *RWE GasNet*, které je pro správní orgány i krajské soudy ohledně právního výkladu daňové uznatelnosti stěžovatelkou uplatněných nákladů závazné, bylo vydáno až dne 26. 8. 2015. Za této procesní situace Odvolacímu finančnímu ředitelství, které přezkum platebního výměru nařídilo dne 13. 12. 2013, žádná judikatura NSS nebránila. NSS připomíná, že v projednávané věci nebyli ani Odvolací finanční ředitelství ani žalovaný přímo zavázáni právním názorem kasačního nebo krajského soudu.

[37] NSS nesouhlasí se stěžovatelkou, že v otázce uznatelnosti stěžovatelkou uplatněných nákladů panovala ustálená správní praxe a stěžovatelce proto svědčilo legitimní očekávání. Správní praxí zakládající legitimní očekávání se dle usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, č. 1915/2009 Sb. NSS, rozumí „ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů.“

[38] Tak tomu však v projednávané věci nebylo, neboť NSS je z jeho úřední činnosti známo (rozsudky sedmého a devátého senátu ve věci *RWE GasNet*), že kromě případů kdy správci daně Finanční úřad Ostrava I a Finanční úřad v Ústí nad Labem stěžovatelce uplatněné náklady uznaly, ve zdaňovacích obdobích 2008, 2009 a 2010 tomu u jiných správců daně bylo zcela naopak. Sedmý senát ve věci *RWE GasNet* posuzoval otázku aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona

o daních z příjmů ve zdaňovacích obdobích roku 2009 a 2010, devátý senát ve věci totožné stěžovatelky ve zdaňovacím období roku 2008. Ve všech těchto případech se jednalo o neuznání sporných nákladů správcem daně již ve fázi vyměřovacího (případně doměřovacího řízení na základě stěžovatelkou podaného dodatečného přiznání na snížení daně), nikoli o nařízení přezkumu. Správcem daně, který sporné náklady ve vyměřovacím řízení neuznal, byl Finanční úřad v Hradci Králové a Finanční ředitelství v Hradci Králové (následně Odvolací finanční ředitelství). Shodný názor jako tito správci daně měl i Specializovaný finanční úřad, jak vyplývá z jeho podnětu k přezkumnému řízení ze dne 11. 7. 2011 (viz rozhodnutí o nařízení přezkumu ze dne 13. 12. 2013). Rozdílné právní posouzení správních orgánů prvního stupně nemůže založit žádnou správní praxi natož pak legitimní očekávání daňového subjektu. Navíc je nutno zdůraznit, že Odvolací finanční ředitelství ani žalovaný (GFŘ) výklad stěžovatelky nezastávali. Rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci *RWE GasNet* závěry sedmého senátu popřelo, tj. argumentaci stěžovatelky nepřisvědčilo, a zcela konzistentní názor Odvolacího finančního ředitelství potvrdilo.

[39] Nejvyšší správní soud dospěl ke shodnému závěru jak o první senát v rozsudku č. j. 1 Afs 198/2016 - 62, tj. že správci daně byli oprávněni nařídit dle § 121 daňového řádu přezkum původně vydaného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob, kterým správce daně prvního stupně neprávě právně posoudil daňovou uznatelnost stěžovatelkou uplatněných nákladů. Částečně nesprávná argumentace důvodovou zprávou k § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů (důvodová zpráva se skutečně týká až novely zákona o daních z příjmů provedené zákonem č. 267/2014 a účinné od 1. 1. 2015), kterou krajský soud převzal ze shora uvedeného rozsudku prvního senátu, sama o sobě nemůže způsobit nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu a není ani důvodem, pro který by bylo třeba předložit věc rozšířenému senátu.

IV. Závěr a náklady řízení

[40] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 věty první s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[41] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterých, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení o kasační stížnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[42] Nejvyšší správní soud výrokem III. rozhodl o vrácení zaplaceného soudního poplatku. Rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 2. 2016, č. j. 10 Afs 186/2014 - 60, vyložil § 6a odst. 5 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soudních poplatcích“), tak, že účastník řízení podávající ve své věci opakovaně kasační stížnost proti rozhodnutí krajského soudu vydanému poté, kdy bylo předcházející rozhodnutí ke kasační stížnosti téhož účastníka Nejvyšším správním soudem zrušeno, již není povinen soudní poplatek za tuto další kasační stížnost platit, pokud ve věci již jednou tento poplatek zaplatil. O žalobě proti napadenému rozhodnutí krajský soud již dříve rozhodl rozsudkem ze dne 14. 9. 2016, č. j. 62 Af 106/2014 - 119, který byl však zrušen ke kasační stížnosti stěžovatelky rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2017,

pokračování

č. j. 9 Afs 257/2016 - 62. V prvním řízení byl soudní poplatek za kasační stížnost uhrazen. Za nyní projednávanou kasační stížnost proto již soudní poplatek uhrazen být neměl. Podle § 10 odst. 1 zákona o soudních poplatcích mimo jiné platí, že bylo-li na poplatku zapláceno více, než činila poplatková povinnost, vrátí soud přeplatek, a proto NSS vrací soudní poplatek ve výši 5 000 Kč uhrazený v tomto řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. července 2019

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu