

SBÍRKA  
ROZHODNUTÍ  
NEJVYŠŠÍHO  
SPRÁVNÍHO  
SOUDU

2<sup>2025 / XXIII. ROČNÍK / 28. 2. 2025</sup>

## OBSAH

4659	Daň z přidané hodnoty: prekluzivní lhůta k uložení pokuty za nepodání kontrolního hlášení.....	55
4660	Správní řízení: systémová podjatost; delegace .....	60
4661	Daň z příjmů právnických osob: podmínky uplatnění snížené sazby daně z příjmů právnických osob pro podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem .....	68

## Daň z přidané hodnoty: prekluzivní lhůta k uložení pokuty za nepodání kontrolního hlášení

k § 101e, § 101h odst. 1 písm. d) a § 101i odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (v textu jen „zákon o DPH“)

**Šestiměsíční prekluzivní lhůta podle § 101i odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, počíná běžet již uplynutím lhůty k podání kontrolního hlášení podle § 101e tohoto zákona. To platí i v případě, že kontrolní hlášení nebylo podáno „ani v náhradní lhůtě“ ve smyslu § 101h odst. 1 písm. d) téhož zákona.**

*(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2024, čj. 1 AfS 35/2024-43)*

**Věc:** Restaurace Colosseum, s. r. o., proti Odvolacímu finančnímu ředitelství o pokutu za nepodání kontrolního hlášení, o kasační stížnosti žalovaného.

Tento rozsudek se zabývá určením počátku běhu šestiměsíční prekluzivní lhůty týkající se povinnosti uhradit pokutu za nepodání kontrolního hlášení k dani z přidané hodnoty podle § 101i odst. 3 zákona o DPH, a to konkrétně v případech, kdy plátcí vznikla povinnost uhradit pokutu ve výši 50 000 Kč z důvodu nepodání kontrolního hlášení *ani v náhradní lhůtě* podle § 101h odst. 1 písm. d) téhož zákona. Nejvyšší správní soud posuzoval, zda tato prekluzivní lhůta počíná běžet již uplynutím zákonné lhůty k podání kontrolního hlášení (§ 101e odst. 1 zákona o DPH), nebo až marným uplynutím náhradní pětidenní lhůty určené oznámením výzvy správcem daně (§ 101g odst. 1 téhož zákona).

Finanční úřad pro Ústecký kraj vydal 22 platebních výměrů, kterými podle § 101h odst. 4 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2022 ve spojení s § 101h odst. 1 písm. d) téhož zákona uložil žalobkyni pokutu ve výši 50 000 Kč za nepodání kontrolního hlášení k DPH za měsíce duben až prosinec 2019, měsíce únor, březen, červen až říjen 2020 a měsíce květen až říjen 2021 (tj. celková výše pokuty činila 1 100 000 Kč).

Žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 5. 2022 odvolání žalobkyně zamítl a všechny platební výměry potvrdil.

Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 5. 2. 2024, čj. 141 Af 11/2022-81, rozhodnutí žalovaného zrušil ve výročních I. až XVII. (týkajících se platebních výměrů za období duben až prosinec 2019, měsíce únor, březen, červen až říjen 2020 a měsíc květen 2021) a v tomto rozsahu věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že tyto platební výměry byly vydány až po uplynutí prekluzivní lhůty šesti měsíců pro rozhodnutí o povinnosti uhradit pokutu podle § 101i odst. 3 zákona o DPH.

Podle krajského soudu šestiměsíční prekluzivní lhůta počíná běžet již posledním dnem řádné lhůty pro podání kontrolního hlášení ve smyslu § 101e odst. 1 zákona o DPH, tedy 25. den kalendářního měsíce následujícího po měsíci, za který mělo být podáno kontrolní hlášení. Nepřisvědčil žalovanému, který se mimo jiné s ohledem na metodický pokyn Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFR“) dovolával určení počátku běhu této prekluzivní lhůty v případě pokuty podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH až marným uplynutím náhradní lhůty k podání kontrolního hlášení (ve smyslu § 101g odst. 1 zákona o DPH). Takový závěr by totiž podle krajského soudu nereflektoval smysl zavedení uvedené šestiměsíční lhůty, jak plyne z důvodové zprávy. Krajský soud rovněž zdůraznil, že závisí jen na správci daně, kdy výzvu k plnění povinnosti v náhradní lhůtě vůči daňovému subjektu učiní. Byť skutková podstata § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH je naplněna až v okamžiku, kdy plátcé daně nepodá kontrolní hlášení nejen ve stanové lhůtě, ale ani v náhradní lhůtě stanovené výzvou podle § 101g odst. 1 stejného zákona, není podle názoru soudu důvod rozlišovat běh tříleté prekluzivní lhůty podle § 101i odst. 2 zákona o DPH a lhůty šestiměsíční podle § 101i odst. 3 téhož zákona. Pokud by zákonodárce chtěl rozlišovat porušení povinnosti v odstavcích 2 a 3 uvedeného ustanovení, dalo by se očekávat, že v něm takové rozlišení výslovně uvede.

Ve vztahu k výrokům XVIII. až XXII. rozhodnutí žalovaného (týkajícím se platebních výměrů za období červen až říjen 2021) krajský soud žalobu zamítl. Tyto platební výměry byly vydány v zákonné lhůtě 6 měsíců.

Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností v rozsahu zrušujícího výroku (I. výrok) a souvisejícího výroku o nákladech řízení (III. výrok). Namítal, že krajský soud posoudil nesprávně otázku počátku běhu šestiměsíční prekluzivní lhůty dle § 101i odst. 3 zákona o DPH. Měl za to, že výklad krajského soudu, tedy že v případě pokuty podle § 101h odst. 1 písm. d) téhož zákona tato lhůta běží již od uplynutí zákonem stanovené lhůty k podání kontrolního hlášení, postrádá oporu v záměru zákonodárce a je rozporný se zněním § 101i odst. 3 zákona o DPH a s jeho smyslem a účelem.

Podle stěžovatele v případě pokuty podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH (tj. nepodání kontrolního hlášení *ani v náhradní lhůtě*) počíná běžet šestiměsíční prekluzivní lhůta právě až v návaznosti na marné uplynutí náhradní lhůty. Z důvodové zprávy je totiž zřejmý záměr zákonodárce považovat za počátek běhu lhůty okamžik naplnění jedné ze skutkových podstat porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením, jak jsou uvedeny v písm. a) až d) § 101h odst. 1 zákona o DPH. Toto ustanovení přitom rozlišuje celkem čtyři různé situace, které řadí podle závažnosti pochybení, čímž má být dosaženo přiměřenosti sankce a vytvoření motivačního prvku pro plátce, aby chtěli závadný stav odstranit. Podle stěžovatele proto zákonodárce pro případy podle § 101 odst. 1 zákona písm. a) a b) zákona o DPH považoval za den porušení povinnosti (a tudíž i počátek běhu šestiměsíční prekluzivní lhůty) již den marného uplynutí zákonem stanovené lhůty pro podání kontrolního hlášení. Naopak pro případy podle § 101h odst. 1 písm. c) a písm. d) je tímto okamžikem (a tudíž i počátkem běhu prekluzivní lhůty) až den, kdy marně uplynula lhůta stanovená výzvou správce daně podle § 101g odst. 1, resp. 2 zákona o DPH. V případě pokuty 50 000 Kč podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH, která je klíčová v nyní projednávané věci, je tímto okamžikem (porušení povinnosti, a tudíž i počátkem běhu šestiměsíční prekluzivní lhůty) tedy až den, kdy marně uplynula náhradní lhůta stanovená výzvou správce daně. Ke stejnému závěru dospívá i komentářová literatura a metodický pokyn GFŘ. Pokud přitom metodický pokyn není v rozporu se zákonem, lze dle něj postupovat, jak již potvrdila i judikatura soudů (rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2016, čj. 1 AfS 174/2016-38).

Stěžovatel poukazyval i na „absurdní důsledky“ závěru krajského soudu. Ty měly být zřetelné s ohledem na okolnosti věci. Správce daně mohl v souladu se zákonem vydat výzvu k podání kontrolního hlášení za období duben 2019 v náhradní lhůtě nejdříve až cca po 2 letech a 6 měsících od uplynutí zákonné lhůty pro podání kontrolního hlášení v § 101e zákona o DPH. Žalobkyně totiž od roku 2018 soustavně porušovala povinnosti při správě daní, a proto jí byl přidělen status nespolehlivého plátce. Správce daně přitom mohl posoudit vznik povinnosti podat kontrolní hlášení na základě údajů vykázaných účastníkem řízení až v návaznosti na podání přiznání k DPH. To žalobkyně učinila dne 30. 9. 2021. Správce daně přitom na takto podané přiznání stěžovatelky ihned reagoval a dne 25. 11. 2021 vydal výzvu k podání kontrolního hlášení za předcházející období včetně období duben 2019. Jelikož žalobkyně nepodala kontrolní hlášení ani v takto stanovené náhradní lhůtě, vydal správce daně dne 27. 12. 2021 platební výměry za období duben 2019, kterým žalobkyni uložil pokutu. Že správce daně postupoval v řízení v souladu se zásadou rychlosti, přitom krajský soud uznal. Výklad krajského soudu tak absurdně dává správci daně největší prostor pro vydání platebního výměru na pokutu v případě nejméně závažné sankce [dle § 101h odst. 1 písm. a) zákona o DPH] a naopak nejmenší prostor v případě sankce nejzávažnější [dle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH]. S ohledem na uvedené okolnosti projednávané věci přitom krajský soud správci daně nedal v zásadě žádný prostor pro vydání platebních výměrů. Jeho výklad tak popírá i primární účel sankce (preventivní, resp. výchovný) a smysl kontrolního hlášení.

Žalobkyně ve svém vyjádření navrhla kasační stížnost zamítnout. Závěr krajského soudu ohledně uplynutí šestiměsíční prekluzivní lhůty považovala s ohledem na znění § 101i odst. 3 zákona o DPH za správný a reflektující záměr zákonodárce. Především zdůraznila, že zákon spojuje povinnost uhradit pokutu s nepodáním kontrolního hlášení *ve stanovené lhůtě*. K porušení povinnosti tudíž dochází, pokud kontrolní hlášení není podáno do 25. dne po skončení kalendářního měsíce, za který mělo být podáno. Podle jejího názoru nelze § 101i zákona o DPH vztahovat ke konkrétní pokutě, ale k obecné povinnosti uhradit pokutu za nepodání kontrolního hlášení v zákonné lhůtě. Odkázala rovněž na důvodovou zprávu k novele zákona o DPH provedené zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, která zakotvení šestiměsíční prekluzivní

lhůty v právní úpravě odůvodnila požadavkem na rychlost. Výkladem, kterého se dovolává stěžovatel, by záměr zákonodárce a stanovení šestiměsíční lhůty postrádaly smysl, jelikož správce daně by byl oprávněn vyzvat daňový subjekt ke splnění povinnosti v náhradní lhůtě prakticky kdykoliv při zachování tříleté lhůty.

Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

### Z odůvodnění:

(...) [17] V rovině věcné je mezi účastníky spornou otázkou určení *počátku běhu šestiměsíční prekluzivní lhůty* podle § 101i odst. 3 zákona o DPH, pokud jde o povinnost uhradit pokutu ve výši 50 000 Kč z důvodu, že kontrolní hlášení nebylo plátcem daně podáno ve stanovené ani v náhradní lhůtě ve smyslu § 101h odst. 1 písm. d) téhož zákona. Podle krajského soudu a žalobkyně je počátek běhu této lhůty spojen již s uplynutím zákonné lhůty pro podání kontrolního hlášení (do 25. dne po skončení kalendářního měsíce, za který mělo být podáno [§ 101e odst. 1 zákona o DPH]). Naopak podle stěžovatele počíná prekluzivní lhůta běžet až marným uplynutím náhradní lhůty k podání kontrolního hlášení dle § 101g odst. 1 zákona o DPH, jejíž počátek je určen výzvou správce daně.

[18] Podle § 101e odst. 1 zákona o DPH platí, že *plátce, který je právnickou osobou, podává kontrolní hlášení za kalendářní měsíc, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce.*

[19] Podle § 101g odst. 1 zákona o DPH platí, že *nebylo-li podáno kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vyzve správce daně plátce k jeho podání v náhradní lhůtě do 5 dnů od oznámení této výzvy.*

[20] Podle § 101h odst. 1 zákona o DPH platí: *Pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši*

*a) 1 000 Kč, pokud jej dodatečně podá, aniž by k tomu byl vyzván,*

*b) 10 000 Kč, pokud jej podá v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl správcem daně vyzván; to neplatí, pokud plátcí povinnost podat kontrolní hlášení podle § 101c nevznikla,*

*c) 30 000 Kč, pokud jej nepodá na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení, nebo*

*d) 50 000 Kč, pokud jej nepodá ani v náhradní lhůtě.*

[21] Podle § 101i odst. 2 zákona o DPH platí, že *pokutu lze uložit nebo rozhodnout o povinnosti ji platit nejpozději do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti.*

[22] Podle § 101i odst. 3 zákona o DPH konečně platí, že *povinnost uhradit pokutu zaniká, pokud nebyl platební výměr, kterým je rozhodnuto o této povinnosti, vydán do 6 měsíců ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti.*

[23] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že šestiměsíční prekluzivní lhůta podle § 101i odst. 3 zákona o DPH v případě pokut za nepodání kontrolního hlášení podle § 101h odst. 1 zákona o DPH [bez ohledu na jejich výši ve smyslu písm. a) až d)] počíná běžet již uplynutím lhůty k podání kontrolního hlášení podle § 101e odst. 1 zákona o DPH, tj. do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, za který má být podáno. Věcně se ztotožnil s právním závěrem krajského soudu. Za klíčové považoval Nejvyšší správní soud následující důvody.

[24] Předně je třeba zdůraznit, že § 101i odst. 3 zákona o DPH spojuje počátek běhu šestiměsíční prekluzivní lhůty výslovně se dnem, *ve kterém došlo k porušení povinnosti.* O jakou povinnost se jedná, nicméně zákon nekonkretizuje. Určení této povinnosti je však klíčové, neboť právě jejím porušením počíná běžet prekluzivní lhůta.

[25] Porušení povinnosti ve smyslu § 101i odst. 3 věty poslední zákona o DPH lze vztáhnout jak k *povinnosti podat kontrolní hlášení* (v zákonné lhůtě dle § 101e odst. 1 zákona o DPH), tak i k *povinnosti učinit tak alespoň v náhradní lhůtě v návaznosti na výzvu správce daně* (dle § 101g odst. 1 téhož zákona). Jazykový výklad § 101i odst. 3 zákona o DPH, pokud činěn izolovaně, tudíž neposkytuje na řešenou otázku jednoznačnou odpověď. Ani jedna z uvedených výkladových možností *a priori* není v rozporu s jeho zněním.

[26] Podle názoru Nejvyššího správního soudu je nicméně s ohledem na systematiku všech relevantních ustanovení a účel šestiměsíční prekluzivní lhůty nutné za povinnost ve smyslu § 101i odst. 3 věty poslední zákona o DPH považovat již primární *povinnost podat kontrolní hlášení* v zákonné lhůtě.

[27] Pokuta podle § 101h odst. 1 zákona o DPH totiž sankcionuje nesplnění povinnosti podat kontrolní hlášení. Ta má být přitom již ze zákona splněna ve lhůtě podle § 101e zákona o DPH. Náhradní lhůta podle § 101g odst. 1 písm. d) zákona o DPH tak přichází v úvahu nutně až sekundárně, a to v těch případech, kdy nebyla splněna povinnost podat kontrolní hlášení již v zákonem stanovené lhůtě. Nesplnění povinnosti podat kontrolní hlášení *ani v náhradní lhůtě* podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH tak pouze doplňuje již porušení primární povinnosti podat kontrolní hlášení, která ze své podstaty předchází případnému uplatnění „náhradní lhůty“ (a tudíž i vzniku případné sekundární povinnosti podat kontrolní hlášení alespoň v náhradní lhůtě, jejíž běh se odvíjí od výzvy správce daně).

[28] Právě uvedené odráží rovněž jazykové vyjádření a struktura samotného § 101h odst. 1 zákona o DPH, jenž stanovuje sankci v souvislosti s povinností podat kontrolní hlášení. Podle tohoto ustanovení totiž pokuta vzniká tehdy, pokud plátcé nepodá kontrolní hlášení *ve stanovené lhůtě*. Takto vyjádřená základní hypotéza tak dopadá na všechny případy pokut podle § 101h odst. 1 zákona o DPH. Písmena a) až d) tohoto ustanovení pouze určují výši pokuty s ohledem na další, k této základní hypotéze přistupující okolnosti [např. právě nepodání kontrolního hlášení *ani v náhradní lhůtě* ve smyslu písm. d) tohoto ustanovení]. Stejně tak struktura § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH nasvědčuje tomu, že nepodání kontrolního hlášení *ani v náhradní lhůtě* je rozhodující pouze pro určení konkrétní výše pokuty. Primárním porušením povinnosti, které dané ustanovení sankcionuje, nicméně zůstává právě *nepodání kontrolního hlášení ve stanovené lhůtě*. Zákon totiž pasáž o vzniku povinnosti uhradit pokutu zřetelně odděluje od dalších skutečností vztahujících se výslovně jen k její výši [písm. a) až d)].

[29] „Stanovená“ lhůta k podání kontrolního hlášení právnickou osobou je přitom upravena v § 101e odst. 1 zákona o DPH jakožto lhůta 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, za který má být kontrolní hlášení podáno. V § 101h odst. 1 zákona o DPH je tudíž použita obdobná legislativní zkratka odkazující na zákonou (*stanovenou*) lhůtu k podání kontrolního hlášení, jako tomu je i v § 101g odst. 1 zákona o DPH, podle něhož správce daně při nesplnění povinnosti podat kontrolního hlášení *ve stanovené lhůtě* vyzve plátce k podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě. V obou těchto případech jde o zákonem stanovené následky nesplnění (primární) povinnosti plátce k podání kontrolního hlášení *ve (stanovené) lhůtě* podle § 101e zákona o DPH, tj. do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, za který má být podáno (tj. jednak sankce v podobě *pokuty* [§ 101h odst. 1 zákona o DPH], jednak *povinnost správce daně vyzvat* daňový subjekt ke splnění povinnosti podat kontrolní hlášení v náhradní lhůtě [§ 101g odst. 1 zákona o DPH]).

[30] Pokud je tedy povinnost k uhrazení pokuty vázána primárně na nepodání kontrolního hlášení *ve stanovené lhůtě*, pak počíná běžet šestiměsíční prekluzivní lhůta podle § 101i odst. 3 vždy okamžikem marného uplynutí této zákonné lhůty dle § 101e zákona o DPH. Stěžovateli proto nelze přisvědčit, že závěr krajského soudu odporuje znění § 101i odst. 3 zákona o DPH. Výklad krajského soudu odpovídá nejen znění tohoto ustanovení, ale i systematice ustanovení souvisejících.

[31] Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatele, že uvedený výklad odporuje záměru zákonodárce. Naopak souhlasí s krajským soudem, že jím přijatý výklad odpovídá smyslu a účelu právní úpravy a úmyslu, který zákonodárce při zakotvení šestiměsíční prekluzivní lhůty sledoval.

[32] Jak již uvedl krajský soud, prekluzivní šestiměsíční lhůta podle § 101i odst. 3 zákona o DPH byla zavedena do zákona o DPH v důsledku novelizace provedené zákonem č. 80/2019 Sb. s účinností od 1. 4. 2019. V důvodové zprávě k tomuto ustanovení se přitom uvádí: „*Jednou ze základních zásad správy daní je zásada rychlosti. Dle této zásady má příslušný správce daně činit vše bez zbytečných průtahů. V případě daňových deliktů je navíc pro splnění jednoho z primárních účelů sankce, a sice účelu preventivního, resp. výchovného, třeba na dodržování této zásady klást zvýšený důraz. Pokuty za porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením podle § 101h odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vznikají ze zákona a rozhodnout o povinnosti je platit lze nejpozději do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí musí v dané lhůtě nabýt právní moci, je takto*

nastavená délka lhůty nezbytná. **Z pohledu zásady rychlosti, zájmu na výchovném efektu vzniklé sankce, jakož i z pohledu právní jistoty daňových subjektů, se nicméně jeví jako vhodné do právní úpravy doplnit další lhůtu, která povede k faktickému zrychlení prvotního vydání rozhodnutí** (tj. rozhodnutí nepravomocného). Tímto způsobem lze rovněž **omezit výskyt situace, kdy je po delším časovém úseku rozhodnuto o povinnosti platit několik těchto pokut kumulativně** (jedná se o pokuty vzniklé ze zákona, tj. jejich konstrukce neumožňuje správní uvážení, resp. souborné uložení jedné pokuty). Pozdním postupem správce daně (být v mezích zákonné tříleté lhůty) by tedy mohly vzniknout vyšší náklady a další negativní dopady nejen daňovému subjektu (pokuta by nesplnila svou preventivní funkci do budoucna), ale i státu (negativní dopad na plnění povinností souvisejících s kontrolním hlášením, nutnost vedení více řízení o tomtéž deliktu atd.). **Na základě výše uvedeného je třeba zajistit, aby byl správce daně zákonem nucen učinit první krok v řízení nejpozději do 6 měsíců od vzniku povinnosti zaplatit pokutu.** V opačném případě povinnost platit pokutu zanikne. Tato úprava zároveň zvyšuje právní jistotu subjektu, jelikož po uplynutí předemtné lhůty nebude možno tento daňový delikt již sankcionovat. V případě, že správce daně platební výměr v dané lhůtě vydá, nedochází ke změně stávajícího stavu, neboť navržený odstavec 3 nemění tříletou lhůtu pro pravomocné rozhodnutí o povinnosti platit pokutu (tj. je zachován zejména dostatečný časový prostor pro případné odvolací řízení).“

[33] Z uvedeného je zřejmé, že smysl a účel šestiměsíční prekluzivní lhůty podle § 101i odst. 3 zákona o DPH odráží záměr zákonodárce posílit *zásadu rychlosti a předejít riziku kumulace pokut*, a to právě za pomoci stanovení zvýšených nároků na správce daně, pokud jde o časové období, v němž má vydat platební výměr. Tomu přitom závěr krajského soudu odpovídá. Nutí totiž správce daně, aby postupoval při vydávání platebních výměrů, jimiž rozhoduje o pokutě podle § 101h odst. 1 zákona o DPH, co nejrychleji. Tím předchází i riziku kumulace pokut za více období.

[34] Naopak výklad stěžovatele právě nastíněnému smyslu právní úpravy a záměru zákonodárce neodpovídá. Jak již krajský soud vysvětlil, záleží pouze na *úvaze správce daně*, kdy učiní výzvu k podání kontrolního hlášení v náhradní pětidenní lhůtě podle § 101g odst. 1 zákona o DPH (srov. odst. 28 napadeného rozsudku). Tento závěr stěžovatel v kasační stížnosti nezpochybňuje; pouze namítá, že v projednávané věci postupoval v souladu se zásadou rychlosti. Individuální okolnosti konkrétní věci, jako je rychlost postupu správce daně zrovna v případě žalobkyně, nicméně nemohou ovlivnit obecně platný závěr o určení počátku běhu prekluzivní lhůty. S ohledem na nastíněný smysl právní úpravy (požadavek rychlosti) nemůže počátek běhu prekluzivní lhůty záviset na úkonu správce daně, jestliže zákon nestanovuje jednoznačnou lhůtu, v níž má správce daně daný úkon učinit. Takový přístup by popřel právě záměr zákonodárce stanovit pro správce daně zvýšené nároky tak, aby platební výměr rozhodující o pokutě vydal co nejrychleji. V konečném důsledku by nedocházelo ani ke snížení rizika vzniku kumulativních pokut, čehož se zákonodárce stanovením šestiměsíční prekluzivní lhůty ve smyslu § 101i odst. 3 zákona o DPH rovněž snažil dosáhnout.

[35] Závěr krajského soudu tudíž odpovídá nejen jazykovému znění, ale i systematice a účelu právní úpravy a úmyslu zákonodárce, který zakotvením šestiměsíční prekluzivní lhůty sledoval.

[36] Stěžovatel má sice pravdu, že § 101h odst. 1 zákona o DPH stanovuje čtyři různé výše pokuty podle závažnosti pochybení a jejich motivační funkce. To však ničeho nemění na konstrukci právní úpravy, která sankčně zabezpečuje právě již nesplnění (primární) povinnosti podat kontrolní hlášení *ve stanovené lhůtě*. Jak bylo již uvedeno, následné chování plátce daně ve smyslu písm. a) až d) tohoto ustanovení (tj. podání kontrolního hlášení bez výzvy správce daně, na výzvu správce daně, nebo nesplnění této povinnosti ani v náhradní lhůtě) ovlivňuje pouze výši pokuty.

[37] Nelze navíc přehlédnout jistou nelogičnost v argumentaci samotného stěžovatele. Ten se ve vztahu k pokutě ve výši 50 000 Kč podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH dovolává počátku běhu prekluzivní lhůty až od okamžiku uplynutí náhradní lhůty určené výzvou správce daně, zatímco v případě pokuty ve výši 10 000 Kč podle § 101h odst. 1 písm. b) téhož zákona naopak počítá s během prekluzivní lhůty již od okamžiku uplynutí zákonem stanovené lhůty k podání kontrolního hlášení. Pro rozlišování těchto dvou situací s ohledem na počátek běhu prekluzivní lhůty nicméně není žádný důvod. Obě ustanovení totiž určují výši pokuty v důsledku konkrétní reakce subjektu daně na výzvu správce daně k podání kontrolního hlášení [§ 101h odst. 1 písm. b) zákona

o DPH dopadá na situace, kdy kontrolní hlášení *je podáno v náhradní lhůtě*; § 101h odst. 1 písm. d) na případy, kdy kontrolní hlášení *není podáno ani v náhradní lhůtě*].

[38] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že by přijetím výkladu krajského soudu o počátku běhu prekluzivní lhůty podle § 101i odst. 3 zákona o DPH již okamžikem uplynutí zákonné lhůty k podání kontrolního hlášení (§ 101e odst. 1 zákona o DPH) došlo k popření funkce pokuty a smyslu kontrolního hlášení. Důsledkem je pouze požadavek na rychlost vydání platebního výměru, a to v souladu s výše vymezeným záměrem zákonodárce. Správce daně musí postupovat tak, aby v rámci šestiměsíční prekluzivní lhůty učinil nejen výzvu k podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě, ale aby v této lhůtě vydal též platební výměr na výši pokuty určené v závislosti na tom, zda v náhradní lhůtě daňový subjekt kontrolní hlášení podá [písm. b)], či nikoli [písm. d)].

[39] Nejvyšší správní soud chápe argumentaci stěžovatele *ad absurdum*. Lze uznat, že učinit rozhodnutí o povinnosti uhradit pokutu v konkrétní výši během 6 měsíců od uplynutí zákonné lhůty k podání kontrolního hlášení (ve smyslu § 101e odst. 1 zákona o DPH) může být pro správce daně v některých případech (neplnění daňových povinností subjektem daně) obtížné. Jedná se nicméně o důsledek spojený právě s rozhodnutím zákonodárce upřednostnit rychlost a předcházet možnému riziku kumulace pokut za více období. Jak bylo přitom vysvětleno, tento záměr zákonodárce a smysl právní úpravy by byl opačným výkladem, jehož se dovolává stěžovatel, popřen (srov. bod [34] tohoto rozsudku). Za této situace Nejvyššímu správnímu soudu nepřisluší, aby praktické obtíže správce daně spojené s jejím uplatňováním svojí rozhodovací činností odstraňoval v neprospěch daňových subjektů. Je úlohou zákonodárce nastavit sankční zabezpečení zákonem stanovených povinností, včetně časových mezí jejich uplatnění. To zákonodárce učinil, a to jednoznačným upřednostněním požadavku rychlosti.

[40] S ohledem na vše výše uvedené nemůže obstát konečně ani argumentace stěžovatele ohledně možnosti postupovat podle metodického pokynu GFŘ. V této metodice obsažený výklad o počátku běhu šestiměsíční prekluzivní lhůty, spojený až s uplynutím náhradní lhůty, není z výše uvedených důvodů zákonný. Nelze se tak dovolat závěrů judikatury Nejvyššího správního soudu, na kterou stěžovatel poukazuje (zejména rozsudku čj. 1 AfS 174/2016-38).

[41] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že nepřisvědčil strukturální kasační argumentaci stěžovatele ohledně určení počátku prekluzivní lhůty. Dílčí závěry o uplynutí prekluzivní lhůty, učiněné krajským soudem ve vztahu k jednotlivým platebním výměrům za období duben až prosinec 2019, měsíce únor, březen, červen až říjen 2020 a měsíc květen 2021, přitom stěžovatel samostatně nezpochybňuje. K odůvodnění závěru o uplynutí prekluzivní lhůty u pokut za uvedená období proto Nejvyšší správní soud odkazuje na odst. 29 až 31 napadeného rozsudku, s nimiž se ztotožňuje. (...)

## 4660

### Správní řízení: systémová podjatost; delegace

k § 14, § 131 odst. 4 a § 136 správního řádu

**I. Byla-li u správního orgánu shledána nadkritická míra rizika tzv. systémové podjatosti, jsou ze všech úkonů v řízení vyloučeny i úřední osoby v pozici dotčených orgánů (§ 14 a § 136 správního řádu).**

**II. Nadřízený správní orgán musí při tzv. delegaci nutně dle § 131 odst. 4 správního řádu pověřit k projednání a rozhodnutí věci správní orgán nacházející se v jeho správním obvodu. Není-li v důsledku toho objektivně možné zároveň naplnit požadavek, aby správní obvod pověřeného správního orgánu sousedil se správním obvodem nezpůsobilého správního orgánu, postačí, pověří-li takový správní orgán, jehož správní obvod je správnímu obvodu nezpůsobilého správního orgánu nejbližší.**

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2024, čj. 9 As 184/2024-163)

**Prejudikatura:** 1742/2009 Sb. NSS, č. 2381/2011 Sb. NSS, č. 2802/2013 Sb. NSS.



**Věc:** a) E. S., b) J. S. a c) S. B. proti Krajskému úřadu Středočeského kraje, za účasti 1) Vysoké školy polytechnické Jihlava, 2) Statutárního města Jihlava, 3) EG.D, a. s. a 4) J. F. o společné povolení, o kasační stížnosti žalobců.

K žádosti osoby zúčastněné na řízení I) (dále jen „stavebník“) vydal Městský úřad Havlíčkův Brod (dále jen „stavební úřad“) společné povolení, kterým byl schválen záměr „Studentské koleje Vysoké školy polytechnické, Jihlava, na pozemcích parc. č. 3007/9, 3007/12, 3019/1, 3019/2, 3020/1, 3020/2, 3020/3, 5861/1 a 5861/8 v katastrálním území Jihlava“ (dále jen „společné povolení“). Stalo se tak poté, co byla u Magistrátu města Jihlavy a Krajského úřadu Kraje Vysočina deklarována nadkritická míra rizika tzv. systémové podjatosti.

Žalobkyně a) a c) jsou vlastnicemi dvojdomu tvořeného z budov č. p. XA a č. p. XB, nacházejícím se v obci Jihlava (dále jen „dotčené nemovitosti“). Žalobci b) svědčí k budově č. p. XA věčné břemeno užívání. Nemovitosti se nacházejí v bezprostřední blízkosti stavebního záměru.

Proti společnému povolení žalobci podali odvolání, u kterém žalovaný rozhodl rozhodnutím ze dne 22. 1. 2024. Společné povolení částečně změnil tak, že do něj doplnil podmínky stanovené nadřízenými orgány dotčených orgánů vzešlé z přezkumů závazných stanovisek; ve zbytku společné povolení potvrdil. Proti rozhodnutí žalovaného se poté žalobci bránili žalobou, kterou Krajský soud v Hradci Králové zamítl rozsudkem ze dne 23. 8. 2024, čj. 30 A 17/2024-334.

Žalobci (stěžovatelé) napadli rozsudek krajského soudu kasační stížností, ve které uplatnili celkem devět okruhů kasačních námitek: Stavební záměr představuje nezanedbatelné riziko pro statiku dotčených nemovitostí (1). Závazná stanoviska a jiné podkladové akty byly vydány úředními osobami, které byly z důvodu systémové podjatosti vyloučeny z projednávání věci (2). Žalovaný překročil meze své působnosti, delegoval-li věc na stavební úřad, který mu místně nepodléhá (3). Stavební záměr je v rozporu s územním plánem města Jihlavy, neboť nebyl dodržen koeficient zeleně (4). Stavební záměr nepočítá s realizací zeleně střechy s retencí pro dešťové vody, a je proto v rozporu s územní studií (5). Způsob likvidace srážkových vod ze stavebního záměru je v rozporu se zákonem (6). Imise způsobené stavebním záměrem, spočívající v zastínění dotčených nemovitostí, jakož i ztrátě výhledu a pozorovatelné oblohové složky, jsou nepřiměřené místním poměrům (7). Revizní závazná stanoviska orgánu památkové péče jsou zmatečná (8). Stavební záměr je z důvodů vyložených Komisí pro urbanismus a architekturu Rady města Jihlavy v rozporu s cíli a úkoly územního plánování (9).

Stavebník námitky označil za evidentně šikanózní. Stěžovatelé podle něj zneužívají právo s cílem zdržet výstavbu vysokoškolských kolejí a znemožnit stavebníkovi čerpání dotací, v důsledku čehož by došlo ke zmaření realizace stavebního záměru.

Stěžovatelé v replice předně uvedli, že se je stavebník snažil tvrzeními o šikanózním charakteru jejich námitek pošpinit v očích rozhodujících osob a naklonit si je na svou stranu. To je překvapující zejména z důvodu, že stavebník je veřejnou vysokou školou, povolanou mimo jiné ke kultivaci veřejné diskuse. Stěžovatelé dlouhodobě neúspěšně usilovali o dosažení dohody se stavebníkem ohledně podoby stavebního záměru, která by respektovala zájmy obou stran. Ve svých dalších podáních stěžovatelé a stavebník polemizovali s otázkou (ne)vypořádání některých námitek ze strany žalovaného a případného přehlédnutí těchto namítaných pochybení ze strany krajského soudu.

Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

### Z odůvodnění:

(...)

#### **III.b K vydáním závazných stanovisek a jiných podkladových aktů vyloučenými úředními osobami**

[40] Stěžovatelé připomněli, že s ohledem na systémovou podjatost panuje v případě všech úředních osob Magistrátu města Jihlavy a Krajského úřadu Kraje Vysočina reálné a bezprostřední podezření, že jejich postoj byl při posuzování záměru ovlivněn jinými než zákonnými hledisky, a to i při vydávání závazných stanovisek a dalších podkladových aktů. Okolnosti zakládající podjatost nastaly předtím, než byly tyto akty vydány. Tyto úřední osoby zároveň byly ve věci vyloučeny přímo ze zákona; nadřízené orgány tento fakt toliko deklarovaly. Nesouhlasili

se závěrem krajského soudu, že se systémová podjatost bez dalšího nevztahuje na úředníky vyloučených správních orgánů vystupujících v postavení dotčeného orgánu a že nezákonnost závazného stanoviska vydaného podjatou úřední osobou může být zhojena v rámci následného přezkumu. Upozornili na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 4. 2023, čj. 16 A 75/2020-128, který otázku posoudil opačně, a s jehož závěry se ztotožňují.

[41] Krajský soud se pokouší uměle konstruovat rozdíly mezi úředními osobami vedoucími správní řízení a osobami postupujícími podle části čtvrté správního řádu. Závazná stanoviska i další podkladové akty jsou nicméně úkony způsobilé ovlivnit výsledek řízení. Stavební úřad se od závazných stanovisek nemohl odchýlit, a tudíž nemohl kompenzovat nezákonnost těchto aktů.

[42] Za nesprávný považují názor krajského soudu, že o námitce systémové podjatosti úředních osob postupujících dle části čtvrté správního řádu má být rozhodováno samostatně. Ve věci tak postupováno nebylo, což krajský soud sám připustil. Nadto nadřízené dotčené orgány (jakož i jednotlivá ministerstva) považovaly všechny úřední osoby Magistrátu města Jihlavy i Krajského úřadu Kraje Vysočina bez dalšího za vyloučené. I sám krajský soud zřejmě považoval tyto úřední osoby za podjaté, zdůraznil-li, že závazná stanoviska byla podrobena přezkumu v odvolacím řízení. Zhojit tuto vadu následným přezkumem nepodjatými osobami nicméně není možné, což stěžovatelé namítali již před krajským soudem, který na jejich argumentaci nereagoval. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu by podjatost úřední osoby nepředstavovala důvod pro zrušení jí vydaného správního rozhodnutí pouze tehdy, nebylo-li by takové rozhodnutí založeno na výkladu neurčitých právních pojmů či na správním uvážení a nepřipouštěla-li by právní úprava jiné meritorní rozhodnutí. To ale není případ závazných stanovisek v této věci. Závazná stanoviska proto měla být zrušena z úřední povinnosti nadřízenými dotčenými orgány postupem dle § 149 odst. 8 správního řádu.

[43] Vedle závazných stanovisek podjaté úřední osoby vydaly i další podklady společného povolení, resp. rozhodnutí žalovaného. Žalovaný ani krajský soud se námitkou nepoužitelnosti těchto podkladů vůbec nezabývali. Tyto podklady, které mohly rovněž rozhodnutí obou správních orgánů „pokřivit“, nikdy nebyly v odvolacím řízení přezkoumány.

[44] Konečně se stěžovatelé ohradili vůči závěru krajského soudu, dle něhož nebylo povinností nadřízených dotčených orgánů reagovat na argumentaci stěžovatelů v odvolání o podjatosti úředních osob, které přezkoumávaná závazná stanoviska vydaly. Odůvodnění závazného stanoviska by mělo odpovídat požadavkům na odůvodnění rozhodnutí. V projednávané věci jsou revizní stanoviska nepřezkoumatelná, což má za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, který pouze přejímá obsah těchto stanovisek, aniž by se namítanou vadou sám zabýval. Nepřezkoumatelný je i napadený rozsudek, který nepřezkoumatelné rozhodnutí a revizní závazná stanoviska sám přezkoumal.

[45] Žalovaný se ztotožnil se závěry napadeného rozsudku, jež jsou v souladu s rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 25. 2. 2021, čj. 46 A 186/2017-122. V tomto rozsudku soud dospěl k závěru, že „*vyloučení z důvodu podjatosti může mít účinky vždy jen ve vztahu ke konkrétnímu řízení*“. Byla-li závazná stanoviska vydána dříve, mají být v navazujícím správním řízení považována za platná. Žalovaný zdůraznil, že jednotlivá závazná stanoviska prošla přezkumem dle § 149 odst. 7 správního řádu. Z judikatury Nejvyššího správního soudu nadto plyne, že bylo-li by závazné stanovisko vydáno podjatým dotčeným orgánem, nepředstavuje to samo o sobě důvod pro zrušení rozhodnutí ve věci samé pro nezákonnost. Všechna závazná stanoviska byla buď potvrzena jako správná, případně změněna, což se promítlo do rozhodnutí žalovaného.

[46] Stavebník uvedl, že námitka již byla vyřešena Ministerstvem pro místní rozvoj, které k odvolání stěžovatelů potvrdilo usnesení Krajského úřadu Středočeského kraje o vyloučení primátora Statutárního města Jihlavy. Namítaný rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem považuje s ohledem na rozdílné skutkové okolnosti za nepřipadný. Byla-li závazná stanoviska vydána již před deklarací podjatosti, je na ně nutné hledět jako na platná. To je rovněž v souladu s Metodickou pomůckou Ministerstva vnitra k § 14 správního řádu. Námitku podjatosti dotčených orgánů nepovažuje za včasnou, neboť byla poprvé vznesena až 9. 1. 2023, zatímco se závaznými stanovisky se stěžovatelé seznámili již před 28. 6. 2022. Následně ji vznesli v odvolání proti společnému povolení, a proto byla posouzena nadřízenými dotčenými orgány v souladu s § 149 odst. 7 správního řádu. Dle judikatury

Nejvyššího správního soudu není možné rušit věcně správná rozhodnutí vydaná nepodjatou osobou z důvodu absence předchozího rozhodnutí o námitce podjatosti, v opačném případě by se jednalo o formalismus. Stavebník se ztotožnil se závěry krajského soudu, který řádně vypořádal veškeré námitky podjatosti stěžovateli vznesené.

[47] V replice stěžovatelé poukazovali na to, že ve stavebníkem citovaném rozsudku ze dne 20. 11. 2014, čj. 9 As 121/2014-33, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „*nepochybnou vadou řízení s vlivem na zákonnost by bylo vydání meritorního rozhodnutí podjatou úřední osobou*“. Závazné stanovisko je závazné pro výrokovou část meritorního rozhodnutí, a úvahy podjatých úředních osob se tak musely nutně promítnout v právní sféře stěžovatelů. Použití těchto závazných stanovisek je proto procesní vadou s vlivem na zákonnost, již nelze zhojit v rámci přezkumu jejich obsahu v odvolacím či soudním řízení, jak se nesprávně domníval krajský soud. Uvedené platí obdobně pro další akty vydané podjatými úředními osobami, které sloužily jako podklad meritorního rozhodnutí a v navazujících řízeních nebyly vůbec přezkoumány.

[48] Dle § 14 odst. 1 správního řádu platí, že *každá osoba bezprostředně se podílející na výkonu pravomoci správního orgánu (dále jen „úřední osoba“), o níž lze důvodně předpokládat, že má s ohledem na svůj poměr k věci, k účastníkům řízení nebo jejich zástupcům takový zájem na výsledku řízení, pro nějž lze pochybovat o její nepodjatosti, je vyloučena ze všech úkonů v řízení, při jejichž provádění by mohla výsledek řízení ovlivnit*.

[49] Tato „*právní úprava vychází z toho, že nebezpečí ovlivnění nežádoucím vztahem je třeba aktivně předcházet tak, aby k němu, pokud možno nikdy nedošlo, a proto připouští, že v některých případech bude z výkonu pravomoci v konkrétní věci vyloučena i osoba, o níž není ani zdaleka jisté, že u ní nežádoucí vztah existuje. Zákon tedy nevyžaduje jistotu ani přiměřenou pravděpodobnost existence nežádoucího vztahu; postačí již, jestliže o nepodjatosti lze pochybovat.*“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 20. 11. 2012, čj. 1 As 89/2010-119, č. 2802/2013 Sb. NSS).

[50] V projednávané věci Ministerstvo pro místní rozvoj rozhodlo o vyloučení ředitele Krajského úřadu Kraje Vysočina z projednávání a rozhodování ve věci stavebního záměru, neboť u tohoto krajského úřadu shledalo nadkritickou míru rizika tzv. systémové podjatosti. Jako správní orgán druhého stupně proto v této věci pověřilo Krajský úřad Středočeského kraje. Ten následně z obdobných důvodů rozhodl o vyloučení primátora města Jihlavy a k projednání a rozhodnutí věci pověřil stavební úřad Městského úřadu Havlíčkův Brod.

[51] Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že vyloučení rozhodujících orgánů z důvodů tzv. systémové podjatosti se vztahuje ryze na pověřené úřední osoby působící u stavebního úřadu a odvolacího stavebního úřadu, které jsou nadány pravomocí a působností věc projednat a rozhodnout a které nesou odpovědnost za výsledek správního řízení. Ty poté odlišil od dotčených orgánů, které sice vydávají závazná stanoviska, avšak nenesou odpovědnost za výsledek rozhodnutí a obsahovou podobu rozhodnutí ve věci samé. Krajský soud se v tomto ohledu opřel o původní návrh správního řádu, který řešení systémové podjatosti výslovně předvídal ve vztahu ke správním řízením, nikoliv k postupům dle části čtvrté správního řádu, mezi které lze zahrnout i vydání závazných stanovisek či provedení jiných úkonů. Současně však konstatoval, že mimo výše uvedeného byla všechna závazná stanoviska přezkoumána nadřízenými dotčenými orgány (mimo obvod Kraje Vysočina) v odvolacím řízení.

[52] Nejvyšší správní soud se se závěry krajského soudu ztotožňuje jen zčásti. V projednávané věci byla shledána nadkritická míra rizika tzv. systémové podjatosti ve vztahu k Magistrátu města Jihlavy a Krajského úřadu Kraje Vysočina jako celku, neboť důvody, pro které se tak stalo, se nevázaly pouze ke konkrétním osobám reprezentujícím tyto úřady, nýbrž souvisely se samotnou činností těchto úřadů. Nepřipadá proto v úvahu, aby v rámci řízení o stavebním záměru došlo k vyloučení tolika části úředních osob, které se podílejí na „hlavním“ řízení, zatímco ostatní úřední osoby (např. v pozici dotčených orgánů) by nadále mohly výsledek takového řízení (být nepřímě) ovlivňovat.

[53] Tento závěr je podpořen i procesním vývojem v projednávané věci. Z usnesení Ministerstva pro místní rozvoj ze dne 7. 12. 2022, kterým ministerstvo jako správní orgán druhého stupně pro řízení o stavebního záměru pověřilo Krajský úřad Středočeského kraje, je zřejmé, že „*vzhledem k vyloučení ředitele krajského úřadu není možné najít úřední osobu zařazenou do krajského úřadu, která by nebyla ve vztahu podřízenosti k řediteli krajského úřadu*“. Stejně tak z navazujícího usnesení ze dne 20. 12. 2022, plyne, že vzhledem k vyloučení primátora města Jihlavy byli společně s ním vyloučeni „*všichni úředníci tohoto úřadu*“ [jakkoliv dále v odůvodnění krajský úřad poněkud

zmatečně zmiňuje jak „*všechny úřední osoby (§ 14 správního řádu) tohoto správního orgánu*“, tak „*všechny pracovníky tohoto stavebního úřadu*“].

[54] Závěry krajského soudu ohledně odlišení úředních osob rozhodujících ve věci samé a úředních osob v pozici dotčených orgánů nejsou správné. Přestože závazná stanoviska nejsou správními rozhodnutími a nejsou vydávána v „hlavním“ správním řízení, jde o podkladové správní úkony, kterými se dotčené orgány vyjadřují ke specializovaným otázkám, které si z důvodu nedostatku odbornosti nemůže posoudit stavební úřad sám. Dle § 149 odst. 1 věty první správního řádu je obsah závazného stanoviska závazný pro výrokovou část rozhodnutí správního orgánu. Dotčené orgány jsou následně příslušné ve smyslu § 4 odst. 6 stavebního zákona kontrolovat dodržování podmínek, které ve svých závazných stanoviscích stanovily (viz rozsudek NSS ze dne 10. 8. 2023, č. 9 As 77/2023-157, bod 42). Je tedy zřejmé, že úřední osoby v pozici dotčených orgánů se ve smyslu § 14 odst. 1 správního řádu bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správního orgánu, u něž byla shledána nadkritická míra rizika tzv. systémové podjatosti, a že prostřednictvím jimi vydaných závazných stanovisek mohou ovlivnit výsledek správního řízení, k němuž se tato závazná stanoviska vážou.

[55] Je proto nutné učinit dílčí závěr, že v projednávané věci došlo v důsledku deklarace nadkritické míry rizika tzv. systémové podjatosti k vyloučení všech úředních osob Magistrátu města Jihlavy a Krajského úřadu Kraje Vysočina. Z tohoto důvodu je třeba závazná stanoviska vydaná těmito úředními osobami považovat za nezákonná. Je tomu tak přesto, že byla vydána dříve, než bylo o jejich podjatosti formálně rozhodnuto usnesením. Toto usnesení je totiž svou povahou pouze deklaratorní; „*podjatost je stav, který nastává ze zákona, jsou-li splněny zákonem stanovené předpoklady*“ (rozsudek NSS č. 9 As 121/2014-33).

[56] Samostatnou otázkou nicméně je, zda je možné nezákonnost těchto závazných stanovisek zhojit jejich přezkoumáním nadřízenými dotčenými orgány v rámci odvolacího řízení.

[57] Dle § 149 odst. 7 věty první správního řádu platí, že *jestliže odvolání směřuje proti obsahu závazného stanoviska, vyžádá odvolací správní orgán potvrzení nebo změnu závazného stanoviska od správního orgánu nadřízeného správnímu orgánu příslušnému k vydání závazného stanoviska*. Z dikce zákona je zřejmé, že nadřízený dotčený orgán má v rámci odvolacího řízení možnost závazné stanovisko *potvrdit* či *změnit* (zrušit jej může toliko v přezkumném řízení předvídaném § 149 odst. 8 správního řádu). Správní řád tak předpokládá, že v situaci, kdy přezkoumávané závazné stanovisko trpí vadami, nahradí jej nadřízený dotčený orgán svým vlastním (revizním) závazným stanoviskem, jehož obsah bude pro rozhodnutí odvolacího orgánu závazný ve smyslu § 149 odst. 1 věty první správního řádu. Vydáním tohoto (revizního) závazného stanoviska jsou proto případné vady přezkoumávaného závazného stanoviska zhojeny, aniž by zároveň bylo nutné toto závazné stanovisko zrušit.

[58] V projednávané věci je stěžejní, že stěžovatelé podjatost dotčených orgánů namítali v odvolání. V důsledku toho si žalovaný jako odvolací orgán vyžádal od všech nadřízených dotčených orgánů – u nichž již nehrozila nadkritická míra rizika systémové podjatosti, neboť se jednalo o správní orgány mimo obvod Kraje Vysočina – revizi všech závazných stanovisek vydaných v rámci řízení o žádosti o společné povolení. Tím nadřízené dotčené orgány docílily zhojení vady spočívající ve vydání těchto závazných stanovisek podjatými úředními osobami.

[59] V tomto ohledu není podstatné, že v odůvodnění (revizních) závazných stanovisek výslovně na námitku podjatosti nereagovaly. Je pravdou, že obsah závazného stanoviska má v zásadě odpovídat požadavkům kladeným na odůvodnění správního rozhodnutí (viz rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2009, č. 9 As 21/2009-150, č. 2381/2011 Sb. NSS). „*Revizní*“ závazná stanoviska nadřízeného dotčeného orgánu by proto měla obsahovat „*vyličení odvolacích námitek vztahujících se k revidovanému závaznému stanovisku, hodnocení důvodnosti těchto námitek a předstření úvah, které nadřízený dotčený orgán k takovému hodnocení důvodnosti vedly*“ (viz rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2024, č. 7 As 236/2023-64, bod 25). Tyto principy se ovšem aplikují toliko ke vztahu k námitkám týkajícím se obsahu samotných závazných stanovisek. Naproti tomu nelze od dotčených nadřízených orgánů očekávat vypořádání námitek systémové podjatosti všech dotčených orgánů vystupujících v rámci prvostupňového řízení. Žalovaný proto postupoval správně, vypořádal-li tuto námitku sám, aniž by žádal nadřízené dotčené orgány o doplnění jejich (revizních) závazných stanovisek.

[60] Vedle závazných stanovisek stěžovatelé rovněž namítají, že podkladem rozhodnutí byly i další správní akty vydané podjatými úředními osobami, které nebyly v odvolacím řízení nijak přezkoumány. Nejvyšší správní

soud nicméně konstatuje, že na rozdíl od závazných stanovisek obsah těchto aktů nebyl pro stavební úřad ani žalovaného závazný. Nic zároveň nenasvědčuje tomu, že by některý z těchto správních orgánů ze zmíněných správních aktů vycházel. To ostatně ani stěžovatelé netvrdí. Pouhá skutečnost, že tyto akty zůstaly součástí správního spisu, nemůže mít za následek závěr o nezákonnosti rozhodnutí žalovaného či společného povolení.

[61] Nejvyšší správní soud uzavírá, že závěry krajského soudu korigované shora uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu ob stojí a druhý okruh námitek stěžovatelů není důvodný.

### III.c K překročení působnosti žalovaným

[62] Stěžovatelé brojili proti závěru krajského soudu, dle kterého se žalovaný stal pro dané správní řízení nadřízeným správním orgánem namísto Krajského úřadu Kraje Vysočina, a mohl tak řízení o společném povolení delegovat na Městský úřad Havlíčkův Brod. Tento závěr nenachází oporu v právní úpravě ani v usnesení Ministerstva pro místní rozvoj o delegaci. Žalovaný byl ve výběru podřízeného správního orgánu dle § 131 odst. 4 správního řádu omezen obvodem své působnosti – Středočeským krajem. Jen vůči stavebním úřadům v tomto kraji má řídicí pravomoci. Tím, že věc delegoval na Městský úřad Havlíčkův Brod, si fakticky rozšířil obvod své působnosti a pasoval se do role nadřízeného orgánu ve vztahu ke správnímu orgánu, který mu místně nepodléhá. V rozporu s § 29 odst. 1 zákona č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské řízení), potažmo s čl. 79 Ústavy, tak překročil svou působnost.

[63] Přestože žalovaný nenalezl žádný správní orgán v obvodu jeho působnosti, jehož obvod by současně sousedil s obvodem Magistrátu města Jihlavy, měl se nejprve zabývat tím, zda byl nadán pravomocí delegovat věc mimo obvod své působnosti, a teprve poté posuzovat hospodárnost takové delegace. Dle stěžovatelů zájem na zachování subordinace v obvodu působnosti žalovaného nemůže ustoupit hospodárnosti řízení. Usnesení žalovaného o delegaci, jakož i jeho rozhodnutí ve věci samé, je tak přinejmenším nezákonné, spíše nicotné.

[64] Není pravdou, jak dovozuje krajský soud, že v soudním přezkumu nebyl prostor pro řešení otázky možné systémové podjatosti pracovníků Městského úřadu Havlíčkův Brod. Ta měla dle krajského soudu být pravomocně vyřešena, přičemž proti usnesení žalovaného o tom, že starosta města Havlíčkův Brod není vyloučen z projednávání a rozhodování v daném řízení, nebyl podán opravný prostředek. Žalobce b) se ale bránil cestou odvolání proti usnesení žalovaného o delegaci; toto usnesení bylo následně potvrzeno Ministerstvem pro místní rozvoj, které jeho argumentaci systémovou podjatostí stavebního úřadu odbylo s tím, že se jedná o ničím konkrétním nepodložená tvrzení. Žalobce b) tedy řádné opravné prostředky ve vztahu k obraně proti delegaci na stavební úřad vyčerpал, neboť potvrzující rozhodnutí ministerstva samostatnou správní žalobou napadnout nemohl. Krajský soud tak nezákonně omezil rozsah svého přezkumu tím, že se částí žalobní argumentace vůbec nezabýval. Nevypořádal proto námitku stěžovatelů ohledně nemožnosti delegace na stavební úřad podřízený vyloučenému Krajskému úřadu Kraje Vysočina, jenž může na stavební úřad působit, a prosazovat tak svůj zájem na realizaci záměru.

[65] Žalovaný na tuto námitku ve svém vyjádření výslovně nereagoval.

[66] Stavebník uvedl, že námitka byla vyřešena Ministerstvem pro místní rozvoj, které dospělo k závěru, že žalovaný svou pravomoc nepřekročil. V řízení o společném povolení stěžovatelé tuto námitku nevznесли. Námitka proto nemůže být předmětem soudního přezkumu. Pokud s ohledem na odůvodnění rozhodnutí ministerstva nepodalí opravný prostředek, je jejich nynější námitka bezpředmětná.

[67] Dle § 14 odst. 5 správního řádu platí, že *predstavený úřední osoby, která je vyloučena [z projednávání a rozhodování věci], za ni bezodkladně určí jinou úřední osobu, která není k vyloučenému ve vztahu podřízenosti. [...] Nelze-li určit nikoho jiného, bezodkladně o tom uvědomí nadřízený správní orgán a spolu s tím mu předá spis. Nadřízený správní orgán postupuje podle § 131 odst. 4. V souladu s tímto ustanovením nadřízený správní orgán usnesením pověří k projednání a rozhodnutí věci jiný věcně příslušný podřízený správní orgán ve svém správním obvodu, jestliže podřízený správní orgán není z důvodu vyloučení všech úředních osob (§ 14) tohoto orgánu nebo členů orgánu, který rozhoduje ve sboru (dále jen „kolegiální orgán“), způsobilý věc projednat a rozhodnout; v tomto případě nadřízený správní orgán pověří správní orgán, jehož správní obvod sousedí se správním obvodem nezpůsobilého správního orgánu.*

[68] V případech tzv. delegace nutné je tak nadřízený správní orgán omezen čtyřmi základními požadavky. Pověřit k projednání a rozhodnutí věci může jen takový správní orgán, který je (i) věcně příslušný, (ii) podřízený, (iii) nachází se ve správním obvodu orgánu nadřízeného a (iv) jeho správní obvod sousedí se správním obvodem nezpůsobilého správního orgánu.

[69] Jde-li o podmínku (iii), tj. požadavek na to, aby se pověřovaný správní orgán nacházel ve správním obvodu orgánu nadřízeného, krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že se žalovaný stal pro dané správní řízení nadřízeným správním orgánem namísto Krajského úřadu Kraje Vysočina a podřízenými správními orgány v jeho obvodu (v rámci jeho působnosti) se tak pro dané správní řízení staly správní orgány ve správním obvodu Kraje Vysočina. K obdobnému závěru předtím dospělo v rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti usnesení krajského úřadu o delegaci i Ministerstvo pro místní rozvoj (byť z tohoto rozhodnutí plyne, že krajskému úřadu přísluší v tomto řízení výkon působnosti jak ve správním obvodu Kraje Vysočina, tak ve správním obvodu Středočeského kraje). Takový výklad je nesprávný. Pojem „svůj správní obvod“ ve smyslu § 131 odst. 4 správního řádu je třeba v případě krajských úřadů vykládat s ohledem na legální definice správních obvodů jednotlivých krajů zakotvených v § 3 zákona č. 51/2020 Sb., o územně správním členění státu a o změně souvisejících zákonů (zákon o územně správním členění státu). Dle § 3 odst. 1 daného zákona se správní obvod Středočeského kraje člení na správní obvody obcí s rozšířenou působností, kterými jsou Benešov, Beroun, Brandýs nad Labem-Stará Boleslav, Čáslav, Černošice, Český Brod, Dobříš, Hořovice, Kladno, Kolín, Kralupy nad Vltavou, Kutná Hora, Lysá nad Labem, Mělník, Mladá Boleslav, Mnichovo Hradiště, Neratovice, Nymburk, Poděbrady, Příbram, Rakovník, Říčany, Sedlčany, Slaný, Vlašim, Votice. Z tohoto zákona, ze správního řádu ani z jiného právního předpisu nevyplývá, že by bylo možné pro konkrétní správní řízení zákonné definice správních obvodů měnit, a to ani v situaci, kdy je k projednání a rozhodnutí věci pověřen jiný krajský úřad. Krajský soud ostatně žádný přesvědčivý důvod, proč k výše uvedenému závěru dospěl, nenabídl.

[70] Je třeba učinit dílčí závěr, že Krajský úřad Středočeského kraje by podmínku (iii) naplnil pouze tehdy, delegoval-li by věc podřízenému správnímu orgánu nacházejícímu se ve správním obvodu definovaném § 3 odst. 1 zákona o územně správním členění státu.

[71] V projednávané věci došlo k situaci, v níž je kumulativní splnění všech čtyř podmínek předepsaných § 131 odst. 4 správního řádu objektivně vyloučeno. Postupoval-li by krajský úřad tak, že by naplnil podmínku (iii) v souladu s § 131 odst. 4 správního řádu, nemohl by zároveň naplnit podmínku (iv) daného ustanovení. Ve správním obvodu Středočeského kraje se totiž nenachází žádný správní orgán, jehož správní obvod by sousedil se správním obvodem nezpůsobilého správního orgánu (Magistrátu města Jihlavy). Vzhledem k obligatornímu charakteru delegace dle § 131 odst. 4 správního řádu bylo nevyhnutelné, aby krajský úřad některou z těchto podmínek nenaplnil.

[72] Za této situace se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda jsou obě podmínky rovnocenné. Dospěl k závěru, že nikoliv. Podmínka (iii) je projevem omezené územní působnosti nadřízeného správního orgánu. Tou je třeba rozumět prostorově vymezenou oblast, v jejímž rámci takový orgán uplatňuje svou pravomoc (srov. Sládeček, V. *Obecné správní právo*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2009, s. 246). Správní orgán tedy zásadně nemůže uplatňovat svou pravomoc mimo oblast své územní působnosti. V opačném případě svou působnost překročí. Podmínka (iv) je naopak projevem zásady, že správní orgán postupuje tak, aby dotčené osoby co možná nejméně zatěžoval (§ 131 odst. 6, jakož i § 6 odst. 2 správního řádu). Byť se jedná o zásadu podstatnou, důsledkem jejího úplného nenaplnění bude stav, že dotčené osoby budou zatíženy „o něco více“ v porovnání se situací, kdy k jejímu naplnění dojde zcela.

[73] Dojde-li proto k situaci, v níž je kumulativní splnění všech podmínek § 131 odst. 4 správního řádu objektivně nemožné, nadřízený správní orgán musí při výběru pověřovaného správního orgánu dát přednost naplnění požadavku na to, aby se tento správní orgán nacházel ve správním obvodu orgánu nadřízeného; v opačném případě vybočí z mezí své územní působnosti. Požadavek, aby správní obvod pověřovaného správního orgánu sousedil se správním obvodem nezpůsobilého správního orgánu, zároveň nemusí naplnit zcela; postačuje, naplní-li jej v co nejvyšší možné míře (typicky pověřením správního orgánu, jehož správní obvod je správnímu obvodu nezpůsobilého správního orgánu nejbližší).

[74] Jen pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že výše uvedený závěr platí toliko ve vztahu k tzv. delegaci nutné, pro niž § 131 odst. 4 správního řádu omezení pro výběr podřízeného orgánu správním obvodem nadřízeného orgánu výslovně stanovuje. Žalovaný proto naopak nevybočil z mezí své územní působnosti, deklaroval-li předtím z pozice nadřízeného správního orgánu podjatost primátora Magistrátu města Jihlavy. V rámci tohoto řízení totiž vystupoval jako výslovně určený nadřízený orgán; jde zde tedy v důsledku o otázku funkční, nikoliv místní příslušnosti *stricto sensu*.

[75] Nejvyšší správní soud se následně zabýval důsledky, které z nenaplnění postupu popsaného v bodě [73] plynou. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je zřejmé, že porušení ustanovení o řízení před správním orgánem spočívající v nedostatku místní příslušnosti (která je procesním vyjádřením územní působnosti jakožto kategorie hmotněprávní) nemůže způsobit nicotnost rozhodnutí (viz rozsudek ze dne 24. 6. 2008, čj. 2 Afs 159/2006-138). Rovněž nemá bez dalšího za následek závěr o nezákonnosti rozhodnutí ve věci samé; vždy je třeba zkoumat, zda porušení vede rovněž ke zkrácení veřejných subjektivních práv účastníka řízení (viz rozsudek NSS ze dne 4. 6. 2009, čj. 9 As 72/2008-69).

[76] V projednávané věci je tak možné učinit závěr, že přestože žalovaný věc delegoval mimo obvod své územní působnosti, neznamená to, že by společné povolení vydané stavebním úřadem bylo bez dalšího nezákonné. Tento závěr je umocněn tím, že společné povolení – stejně jako veškerá závazná stanoviska z nichž vycházelo (viz body [57] a [58]) – prošlo přezkoumáním nadřízeného příslušného správního orgánu. Samotný nedostatek místní příslušnosti stavebního úřadu tedy nemohl mít na zákonnost rozhodnutí žalovaného vliv, neboť stěžovatelé nemohli být v jeho důsledku na svých hmotných veřejných subjektivních právech jakkoliv zkráceni. Jinak by tomu bylo pouze v případech, vedla-li by ke zkrácení veřejných subjektivních práv stěžovatelů jiná skutečnost, odlišná od „prostého“ nedostatku místní příslušnosti stavebního úřadu.

[77] Stěžovatelé toto zkrácení spatřují v tom, že ve věci rozhodoval systémově podjatý stavební úřad. Mají za to, že Krajský úřad Kraje Vysočina může na stavební úřady ve svém obvodu působit a prosazovat tak svůj zájem na realizaci záměru. Na podporu tohoto tvrzení uvedli v žalobě několik argumentů. Namítali, že vyloučený ředitel krajského úřadu jmenuje a odvolává tajemníka Městského úřadu Havlíčkův Brod; že krajský úřad přezkoumává hospodaření města Havlíčkův Brod, vykonává nad ním dozor a kontrolu jeho přenesené působnosti; působí na něj v oblasti samostatné působnosti (např. stran financování); a má povinnost s městem Havlíčkův Brod spolupracovat a poskytovat mu odbornou a metodickou pomoc v oblasti přenesené působnosti.

[78] Krajský soud se v bodě 160 napadeného rozsudku odmítl touto argumentací zabývat. Uvedl, že tato otázka již byla pravomocně vyřešena usnesením žalovaného, kterým starosta města Havlíčkův Brod nebyl vyloučen z projednávání a rozhodování v daném řízení, a proti kterému nebyl podán opravný prostředek. Pro otevírání této problematiky tak již v soudním přezkumu nebyl prostor.

[79] S touto úvahou krajského soudu se Nejvyšší správní soud nezotožňuje. Smyslem správního soudnictví je za stanovených podmínek poskytovat ochranu veřejným subjektivním právům (§ 2 s. ř. s.) a mezi stanovené podmínky přezkumu nepatří podmínka, aby žalobce nejprve uplatnil své námitky ve správním řízení (rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2021, čj. 3 Afs 409/2019-34, bod 26). Žalobce je naopak „*oprávněn uplatnit v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné, bez ohledu na skutečnost, že některé z nich neuplatnil v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl*“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 26. 8. 2008, čj. 7 Afs 54/2007-62, č. 1742/2009 Sb. NSS). Ačkoliv v řízení podle zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavebního zákona) je tomu s ohledem na výslovnou koncentrační zásadu (např. § 94m odst. 1 věta druhá) ohledně některých námitek jinak (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 7. 2020, čj. 4 As 68/2020-53, bod 40, ze dne 25. 2. 2021, čj. 9 As 163/2019-74, bod 60, či ze dne 18. 1. 2024, čj. 9 As 232/2023-37, bod 22), námitku podjatosti lze účinně vznést i poté, co koncentrace řízení nastala. Podjatost totiž nastává přímo ze zákona při splnění podmínek stanovených v § 14 odst. 1 správního řádu, bez ohledu na to, zda účastník řízení námitku podjatosti bez zbytečného odkladu uplatní či nikoliv (viz rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2013, čj. 1 As 89/2010-152, bod 29, či ze dne 31. 5. 2013, čj. 5 As 77/2011-58). Námitka podjatosti proto i přes své označení nespadá pod pojem *námitky* ve smyslu § 94m odst. 1 věty druhé stavebního zákona a koncentrace řízení o společném povolení se na ni nevztahuje (srov. Adamusová, Z. § 14 [Vyloučení z projednávání a rozhodování věci]. In: Kopecký, M. a kol. *Správní řád: Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2022).

[80] Byť tedy žalobce b) proti usnesení žalovaného, kterým nepřisvědčil námitce systémové podjatosti, odvolání nepodal, soud se přesto měl zabývat důvody, pro které stěžovatelé považují delegaci žalovaným na stavební úřad za zkrácení svých veřejných subjektivních práv. Neučinil-li tak, zatížil napadený rozsudek vadou řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

[81] Lze tedy uzavřít, že třetí okruh námitek stěžovatelů je důvodný. Na krajském soudu v dalším řízení bude, aby posoudil, zda důvody, pro které stěžovatelé považovali delegaci žalovaným na jinak místně nepřislušný stavební úřad, skutečně mohly vést ke zkrácení jejich veřejných subjektivních práv. (...)

## 4661

### **Daň z příjmů právnických osob: podmínky uplatnění snížené sazby daně z příjmů právnických osob pro podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem**

k § 17b odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 30. 6. 2024

**V období od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2024 mohl podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem (SICAV) uplatnit sazbu daně z příjmů právnických osob ve výši 5 % jen při dodržení investiční strategie plynoucí z podmínek stanovených v § 17b odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 30. 6. 2024, i když byly investiční akcie vydané k podfondech přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu.**

*(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2024, čj. 6 AfJ 272/2023-60)*

**Věc:** DEKINVEST, investiční fond s proměnným základním kapitálem, a. s., proti Odvolacímu finančnímu ředitelství o daň z příjmů právnických osob, o kasační stížnosti žalobkyně.

Žalobkyně je ve smyslu § 94 odst. 1 písm. a), § 101 odst. 1 písm. a) a § 154 zákona č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění účinném do 30. 4. 2020 (dále jen „ZISIF“), investičním fondem kvalifikovaných investorů zřízeným ve formě akciové společnosti s proměnným základním kapitálem. V souladu s § 165 ZISIF vytvořila a obhospodařuje jako účetně, daňově a majetkově oddělenou součást svého majetku se samostatnou investiční strategií podfond DEKINVEST podfond Alfa (dále jen „podfond Alfa“), který je ve smyslu § 17 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2020 samostatným poplatníkem daně z příjmů.

Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) v návaznosti na postup k odstranění pochybností platebním výměrem ze dne 8. 10. 2019 vyměřil podfonde Alfa za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 daň z příjmů právnických osob ve výši 69 697 209 Kč, což je o 52 201 520 Kč více, než žalobkyně uvedla v daňovém přiznání. Rozdíl odpovídá použití daňové sazby 19 % namísto sazby 5 % uplatněné žalobkyní. Souběžně poté, co žalobkyně odmítla vyhovět výzvám k podání (dodatečných) daňových přiznání, doměřil podfonde Alfa v návaznosti na provedenou daňovou kontrolu dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 12. 2020 za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 daň z příjmů právnických osob ve výši 34 009 197 Kč (o 24 492 070 Kč více) spolu s penále 4 898 414 Kč a dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 12. 2020 za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 daň z příjmů právnických osob ve výši 45 947 155 Kč (o 34 131 860 Kč více) spolu s penále 6 826 372 Kč. V dalších obdobích pak správce daně v návaznosti na postup k odstranění pochybností vyměřil podfonde Alfa platebním výměrem ze dne 7. 7. 2020 za zdaňovací období od 1. 1. 2019 do 31. 12. 2019 daň z příjmů právnických osob ve výši 40 707 310 Kč (o 29 994 860 Kč více, než žalobkyně uvedla v daňovém přiznání) a platebním výměrem ze dne 16. 7. 2021 za zdaňovací období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020 daň z příjmů právnických osob ve výši 74 373 790 Kč (zvýšení o 54 801 740 Kč). I ve všech těchto dalších zdaňovacích obdobích byla příčinou zvýšení daňové povinnosti aplikace standardní daňové sazby 19 % namísto sazby 5 % přiznané žalobkyní. Celkem tak správce daně z tohoto důvodu zvýšil za roky 2016 až 2020 daňovou povinnost podfonde Alfa o 195 622 050 Kč.



Žalobkyně podala proti všem (dodatečným) platebním výměřům odvolání, která žalovaný ve všech případech zamítl a platební výměry potvrdil.

Žalobkyně podala proti rozhodnutím žalovaného žaloby, které Městský soud v Praze spojil ke společnému projednání a rozsudkem ze dne 31. 8. 2023, čj. 10 Af 19/2022-79, je zamítl. Nepřisvědčil žalobkyni, že by podfond Alfa měl být základním investičním fondem oprávněným uplatnit 5% sazbu daně na základě § 17b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů z titulu přijetí investičních akcií vztahujících se k podfondu k obchodování na pražské burze cenných papírů. To nebylo možné dovodit ani na základě § 17b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů s ohledem na pravidlo obdobné aplikace ustanovení o otevřeném podílovém fondu upravené v § 37c zákona o daních z příjmů. Městský soud se ztotožnil se závěrem správce daně a žalovaného, že na podfondy akciové společnosti s proměnným základním kapitálem je třeba aplikovat § 17b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, jehož podmínky ale podfond Alfa nespĺňoval, jelikož ve všech zdaňovacích obdobích investoval převážně do investičních nástrojů neuvedených v taxativním výčtu tohoto ustanovení.

Městský soud dospěl k závěru, že již z gramatického výkladu plyne, že zákonodárce koncipoval jednotlivé kategorie základních investičních fondů v § 17b odst. 1 zákona o daních z příjmů jako samostatné kategorie. Z důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb., který novelizací zavedl pojem základního investičního fondu, vyplývá, že měly vzniknout tři kategorie subjektů, jejichž forma podle původního předpokladu zákonodárce znemožňovala jejich účelové zakládání za účelem daňové optimalizace [a] investiční fondy, jejichž akcie nebo podílové listy jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu, b) otevřené podílové fondy podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy a původně i c) podfondy akciové společnosti s proměnným kapitálem, která je fondem kolektivního investování]. Nespadal-li by investiční fond do těchto kategorií, podléhal by podle písm. d) testování investičních omezení. Z formulace těchto dílčích kategorií v textu zákona, stejně jako v důvodové zprávě, přitom vyplývá, že zákonodárce již od počátku účinnosti § 17b odst. 1 zákona o daních z příjmů mezi jednotlivými právními formami investičních fondů rozlišoval. Změna návrhu zákona předložená poslancem Janem Volným (tisk 252/1), jež vypustila písm. c), pak spočívala v podřazení podfondů mezi subjekty testované na investiční omezení a právě v tomto smyslu jej odůvodňovala tak, že „zajišťuje pro podfondy akciové společnosti s proměnným kapitálem stejný daňový režim jako pro běžný investiční fond“. I toto odůvodnění výslovně hovoří o zdanění podfondů a nepodřazuje je do stejné kategorie jako investiční fondy, jejichž akcie jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu. Splnění podmínek dle § 17b odst. 1 písm. a) a c) zákona o daních z příjmů je tedy podle městského soudu nutno testovat samostatně.

Důvodem pro odlišný výklad podle městského soudu nejsou ani § 169 odst. 3 ZISIF, resp. § 169a ZISIF ve znění účinném od 1. 5. 2020. Tato ustanovení zavádějí legislativní zkratku „investiční fond“ jen pro účely ZISIF a jeho prováděcích právních předpisů. Z § 169a ZISIF ve znění účinném od 1. 5. 2020 to plyne výslovně, v případě § 169 odst. 3 ZISIF to pak plyne z toho, že zákonodárce nezvolil formulaci „*tento nebo jiný zákon*“, nýbrž „*tento nebo jiný právní předpis*“. Pokud v § 17 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů není připuštěn jako základní investiční fond i podfond, jehož akcie jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu, v situaci, kdy § 17 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů zřetelně rozlišuje pojmy investiční fond a podfond, plyne z toho podle městského soudu úmysl zákonodárce nepřiznat podfondu takový režim. Byť tedy v důsledku zavedení legislativní zkratky může být postavení podfondu a investičního fondu z hlediska ZISIF regulováno obdobně, výslovné znění § 17b odst. 1 písm. a) a c) zákona o daních z příjmů i jeho logický výklad vede k závěru, že zákonodárce činí rozdíl v podmínkách zdanění podfondů.

Pokud jde o § 37c zákona o daních z příjmů, jeho účelem je podle městského soudu sjednocení výkladu a regulace podobných institutů prostřednictvím jedné legislativní zkratky. V důsledku této zkratky se tedy na podfondy a jeho investiční akcie nahlíží jednotně jako na otevřené podílové fondy a podílové listy. To se v zákoně o daních z příjmů projevuje např. u předmětu daně (§ 3), osvobození od daně (§ 4), příjmů z kapitálového majetku, u ostatních příjmů (§ 8 a § 10) či u odpisů majetku (§ 28 a násl). V těchto příkladem vyjmenovaných oblastech zákon o daních z příjmů nevymezuje zvláštní úpravu pro podfondy a jejich investiční akcie. Výjimku z tohoto přístupu ale představuje určení podfondu jako samostatného daňového subjektu v § 17 písm. d) a vymezení základního investičního fondu dle § 17b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Zde totiž zákon

o daních z příjmů obsahuje pro podfondy speciální úpravu, která má přednost před obecnou úpravou platnou pro otevřené podílové fondy a podílové listy.

Městský soud také odmítl, že by správce daně porušil zásadu legitimního očekávání. Legitimní očekávání na straně adresátů veřejné správy mohou s ohledem na princip enumerativnosti státních pretenzí, resp. legality výkonu veřejné moci, založit zpravidla pouze jednání a postupy, které jsou v souladu se zákonem a v jeho mezích. Nezákonná správní praxe očekávání, natožpak legitimní, založit nemůže, neboť nezákonnou správní praxí, jednal-li (dosud) správní orgán mimo svou pravomoc a působnost (*ultra vires*), nemůže být správní orgán do budoucna vázán. To, že správce daně až do výzvy ze dne 12. 8. 2019 k podání daňového přiznání konkludentně akceptoval daňová přiznání za roky 2016 a 2017 s údaji uvedenými žalobkyní, ještě neznamená, že za účelem správného zjištění a stanovení daně (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu) správce daně již následně nemůže přehodnotit daňovou povinnost v rámci některého z kontrolních postupů, ať už v rámci postupu k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu), nebo při daňové kontrole (§ 85 daňového řádu). Zjistí-li správce daně, že se daň odchyluje, správce daně ji vyměří (§ 140 daňového řádu) nebo dodatečně doměří (§ 144 daňového řádu) odlišně, než jak byla subjektem tvrzena. Současně podle městského soudu platí, že skutečnosti rozhodné pro vyměření daně se posuzují pro každé zdaňovací období samostatně a nelze je bez dalšího „promítnat“ do jiných zdaňovacích období. Vzhledem k tomu, že ZISIF nabyl účinnosti 1. 1. 2015, jednalo se o novou problematiku zdanění. Podfond Alfa byl u České národní banky (dále jen „ČNB“) zaregistrován ke dni 1. 1. 2016 a jeho zdanění bylo přehodnoceno již od roku 2016. Podle městského soudu tudíž v projednávané věci žádná ustálená správní praxe neexistovala, ostatně mezi účastníky je nesporné, že správce daně v dané věci žádné ujištění ani správní akt nevydal.

Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, v níž namítala nesprávné posouzení právního režimu zdanění podfondů SICAV a domáhala se zrušení napadeného rozsudku i správních rozhodnutí jím přezkoumávaných.

Podle stěžovatelky nebyl žádný důvod pro to, aby investiční fond s proměnným základním kapitálem, který nevytvoří podfond, ale investiční činnost vyvíjí přímo na fondu, jehož akcie uvede na veřejný regulovaný trh, podléhal snížené 5% sazbě daně z příjmu, zatímco v případě, kdy investiční fond vytvoří podfond (který nemá právní subjektivitu a z právního hlediska je nadále součástí fondu), do nějž vyčlení část nebo celou investiční činnost a akcie tohoto podfondu uvede na veřejný regulovaný trh, identická investiční činnost podléhala základní sazbě daně z příjmu 21 %.

S odkazem na související ustanovení ZISIF stěžovatelka namítala, že podfond vzniká vyčleněním majetku investičního fondu nebo vydáním investičních akcií a spolu s fondem tvoří jednu právnickou osobu, kterou je investiční fond. Žádný podfond se samostatně nezapisuje do seznamu investičních fondů, neboť tvoří s fondem jeden právní celek, a jako jeho součást je tedy také investičním fondem (na rozdíl od podílového fondu, který se do seznamu investičních fondů zapisuje samostatně, přestože je také souborem jmění bez právní osobnosti; ten totiž není součástí investiční společnosti, jelikož majetek v podílovém fondu náleží podílníkům, zatímco majetek v podfondu náleží fondu). To, že i podfond je investičním fondem, stanovil ZISIF v § 169 odst. 3. Od 1. 5. 2020 toto pravidlo přesunul do § 169a, přičemž z důvodové zprávy k novele plyne, že úmyslem zákonodárce nebylo zavést nové pravidlo, ale jen je precizovat. Domněnka městského soudu, že se toto výkladové pravidlo použije jen pro účely ZISIF, je podle stěžovatelky chybná. Formulace „*tento zákon nebo jiný právní předpis*“ představuje obecné pravidlo, což zdůrazňuje i oddělení této formulace v § 169 odst. 3 ZISIF středníkem. Pojem právní předpis je totiž pojmem nadřazeným, jenž zahrnuje veškeré právní předpisy (ústavní, zákonné i podzákonné, a to nejen ve vztahu k ZISIF). S ohledem na legislativní vývoj potvrzující zachování pravidla se i přes omezení odkazu od 1. 5. 2020 jen na ZISIF nadále použilo i pro zákon o daních z příjmu ve zdaňovacím období roku 2020 prostřednictvím § 17b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmu, podle něž se základním investičním fondem rozumí *investiční fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy*. Jestliže ZISIF podfond investičního fondu považuje za investiční fond a zákon o daních z příjmu považuje za investiční fond vše, co považuje za investiční fond ZISIF, je podfond investičního fondu investičním fondem i podle zákona o daních z příjmu.

Výklad městského soudu, podle něž se na podfondy vztahuje jen § 17b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmu, je podle stěžovatelky nesprávný, jelikož vychází jen z výkladu gramatického, který odporuje výkladu systematickému, historickému a teleologickému. Zcela pomíjí výslovně projevenou vůli zákonodárce zajistit pro

podfondy SICAV stejný daňový režim jako pro běžný investiční fond. Tento stejný daňový režim podle stěžovatelky spočívá v alternativní možnosti splnit (pro uplatnění snížené sazby daně) buď podmínku uvedenou v § 17b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, nebo v písm. c), resp. v kterémkoli dalším písmeni tohoto ustanovení. Tato písmena totiž nejsou ve vztahu speciality, nýbrž jsou vůči sobě ve vztahu alternativním. Podfond Alfa přitom splňuje podmínky stanovené v § 17b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, jelikož stěžovatelka je investičním fondem, jemuž ČNB udělila povolení k činnosti dne 27. 12. 2010, podfond Alfa je veden ČNB od 1. 1. 2016 v Seznamu investičních fondů, investiční akcie vydané stěžovatelkou na účet podfondu Alfa (pro účely zákona o daních z příjmů je podle stěžovatelky nerozhodné, kým byly akcie vydány, ale o čí akcie se jedná) byly dne 13. 1. 2016 přijaty k obchodování na Burze cenných papírů Praha, žádná právnická osoba nemá na základním kapitálu stěžovatelky či podfondu Alfa podíl 10 % a více a stěžovatelka a ani podfond Alfa neprovozují živnostenské podnikání (jak plyne z absence zápisu v živnostenském rejstříku).

S ohledem na skutečnost, že záměrem zákonodárce bylo daňově zvýhodnit subjekty, které vyvíjejí investiční činnost a jejichž akcie jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu, a v této souvislosti zajistit pro podfondy SICAV stejný daňový režim jako pro běžný investiční fond ve vztahu k celému § 17b zákona o daních z příjmů, a nikoliv jen k § 17b odst. 1 písm. c), nemůže podle stěžovatelky výklad městského soudu obstát. Nelze se opřít ani o to, že v § 17b odst. 1 písm. c) se vedle investičního fondu výslovně hovoří o podfondu, zatímco v písm. a) jen o investičním fondu, neboť to má logické vysvětlení. Zatímco investiční akcie k podfondu vydává vždy fond, investiční strategii může mít podfond samostatnou.

Pokud jde o historický vývoj právní úpravy, jádro § 17b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů spočívající v přijetí akcií investičního fondu k obchodování na evropském regulovaném trhu se v letech 2016 až 2020 nezměnilo, pouze s účinností od 1. 1. 2019 přibýly dvě dodatečné podmínky, které podfond Alfa splňuje. Právní úprava vložená s účinností od 1. 1. 2015 zákonem č. 267/2014 Sb. se přitom liší od vládního návrhu, k němuž se vztahuje důvodová zpráva. Úmysl zákonodárce se tudíž liší od úmyslu předkladatele návrhu zákona (vlády, resp. ministerstva financí), jímž městský soud nesprávně argumentuje. Stalo se tak v důsledku pozměňovacího návrhu poslance Jana Volného, k němuž se připojil rozpočtový výbor a posléze svým hlasováním i Poslanecká sněmovna. Úmyslem zákonodárce tak podle stěžovatelky bylo dle zdůvodnění připojeného k pozměňovacímu návrhu neupravovat pro podfondy SICAV zvláštní daňový režim dle původně zamýšleného § 17b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, ale upravit pro ně stejný daňový režim jako pro běžný investiční fond, tedy alternativně podle skutečně přijatého § 17b odst. 1 písm. a) či písm. c) zákona o daních z příjmů. Odůvodnění pozměňovacího návrhu se nijak neomezuje jen na § 17b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, jak se domnívá městský soud.

Stěžovatelka dále obsáhle odkazovala na zásadu legitimního očekávání plynoucí z ústavního principu rovnosti a právní jistoty a citovala přitom z judikatury poukazující na ústavní význam předvídatelnosti práva, zákazu libovůle orgánů veřejné moci a vázanosti správních orgánů vlastní správní praxí. V návaznosti na to stěžovatelka namítala nesprávné právní posouzení městským soudem zjištěné skutečnosti, že správce daně až do července 2019 akceptoval zdanění podfondu Alfa zvýhodněnou daňovou sazbou. Ze struktury aktiv seznatelné z předkládaných výkazů totiž správci daně muselo být zřejmé, že majetek podfondu je z naprosté většiny tvořen nemovitostmi, a tedy že podfond Alfa aplikovanou sazbu daně neopíral o § 17b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, nýbrž o přijetí svých akcií k obchodování na evropském regulovaném trhu. Správce daně poprvé změnil svůj přístup až v návaznosti na podání daňového přiznání za rok 2018.

I kdyby snad obstál právní názor městského soudu o nemožnosti aplikace § 17b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, stěžovatelka trvá na tom, že by příjmy podfondu Alfa podléhaly 5% sazbě daně podle písm. b) téhož ustanovení ve spojení s § 37c zákona o daních z příjmů. Posledně uvedené ustanovení bylo do zákona o daních z příjmů vloženo doprovodným zákonem v souvislosti s přijetím ZISIF, který umožnil zakládat investiční fondy ve formě SICAV zřizujících podfondy, a od té doby nebylo nijak změněno, v zásadě stejně jako § 17b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Protože podle § 37c zákona o daních z příjmů se ustanovení vztahující se na otevřený podílový fond použijí obdobně také pro podfond SICAV, byl žalovaný podle stěžovatelky povinen odvodit daňovou sazbu v případě podfondu Alfa z § 17b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Podílový fond je totiž základním investičním fondem vždy, aniž by musel splňovat jakékoliv další podmínky, a s podfondy SICAV se má nakládat jako s podílovými fondy. Pokud městský soud dospěl k závěru, že právní úprava v § 17b

odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů je ve vztahu k § 37c téhož zákona úpravou speciální, popřel tím podle stěžovatelky svůj vlastní názor vyslovený v bodě 62 odůvodnění napadeného rozsudku, kde uvedl, že zákonodárce jednotlivé kategorie investičních fondů koncipoval jako samostatné (tedy v poměru alternativním), a nikoliv v poměru speciality. Navíc pak zcela pominul otázku účelu § 37c zákona o daních z příjmů, jímž je podle stěžovatelky zajištění stejného daňového režimu jak pro podílové fondy, tak pro podfondy SICAV, a tedy zajištění daňové neutrality volby mezi těmito dvěma obdobnými investičními instrumenty.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti namítal, že cílem úpravy zdanění investičních fondů bylo dosažení srovnatelného daňového zatížení s investicemi prováděnými individuálně. Do 31. 12. 2014 byly daňově zvýhodněny všechny investiční fondy dle ZISIF, od 1. 1. 2015 byl ale do zákona o daních z příjmů včleněn nový pojem základní investiční fond s tím, že pouze investiční fondy spadající pod tuto definici jsou oprávněny uplatnit sníženou sazbu daně z příjmů právnických osob. Důvodem této změny bylo eliminovat určité optimalizační možnosti, díky nimž docházelo ke zneužívání daňového režimu investičních fondů.

Žalovaný nijak nezpochybňoval právní postavení podfondu Alfa, měl však za to, že stěžovatelka vyčleněním své investiční činnosti do podfondu ztratila postavení základního investičního fondu. Podfond Alfa pak sice nemá vlastní právní subjektivitu, ale § 17 zákona o daních z příjmů mu přiznává daňovou subjektivitu, a je proto třeba jej samostatně testovat na splnění konkrétních podmínek § 17b zákona o daních z příjmů pro aplikaci snížené sazby daně. Z textace § 17b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů vyplývá, že základním investičním fondem je, za splnění zde daných investičních omezení, kromě investičního fondu (samotné SICAV) také podfond SICAV. Důsledkem aplikace § 17b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů je skutečnost, že pro účely splnění kritérií základního investičního fondu je nutno posuzovat každý podfond SICAV samostatně, a to s ohledem na vlastní investiční strategii toho kterého podfondu SICAV. SICAV sama, v případě, že vytvořila alespoň jeden podfond, základním investičním fondem nebude a být nemůže, neboť SICAV do podfondů vyčleňuje veškeré investiční jmění, a tudíž nemůže investovat více než 90 % hodnoty svého majetku do některého z vyjmenovaných aktiv, jak vyžaduje § 17b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Žalovaný tedy souhlasil se stěžovatelkou v tom, že se nelze omezit jen na výklad gramatický, ale je třeba zkoumat i účel zákona. Odlišnost investičních strategií podfondů je důvodem, proč se na podfondy SICAV vztahuje právě § 17b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Účelem zákona totiž jistě nebylo umožnit všem podfondům použít sníženou sazbu daně z příjmů, ale pouze podfondům za splnění přesně daných podmínek, které ovšem podfond Alfa nesplnil, jelikož ve všech zdaňovacích obdobích investoval více než 90 % investičního majetku do nemovitostí.

I historický výklad podle žalovaného potvrzuje závěry napadeného rozsudku. Jak popisuje Informace o úpravě režimu zdanění investičních fondů zveřejněná na stránkách Ministerstva financí v oddíle týkajícím se Pracovního týmu Rady hospodářské a sociální dohody pro daně a pojištění, podfondy byly pozměňovacím návrhem oproti původnímu vládnímu návrhu vyčleněny ze skupiny investičních fondů, které jsou automaticky základním investičním fondem, neboť i u těchto subjektů mohlo docházet k nežádoucí daňové optimalizaci.

Pokud jde o argumentaci stěžovatelky § 169 odst. 3 ZISIF, žalovaný trval na tom, že zákon o daních z příjmů obsahuje vlastní pravidla posuzování toho, který subjekt splní podmínky pro aplikaci snížené sazby daně. Smyslem novely ZISIF přesunující sporné pravidlo do § 169a bylo precizovat a rozšířit okruh relevantních ustanovení ZISIF týkajících se především informační povinnosti (např. statut, sdělení klíčových informací, prospekt cenných papírů) i na podfondy SICAV, nikoliv změnit postavení podfondu coby účetně a majetkově oddělené části jmění investičního fondu ve formě SICAV. Ostatně ani samotný ZISIF neklade ve všech případech rovnítko mezi podfondem a investičním fondem. Ustanovení § 169a ZISIF ve znění účinném od 1. 5. 2020 pouze stanoví, že pro účely ZISIF se podfond posuzuje jako investiční fond, a to navíc jen tam, kde je to namístě. Z hlediska zákona o daních z příjmů tedy není jakkoli rozhodné, že ZISIF na podfond SICAV za určitých situací pohlíží jako na investiční fond, protože daňový režim podfondu se beze změn již od roku 2015 řídí § 17b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, což potvrzuje i komentářová literatura.

Argumentace stěžovatelky týkající se § 17b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů tak podle žalovaného nebyla relevantní, přičemž se na ni nevztahuje ani zásada *in dubio mitius*, jelikož v tomto případě nejde o konflikt dvou rovnocenných výkladů. Znění relevantních právních předpisů je totiž podle žalovaného zcela jednoznačné. Oponentní názor stěžovatelky pomíjí základní premisy, zejména subjektivitu podfondu, která existuje

pouze pro účely daňového práva. Zásady platné v režimu ZISIF se tak bez dalšího nemohou uplatnit v oblasti zákona o daních z příjmů, který výslovně stanoví specifické podmínky pro uplatnění snížené sazby daně, jež je třeba ověřovat u každého daňového subjektu samostatně. Záměrem zákonodárce při schvalování novely zákona o daních z příjmů účinné od 1. 1. 2015 sice bylo zvýhodnit subjekty, které vyvíjejí investiční činnost, jak tvrdí stěžovatelka, ale musí jít o skutečnou investiční činnost naplňující podmínky stanovené v § 17b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů.

V souvislosti s namítanou zásadou ochrany legitimních očekávání žalovaný uvedl, že vyměření daně podle daňového přiznání za předchozí zdaňovací období není automatickým potvrzením správnosti aplikace snížené sazby (i pro zdaňovací období navazující). Správce daně může prověřovat plnění daňových povinností, ať už formou postupu k odstranění pochybností ve fázi před vyměření daňového přiznání, nebo daňové kontroly před či po vyměření, a to ve lhůtě pro vyměření daně. K tomu v tomto případě došlo, a protože stěžovatelka pochybnosti správce daně neodstranila, došlo ke změně přiznané, resp. vyměřené daně. Navíc podfond Alfa vznikl teprve v roce 2016 a správce daně jej nikdy neuvrtil ve správnosti jeho postupu formou rozhodnutí vydaného po přezkoumání správnosti skutečností uvedených v daňovém přiznání. Při konkludentním vyměření daně nedochází k autoritativnímu přezkumu, ale spíše k automatickému stanovení daně, zde navíc v situaci, kdy v obecné rovině není vyloučeno, aby tento typ subjektu byl oprávněn uplatnit 5% sazbu daně. Personální kapacita státních orgánů neumožňuje komplexní audit u všech spravovaných daňových subjektů. Zásada ochrany legitimních očekávání tak podle žalovaného nemohla být porušena.

Žalovaný se ztotožnil i s argumentací městského soudu, že § 17b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů je ustanovením speciálním k § 37c, a doplnil k tomu, že § 17b byl přijat více než jeden rok po nabytí účinnosti § 37c a ZISIF, přičemž již od počátku obsahoval zvláštní úpravu zdanění podfondů SICAV v odst. 1 písm. c). V případě, že by se měl na podfondy SICAV aplikovat § 17b odst. 1 písm. b) ve spojení s § 37c zákona o daních z příjmů, by byla speciální úprava v § 17b odst. 1 písm. c) nadbytečná.

V replice stěžovatelka odkázala na připojený důkaz v podobě odpovědi ČNB ze dne 4. 11. 2020 na dotaz investiční společnosti Winstor, v němž ČNB uvedla, že „*postavení podfondu zřizovaného SICAV je srovnatelné s postavením investičního fondu, který je zřizován samostatně. Tento závěr bylo možné dovodit i ze znění ZISIF platného před novelou k 1. květnu 2020.*“ Restriktivní výklad žalovaného, podle něž by se měl § 17b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů vztahovat výlučně na samotný SICAV, tak podle stěžovatelky nedává smysl a nemá oporu ani v důvodové zprávě. Stejně tak je nesprávný výklad městského soudu, podle něž ZISIF definuje podfond jako investiční fond jen pro své vlastní účely. Úmysl zákonodárce vykládat § 17b zákona o daních z příjmů souladně se ZISIF plyne již z toho, že v odst. 1 písm. a) na tento zákon výslovně odkazuje. Kdyby zákon o daních z příjmů chtěl interpretovat pojem „investiční fond“ odlišně, definoval by jej samostatně.

Deklarovaným účelem stanovení snížené 5% sazby pro základní investiční fondy je podle stěžovatelky v souladu s důvodovými zprávami k jednotlivým novelám zákona o daních z příjmů podpora investování již zdaněného kapitálu jako činnosti pozitivní pro příznivý vývoj ekonomiky, a tedy vytvoření konkurenceschopného prostředí pro investování v ČR v porovnání s jinými státy světa. Stejně se k tomu staví zákonodárci i v zahraničí, např. v Polsku činí sazba daně z příjmů pro investiční fondy 0 % (pokud jsou splněny stanovené podmínky). Smyslem zřizování podfondů je oddělení investičního jmění investovaného jednotlivými investory z řad veřejnosti, které je následně v každém podfondu spravováno odděleně na základě odlišné investiční strategie. Pokud bude konkrétní podfond splňovat podmínky uvedené v § 17b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, nelze jej použít k nežádoucí daňové optimalizaci, kterou zákonodárce zamýšlel eliminovat. Stěžovatelka zdůraznila, že neexistuje jediný obhajitelný důvod, proč s investory, kteří investují do takových podfondů, by mělo být daňově nakládáno odlišně (měli by být daňově znevýhodněni) oproti investorům, kteří investují do SICAV, který podfondy nevytváří. Taková interpretace nebyla úmyslem zákonodárce (tím bylo naopak vytvořit stejné podmínky pro fondy i podfondy).

Nesprávnost výkladu žalovaného podle stěžovatelky dokládá i legislativní vývoj. Vláda totiž v říjnu 2023 předložila Poslanecké sněmovně návrh zákona (sněmovní tisk 570) novelizujícího vedle ZISIF i zákon o daních z příjmů, jenž do § 17b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů doplňuje i podfondy investičních fondů s cílem vyjasnění ustanovení, jež se v rámci výkladové praxe ukázala být sporná, a to z důvodu „*zajištění rovného*

daňového zacházení pro podfondy investičních fondů, které jsou z pohledu daně z příjmů samostatnými poplatníky, a měly by tak mít obdobný daňový režim jako ostatní srovnatelní poplatníci (investiční fondy).“ Z důvodové zprávy tak plyne, že i podle stávajícího znění zákona o daních z příjmů mělo být postavení podfondu SICAV rovnocenné s fondem. Z elektronické knihovny připravované legislativou přitom vyplývá, že podle podnětu připomínkového místa vedoucího Úřadu vlády, jenž se zasloužil o vložení této úpravy do textu připravované novely, byl stávající stav legislativní chybou a dle připomínek Asociace pro kapitálový trh ČR se nejedná o faktickou změnu, protože zákon je tímto způsobem vykládán také podle současného znění.

V reakci na repliku žalovaný uvedl, že smyslem sněmovního tisku 570/0 je podřadit tuzemské i zahraniční podfondy pod § 17b odst. 1 písm. a), resp. d) zákona o daních z příjmů v návaznosti na novelu ZISIF, jež má umožnit vytvářet podfondy i jiným právním formám investičních fondů, než je SICAV. To ale nic nemění na tom, že doposud na podfondy SICAV § 17b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů nedopadal. To potvrzuje i připojená důvodová zpráva, podle níž se „navrhuje rozšíření tohoto ustanovení i na podfondy investičních fondů [ , jež se ] doplňují i do § 17b odst. 1 písm. a) bodu 1 [zákona o daních z příjmů]“. V případě daní přitom nelze aplikovat pravidla správního trestání – pokud tedy ve zdaňovacích obdobích 2016 až 2020 platila právní úprava, podle níž podfond není základním investičním fondem, je třeba se tím řídit, i kdyby tato právní úprava byla pro stěžovatelku méně příznivá.

Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

### Z odůvodnění:

[30] V dané věci nejsou sporné skutkové okolnosti případu. Spor je veden pouze o výklad podmínek pro uplatnění nižší sazby daně z příjmů právnických osob obsažených v § 17b odst. 1 zákona o daních z příjmů, konkrétně o to, do jaké míry lze právní pojmy použité v tomto ustanovení vykládat za použití související právní úpravy v § 169 odst. 3 ZISIF (ve znění účinném od 1. 5. 2020 v § 196a), resp. v § 37c zákona o daních z příjmů. Spor se týká období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2020, v němž se rozhodná právní úprava dílčím způsobem proměňovala, z hlediska výsledku sporu však nejde o změny podstatné. Pro výklad sporných právních ustanovení jsou mnohem podstatnější změny právní úpravy, které předcházely sporným zdaňovacím obdobím, neboť právě ty jsou klíčové pro její výklad.

[31] Na přijetí ZISIF, jenž nabyl účinnosti dne 19. 8. 2013 a právní řád obohatil o nové právní formy investičních fondů, zákonodárce zareagoval ke stejnému datu novelizací zákona o daních z příjmů doprovodným zákonem č. 241/2013 Sb. tak, že v § 17 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, jenž do té doby za poplatníky daně z příjmů právnických osob určoval podílové fondy, doplnil, že poplatníkem jsou podílové fondy *podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, podfondy akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy a zahraniční investiční fondy srovnatelné s podílovým fondem nebo s podfondem*. V § 21 odst. 2 zákona o daních z příjmů, jenž do té doby v písm. a) až c) umožňoval aplikaci snížené 5% sazby daně investičním fondům, podílovým fondům a zahraničním fondům kolektivního investování, zákon č. 241/2013 Sb. první dvě kategorie zahrnul do písm. a) jako *investiční fondy podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy* a do písm. b) přesunul *zahraniční investiční fondy*. Současně do zákona o daních z příjmů vložil nový § 37c stanovící, že *ustanovení tohoto zákona vztahující se na otevřený podílový fond a podílový list se použijí obdobně také pro podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem a investiční akcii*.

[32] Zákon o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2014 ještě pojem základního investičního fondu neznal. To se změnilo s účinností od 1. 1. 2015 v důsledku novelizace provedené zákonem č. 267/2014 Sb. Od té doby podle § 21 odst. 2 zákona o daních z příjmů *sazba daně činí u základního investičního fondu 5 %*.

[33] Základní investiční fond byl nadefinován v novém § 17b odst. 1 (již vládní návrh v tomto paragrafu očísloval odstavce, ač § 17b nikdy, a to ani v navrhovaném znění, odst. 2 neobsahoval) takto:

*Základním investičním fondem se pro účely tohoto zákona rozumí*

*a) investiční fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, jehož akcie nebo podílové listy jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu,*

*b) otevřený podílový fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,*

*c) investiční fond a podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy investující v souladu se svým statutem více než 90 % hodnoty svého majetku do*

*1. investičních cenných papírů,*

*2. cenných papírů vydaných investičním fondem nebo zahraničním investičním fondem,*

*3. účasti v kapitálových obchodních společnostech,*

*4. nástrojů peněžního trhu,*

*5. finančních derivátů podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,*

*6. práv vyplývajících ze zápisu věci uvedených v bodech 1 až 5 v evidenci a umožňujících oprávněnému přímo nebo nepřímo nakládat s touto hodnotou alespoň obdobným způsobem jako oprávněný držitel,*

*7. pohledávek na výplatu peněžních prostředků z účtu,*

*8. úvěrů a zápůjček poskytnutých investičním fondem,*

*d) zahraniční investiční fond srovnatelný s fondem uvedeným v písmenech a) až c) pokud*

*1. je jeho domovským státem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy členský stát Evropské unie nebo stát tvořící Evropský hospodářský prostor,*

*2. prokáže, že je obhospodařován na základě oprávnění srovnatelného s oprávněním k obhospodařování investičního fondu vydávaného Českou národní bankou a obhospodařovatel podléhá dohledu srovnatelnému s dohledem České národní banky,*

*3. má statut nebo dokument srovnatelný se statutem, ze kterého lze zjistit, že se jedná o zahraniční fond srovnatelný s fondem uvedeným v písmenech a) až c), a*

*4. prokáže, že se podle práva jeho domovského státu jeho příjmy ani z části nepřičítají jiným osobám.*

[34] Původní vládní návrh přitom předpokládal, že § 17b odst. 1 bude obsahovat pět písmen, kdy pod písm. c) měly figurovat *podfondy akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, je-li tato společnost fondem kolektivního investování*, a schválená písmena c) až d) měla představovat písm. d) a e) s tím, že v písm. d) měl figurovat jen investiční fond. Z údajů o projednávání vládního návrhu zákona v Poslanecké sněmovně je patrné, že ke změně došlo v důsledku pozměňovacího návrhu poslance Jana Volného předneseného na rozpočtovém výboru a zapracovaného pod body A.5 až A.8 sněmovního tisku 252/2 v 7. volebním období.

[35] Pokud jde o účel popisované právní úpravy, důvodová zpráva doprovázející návrh zákona č. 241/2013 Sb. potvrzuje (viz zvláštní část k čl. IV bodům 2, 10 a 15), že „*navrhovaná úprava reaguje na zavedení možnosti založit v rámci akciové společnosti s proměnným základním kapitálem jednotlivé podfondy, které budou oddělenými jednotkami. V podstatě se jedná o obdobu podílových fondů uvnitř akciové společnosti. Vzhledem k tomu, že jednotlivé podfondy jsou kompletně oddělené včetně oddělení účtování a výplaty dividend (např. může se stát, že jeden podfond bude v zisku a bude vyplácet dividendy a druhý bude ve ztrátě), navrhuje se zavést pro ně stejný daňový režim jako pro podílové fondy a přiznat jim postavení poplatníka daně z příjmů právnických osob [...] Tímto prohlášením se jednotce bez obecné právní subjektivity přiznává subjektivita daňová. [...] Termín „investiční fond“ nově zahrnuje všechny typy fondů včetně podílových a termín „fond kolektivního investování“ zahrnuje pouze určité typy fondů. [...] každý z podfondů bude mít daňovou subjektivitu, bude podávat samostatně daňové přiznání (provádí a zodpovídá administrátor) a budou se na něj vztahovat i další ustanovení týkající se podílových fondů.“*

[36] Ustanovení § 37c tedy směřovalo na právní úpravu, která mimo založení daňové subjektivity podfondům SICAV separátně žádná zvláštní práva a povinnosti nestanovila. Zákonodárce si v té době vystačil s tím, že podfondy SICAV podřídil shodným pravidlům, jaká platila pro podílové fondy. To se ovšem změnilo se zavedením definice základního investičního fondu od 1. 1. 2015.

[37] Motivy zakotvení nových, přísnějších podmínek pro uplatnění snížené sazby daně z příjmů a jejich předpokládané použití popisuje důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona přijatého pod č. 267/2014 Sb. (viz bod 2.7.2 obecné části a zvláštní část k čl. I bodu 78) takto: „*Současný stav v oblasti zdaňování investičních fondů se částečně vymyká současnému trendu v oblasti mezinárodní spolupráce a boji proti daňovým únikům, jelikož naplňuje některé znaky škodlivé daňové soutěže dle Kodexu chování pro zdanění podniků přijatého Radou EU. [...] V současné době přetrvává nevyhovující stav v oblasti zdanění investičních fondů, který umožňuje legální obcházení daňové povinnosti a provádění daňové optimalizace prostřednictvím investičních fondů. Všechny investiční fondy podle dnes účinné právní úpravy podléhají dani z příjmů ve výši 5 %. Vyplácené podíly na zisku investičního fondu jsou zdaňovány 15 % srážkovou daní stejně jako např. u běžných akcií. Pro běžné investory je tak nastaveno srovnatelné daňové zatížení jako v situaci, kdy investují individuálně. Splní-li však investor – právnická osoba podmínky pro definici tzv. „mateřské společnosti“ (tj. pokud vlastní minimálně 12 měsíců alespoň 10% podíl na investičním fondu s právní formou akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným), jsou podle směrnice Rady 2011/96/EU, o společném zdanění mateřských a dceřiných společností (tzv. dividendová směrnice), vyplácené podíly na zisku od daně z příjmů osvobozené. V tomto případě je konečné efektivní zdanění investice podle platné úpravy pouze 5 %, což umožňuje vytváření účelových investičních fondů, které slouží pouze k legálnímu vyhnutí se daňové povinnosti.*

*Z těchto důvodů se navrhuje nový způsob zdanění investičních fondů, který umožňuje uplatnit sníženou sazbu daně z příjmů pouze u vybraných typů investičních fondů. V ustanovení se zavádí nový termín „základní investiční fond“, který je vymezen pouze pro účely zákona o daních z příjmů a definuje množinu fondů, pro které bude dále platit současný daňový režim se sníženou daňovou sazbou. [...] Cílem navrhovaných kritérií je umožnit i nadále daňové zvýhodnění pro všechny běžné investiční fondy, ale zároveň omezit účelové zakládání investičních fondů.*

*Základním investičním fondem je vždy investiční fond, který je obchodovaný na regulovaném trhu, což jednoznačně vylučuje možnost účelového založení. Dále je jím vždy také otevřený podílový fond, což je v současné době nejběžnější typ investičních fondů v ČR. Tyto fondy jsou většinou určeny široké veřejnosti a jejich právní forma vylučuje možnost provádění daňových optimalizací popsanych v úvodním odstavci. Další typem fondu, který je vždy základním investičním fondem, je podfond akciové společnosti s proměnným kapitálem, která je fondem kolektivního investování, neboť i tyto fondy svým charakterem neumožňují účelové zakládání.*

*Ostatní investiční fondy, které nesplňují podmínky stanovené v písmenech a) - c), jsou základním investičním fondem jen tehdy, pokud splní požadovaná investiční omezení. Investiční omezení jsou koncipována poměrně volně a omezí pouze fondy, které jsou přímo určeny pro investování do nemovitostí, komodit a dalších speciálních investic. I fondy s touto investiční strategií však mohou být základním investičním fondem, pokud zvolí formu otevřeného podílového fondu. [...]*

*Investiční fondy, které neodpovídají podmínkám stanoveným v písm. a) až d), budou zdaňovány jako běžní poplatníci daně z příjmů právnických osob, neboť se svým charakterem mohou blížit běžnému podnikání. U tohoto typu investičních fondů tedy není jakékoli daňové zvýhodnění žádoucí.“*

[38] Na tomto místě Nejvyšší správní soud považuje za potřebné připomenout, že na rozdíl od fondů kolektivního investování, jejichž účelem je podle § 93 ZISIF *shromažďování peněžních prostředků od veřejnosti vydáváním akcií, resp. podílových listů a společně investování shromážděných peněžních prostředků na základě určené investiční strategie na principu rozložení rizika ve prospěch vlastníků těchto akcií, resp. podílových listů*, fondy kvalifikovaných investorů takto činí podle § 94 ZISIF od vícero **kvalifikovaných investorů**, jimiž se dle § 272 ZISIF rozumí jen konkrétně definované osoby, u nichž se předpokládá či bylo prověřeno dostatečné finanční zázemí a odborné povědomí a zkušenosti s obchody na kapitálovém trhu; mj. se jedná o podnikající právnické osoby, plnící alespoň dvě ze tří následujících podmínek: vlastní kapitál ve výši alespoň 2 mil. €, aktiva alespoň 20 mil. € či roční úhrn čistého obrátu alespoň 40 mil. € [srov. § 272 odst. 1 písm. b) ZISIF ve spojení s § 2a odst. 2 písm. a) zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu], nebo o osoby, které učinily prohlášení o tom, že si jsou vědomy rizik spojených s investováním do fondu kvalifikovaných investorů a jejichž výše splaceného vkladu nebo splacené investice do tohoto fondu odpovídá částce alespoň 125 000 €, popř. alespoň 1 mil. Kč, pokud obhospodařovatel nebo administrátor fondu potvrdí, že ověřil jejich dostatečné finanční zázemí a odbornost [srov. § 272 odst. 1 písm. i) ZISIF].



[39] Smyslem a hlavním cílem zavedení institutu základního investičního fondu tedy bylo zamezit tomu, aby za účelem daňové optimalizace mohly právnické osoby schopné naplnit definici kvalifikovaného investora vyčleněním své investice do nemovitostí či komodit do k tomu zvlášť zřízeného investičního fondu, jehož jsou významným podílníkem, snížit svou daňovou povinnost plynoucí z těchto příjmů téměř o tři čtvrtiny (z 19 % na 5 %).

[40] Uvedené souvisí s § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů, podle nějž jsou od daně osvobozeny příjmy z podílu na zisku, vypláceném dceřinou společností, která je tuzemským daňovým rezidentem, mateřské společnosti, a také příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, která je tuzemským daňovým rezidentem (či daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie nebo, s ohledem na odst. 8 Švýcarské konfederace, Norska, Islandu nebo Lichtenštejnska), přičemž dle § 19 odst. 3 písm. b) a c) zákona o daních z příjmů je mateřská, resp. dceřiná společnost definována nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě drženým alespoň 10% podílem na základním kapitálu. Ustanovení § 19 odst. 12 zákona o daních z příjmů v této souvislosti upřesňuje, že u SICAV tvořící podfondy se podmínky podle odstavce 3 písm. b) a c) posuzují za akciovou společnost a podfondy samostatně.

[41] Zatímco původně, před zavedením snížené daňové sazby, mohlo docházet z ekonomického pohledu k dvojímu zdanění, když nejprve investiční fond zdanil své příjmy běžnou sazbou daně a posléze příjem získaný ziskem z prodeje investičních podílů v něm (ať již jinému investorovi či z odkupu podílu samotným investičním fondem) byl předmětem běžné sazby daně u investora, snížení daňové sazby mělo první fázi zdanění omezit jen na 5 %. Dosažení významného podílu na investičním fondu shromažďujícím peněžní prostředky od široké veřejnosti k založení vztahu mateřské a dceřiné společnosti přitom nebylo obvyklé. V důsledku zavedení investičních fondů kvalifikovaných investorů v ZISIF se ovšem získání 10% podílu v takovém investičním fondu stalo relativně snadným. Pro jeho založení postačovali dva kvalifikovaní investoři, což v kombinaci s automatickým uplatněním 5% daňové sazby znamenalo, že investiční fond zisk z investice zdanil 5 % a právnická osoba s podílem přesahujícím 10 % na investičním fondu související příjem pro účely daní z hospodářského výsledku s ohledem na osvobození podle § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů vyloučila. Namísto prapůvodního dvojího zdanění se tak v těchto případech uplatnilo jen jediné zdanění sníženou sazbou vyhrazenou pro subjekty vykonávající investiční činnost, což nepochybně nebylo cílem zákonodárce.

[42] Vládní záměr, který byl předlohou posléze přijatého zákona č. 267/2014 Sb., tak měl při zavedení institutu základního investičního fondu za primární cíl omezení této možnosti daňové optimalizace, kterou hodlal (zejména v případě fondů kvalifikovaných investorů) připustit jen v případě investic směřujících do investičních nástrojů vypočtených v nynějším § 17b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Skutečnost, že se mu to nepodařilo zcela, dokládá ovšem novelizace provedená zákonem č. 174/2018 Sb., jež do § 17 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů s účinností od 1. 1. 2019 doplnila dodatečná omezení, takže pro kvalifikaci jako základní investiční fond již nepostačuje, že se jedná o investiční fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, jehož akcie jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu, ale tento institut je naplněn, jen pokud

*1. žádný poplatník daně z příjmů právnických osob s výjimkou Světové banky, Mezinárodního měnového fondu, Evropské investiční banky, jiné mezinárodní finanční organizace, státu, centrální banky nebo právnické osoby jimi ovládané nemá podíl na základním kapitálu tohoto investičního fondu 10 % nebo více; podíly spojených osob, které jsou poplatníky daně z příjmů právnických osob, se pro tyto účely splnění této podmínky považují za podíly jednoho poplatníka; tato podmínka se považuje za splněnou i v případě, kdy je překročena povolená výše podílu na základním kapitálu po dobu kratší než polovina zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, nebo po dobu kratší než 6 měsíců, je-li zdaňovací období delší než 12 měsíců, a*

*2. neprovozuje živnostenské podnikání za podmínek stanovených živnostenským zákonem.*

[43] Motivaci této nové právní úpravy, vzhledem k tomu, že byla do textu senátního návrhu zákona vložena v rámci jeho projednávání v Senátu, shrnul na jednání Poslanecké sněmovny (viz stenozáznam ze dne 22. 5. 2018 k bodu č. 7, sněmovní tisk 32) ve druhém čtení senátor Libor Michálek těmito slovy: „Výjimka v § 17b písm. a) [...] byla některými fondy zneužívána. Fakticky klasické akciové společnosti měly možnost se, v uvozovkách, přebalit

na takzvaný investiční fond a pouhá registrace těchto akcií jim daňové zvýhodnění umožňovala. Díky tomu v roce 2016 došlo k únikům na dani z příjmu v odhadu kolem 600 mil. korun. Tento návrh byl již opakovaně diskutován v rozpočtovém výboru. Došlo zde k načtení pozměňovacího návrhu, který navrhuje zachování tohoto písmene, nicméně s podmínkou, aby vlastníci toho investičního fondu měli, řekněme, diverzifikovanou vlastnickou strukturu. To znamená, aby žádná právnická osoba neměla podíl větší než 10 %. Tato podmínka míří právě proti tomu zneužití ze strany jedné právnické osoby, nebo skupiny osob, které do těchto fondů mohly vložit nemovitosti nebo jiný majetek a tohoto daňového zvýhodnění využívat. [...] Zjednodušeně, cílem tohoto návrhu není nějakým způsobem omezit kolektivní investování. Ten zákon v dalších písmenech umožňuje, aby klasické fondy pro veřejnost měly toto daňové zvýhodnění podobně, jako je tomu v zahraničí. Jde jenom o to, aby tento institut nebyl zneužíván ze strany subjektů, které fakticky by byly pouze třeba akciovými společnostmi jednoho investora a toto daňové zvýhodnění by využívaly.“

[44] Ve třetím čtení (viz stenozáznam ze dne 13. 6. 2018 k bodu č. 75, sněmovní tisk 32) pak poslanec Jaroslav Kytýr jakožto zpravodaj vysvětlil omezení na poplatníky daně z příjmů právnických osob poukazem na „daňové osvobození při vlastnictví více než desetiprocentního podílu na fondu déle než jeden rok. Proto je v pozměňovacím návrhu rozpočtového výboru jako garančního výboru hranice 10 % a vazba na právnické osoby. [...] U fyzických osob nemůžeme dojít k daňovému osvobození podílu na zisku podle dividendové směrnice. Fyzické osoby zdaní dividendy neboli zisk vždy, ať mají jakýkoliv podíl.“

[45] Vzhledem k tomu, že § 17 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů blíže nespécifikoval právní formu investičního fondu a ani jej neomezil např. na fond kolektivního investování, ukázala se stávající definice základního investičního fondu příliš širokou. Takto proto fondu kvalifikovaných investorů ve formě SICAV investujícímu do nemovitostí postačovalo zaregistrovat své akcie k obchodování na burze, aniž by reálně jeho akcie byly obchodovány, aby dosáhl na 5% sazbu daně a právnická osoba splňující definici mateřské společnosti měla příjem z podílu osvobozen. Právě proto byla do zákona doplněna dodatečná podmínka pod bodem 1, jež měla zamezit možnosti aplikace osvobození od daně z příjmů podle § 19 odst. 1 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Z toho je patrné, že v roce 2018 zákonodárce měl záměr zamezit širokému uplatňování snížené daňové sazby, který odpovídá záměru, který byl prezentován již v důvodové zprávě k vládnímu návrhu zákona č. 267/2014 Sb., kde ovšem nebyly doceněny všechny možné cesty daňové optimalizace (konkrétně se předpokládá, že přijetí akcií k obchodování na evropském regulovaném trhu vylučuje účelové založení takového investičního fondu, ukázal být lichým).

[46] Stěžovatelka má nicméně za to, že v průběhu projednávání zákona č. 267/2014 Sb. byl vládou deklarovaný záměr pozměněn v důsledku poslanceké iniciativy a že z důvodové zprávy nelze v tomto směru vycházet, jelikož záměr vlády se rozešel se záměrem zákonodárce. Nejvyšší správní soud potvrzuje, že vládní návrh původně počítal s tím, že měly podfondy SICAV mít automaticky nárok na sníženou sazbu za podmínky, že měly povahu fondu kolektivního investování; jen v opačném případě, tj. měly-li povahu fondu kvalifikovaných investorů (což je i případ podfondu Alfa), by podléhaly investičním omezením tak, aby se snížená daň neuplatnila mj. na fondy investující významnou část svých investičních zdrojů mj. do nemovitostí. To změnil poslanceký návrh poslance Jana Volného, jenž tuto možnost vyškrtl a podfondy SICAV doplnil k investičním fondům testovaným na investiční omezení. Tento poslanceký návrh přitom byl též zdůvodněn. K navržené úpravě uvedl, že se jedná „o úpravu, která navazuje na navrhované změny v novelizačním bodě 91 a zajišťuje pro podfondy akciové společnosti s proměnným kapitálem stejný daňový režim jako pro běžný investiční fond.“

[47] Zde je třeba připomenout, že vládní návrh pod bodem 91 zamýšlel právní úpravu osvobození v § 19 zákona o daních z příjmů doplnit o nový odstavec 12, podle něž se u akciové společnosti s proměnným základním kapitálem tvořící podfondy podmínky podle odstavce 3 písm. b) a c) posuzují za akciovou společnost a podfondy **souborně**. Poslancekým návrhem Jana Volného však bylo poslední slovo tohoto ustanovení změněno na slovo **samostatně**. V připojeném zdůvodnění k tomu poslanceký návrh uvedl, že došlo „k přehodnocení původního záměru a navrhuje se, aby i pro účely Směrnice bylo akcentováno postavení podfondu jako entity, která má daňovou subjektivitu. Od původně syntetického pohledu, tj. posuzování podmínek souborně za akciovou společnost s proměnným základním kapitálem tvořící podfondy, se tedy navrhuje při aplikaci Směrnice, resp. osvobození podle § 19, upřednostnit analytický pohled a posuzovat splnění požadovaných limitů za každý jednotlivý podfond samostatně.“

[48] Z odůvodnění poslaneckého návrhu tak vyplývá, že vypuštění původně zamýšleného písm. c) zavádějícího paušálně sníženou daňovou sazbu pro všechny podfondy SICAV mající povahu fondu kolektivního investování nebylo důsledkem snahy poskytnout podfondům SICAV volnější režim, oproti režimu zamýšlenému ve vládním návrhu, ale reakcí na to, že byl opuštěn syntetický pohled na SICAV s jejími případnými podfondy jako na jeden celek, který neumožňoval rozumně provádět testování investiční strategie, jež se mohla uvnitř takto pojatého subjektu lišit. Přijetí analytického pojetí promítnutého do textu § 19 odst. 12 zákona o daních z příjmů ale umožnilo podfondy SICAV podrobit vyhodnocení investiční strategie a projevilo se jejich doplněním do textu posléze přijatého § 17b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Pokud tedy odůvodnění poslaneckého návrhu hovoří o zajištění stejného daňového režimu pro podfondy SICAV jako pro „běžný investiční fond“, myslí se tím investiční fond nesplňující speciální podmínku v písm. a) spočívající v přijetí jeho akcií k obchodování na evropském regulovaném trhu, na nějž dopadá právě test investiční strategie v § 17b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů.

[49] Stěžovatelka se tak mylí, pokud vytrhává formulaci o zajištění stejného daňového režimu jako pro běžný investiční fond z kontextu a pomíjí výslovné vložení podfondů SICAV do § 17 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, stejně jako deklarovanou snahu omezit možnost daňové optimalizace zneužitím investičních fondů, na základě čehož buduje potřebu výkladu ustanovení zákona o daních z příjmů prostřednictvím výkladových ustanovení ZISIF. Skutečnost, že záměr zúžení cest daňové optimalizace byl zachován i po úpravách vládního návrhu v Poslanecké sněmovně, dokládá i navazující projednání návrhu zákona v Senátu (viz stenozáznam z 26. schůze ze dne 23. 10. 2014 k tisku 343), jež uvedl tehdejší ministr financí Andrej Babiš slovy: „*V působnosti zákona o dani z příjmů se provádějí vybrané další změny, které upravují oblasti, ve kterých dochází k plošnému zneužívání pro účely nežádoucí daňové optimalizace. Jednou z těchto oblastí je zdanění investičních fondů. Ministerstvo financí se dlouhodobě snaží zamezit zneužívání investičních fondů ve formě kapitálových společností pro standardní podnikatelské aktivity, jako např. developerská činnost. Za účelem dosažení zcela neodůvodněné daňové výhody, která spočívá v konečném zdanění ve výši 5 % místo standardních 19 %. Tato nežádoucí daňová výhoda nebyla založena daňovými předpisy, ale vznikla jako důsledek změny v zákonech, upravujících kolektivní investování, a je tedy třeba vrátit daňovému režimu investičních fondů jeho původní smysl a cíl, kterým je podpora kolektivního investování. A dále zamezit možnému odlévání peněz nezdaněných zisků z běžných podnikatelských aktivit v ČR.*“ Jinou věcí je, že i v podobě přijaté novely zůstala regulace děravá a nedokonaná, na což již tehdy upozorňoval senátor Libor Michálek (chybějící podmínka skutečného obchodování akcií či podílových listů na evropském regulovaném trhu, možnost vytvořit otevřený podílový fond s pravidly odkupu fakticky odrazujícími od jeho realizace), nicméně to na záměru zákonodárce, jenž je určující z pohledu teleologického, resp. historického výkladu právní normy nepominutelný, nic nemění.

[50] Výše vyslovené závěry přitom odpovídají také výkladu gramatickému, z nějž primárně vycházel městský soud v napadeném rozsudku. Nejvyšší správní soud městskému soudu přisvědčuje v tom, že zákonodárce již od počátku účinnosti § 17b odst. 1 zákona o daních z příjmů mezi jednotlivými právními formami (a co je podstatnější, jejich fakultativními součástmi v podobě podfondů) investičních fondů rozlišoval. Již z pouhého faktu, že v písm. c) zákon výslovně zmiňuje podfondy SICAV samostatně vedle investičních fondů, zatímco v písm. a) uvádí jen investiční fondy jako takové, lze logickým argumentem *a contrario* dovodit, že podfondů SICAV se varianta základního investičního fondu v písm. a) netýká. To platí i z hlediska systematického, jelikož z hlediska výkladu má přednost vlastní systematika vykládaného ustanovení před případnými širšími kontexty. Jestliže § 17b odst. 1 zákona o daních z příjmů reguluje podfondy SICAV jako samostatný subjekt, což je potvrzeno i tím, že jim v § 17 odst. 1 písm. d) přiznává daňovou subjektivitu a že v § 19 odst. 12 prosazuje analytický pohled na SICAV rozlišující mezi jednotlivými podfondy a SICAV samotnou, nemůže se prosadit obecná právní úprava představovaná jednak § 37c zákona o daních z příjmů a jednak ZISIF.

[51] V tomto směru má městský soud pravdu v tom, že tato ustanovení jsou ve vztahu normy zvláštní (§ 17b odst. 1 zákona o daních z příjmů) a normy obecné, jež musí speciálnímu pravidlu ustoupit. Souběžně zde působí též rovina časová, neboť § 17b zákona o daních z příjmů je normou pozdější, jež má opět přednost před aplikací normy dřívější. Pravidlo obsažené v § 37c zákona o daních z příjmů bylo plně uplatnitelné v době do konce roku 2014, kdy mu neodporovala podrobnější právní úprava. V té době skutečně bylo s podfondy SICAV daňové

zacházeno obdobně jako s otevřenými podílovými fondy, které v té době byly již tradiční právní formou, pro které již daňové předpisy měly před zavedením nových právních forem v ZISIF nastavenou regulaci. Nebylo tedy nic snazšího než s ohledem na jistou podobnost mezi nimi v rámci adaptace daňových předpisů na zavedení nové právní formy pro investiční činnost rozšířit stávající regulaci otevřených podílových fondů i na podfondy SICAV. Je ovšem zřejmé, že s ohledem na nabytou zkušenost s problémem využití fondů kvalifikovaných investorů k agresivní daňové optimalizaci popisovaným v důvodové zprávě k zákonu č. 267/2014 Sb. zákonodárce myšlenku plné srovnatelnosti podfondů SICAV s otevřenými podílovými fondy opustil a v § 17b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů pro ně nastavil přísnější pravidla. I když je § 37c zákona o daních z příjmů nedílnou součástí platného práva, od 1. 1. 2015 se uplatní již jen v oblastech, na které zvláštní režim nastavený v § 17b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů nedopadá.

[52] Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje pouze za nezbytné korigovat formulaci městského soudu, který právní normu v § 37c zákona o daních z příjmů označuje za legislativní zkratku. Ve skutečnosti se jedná o případ odkazující právní normy, která vztahuje pravidla platná pro jeden typ daňových subjektů též na jinou určenou právní formu. Nejedná se o pravou legislativní zkratku, již se rozumí stručně slovní označení, kterým je v textu právního předpisu nahrazováno obsírnější sousloví nebo výčet (tak jako je např. v tomto rozsudku použito zkratek pro označení právních předpisů, aby nemusel být pokaždé aplikovaný právní předpis přesně označován včetně jeho časového znění, se kterým Nejvyšší správní soud pracuje), byť ve výsledku může působit relativně podobně. To ale nic nemění na správnosti posouzení uplatněných žalobních bodů městským soudem.

[53] Stejnou odkazovací normu pak představoval i stěžovatelkou zmiňovaný § 169 odst. 3 ZISIF, který zněl takto: *Sdělení klíčových informací fondu kolektivního investování, jehož stanovy vytvoření podfondu připustily, se vyhotovuje za každý podfond; tam, kde tento zákon nebo jiný právní předpis používá pojem investiční fond, rozumí se jím namísto investičního fondu jeho podfond.*

[54] V případě § 169 odst. 3 části věty za středníkem ZISIF Nejvyšší správní soud neshledal závěr městského soudu, že toto ustanovení požadující podřadit pod osobní působnost norem vztahujících se na investiční fondy i podfondy se uplatnilo jen a pouze na výklad ZISIF a jeho prováděcích předpisů. Stěžovatelka sice nemá pravdu v tom, že by stanovilo, že podfond je investičním fondem (pouze uvádí, že se na podfondy použijí tytéž právní normy jako na investiční fondy), ale stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že zde použitý pojem *jiný právní předpis* má nepochybně širší působnost a může dopadat i na právní předpisy přímo nesouvisějící se ZISIF. To ovšem nic nemění na platnosti primárního argumentu městského soudu, že § 17b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů představuje vůči tomuto pravidlu normu speciální (a zároveň též pozdější), která má přednost. Ustanovení § 169 odst. 3 ZISIF se navíc při výkladu zákona o daních z příjmů nikdy nemohlo uplatnit, jelikož spolu se ZISIF nabyt účinnosti i doprovodný zákon č. 241/2013 Sb., který do § 37c zákona o daních z příjmů vložil jiné, konkurenční pravidlo, jež platí až doposud, není-li samo vyloučeno konkrétnější (a pozdější) právní úpravou, jakou představuje právě § 17b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. V daném případě tedy existovala posloupnost právních norem od speciálních k obecným počínající § 17b odst. 1 písm. c) přes obecnější § 37c zákona o daních z příjmů až k nejobecnějšímu § 169 odst. 3 ZISIF.

[55] Z obdobného důvodu by se výkladově nemohl uplatnit ani § 169a ZISIF ve znění účinném od 1. 5. 2020, nehledě na to, že toto ustanovení se na rozdíl od časově předcházejícího již výslovně vztahuje jen na výklad samotného ZISIF: *Používá-li tento zákon pojem „investiční fond“, „fond kolektivního investování“ nebo „fond kvalifikovaných investorů“, rozumí se jím v případě investičního fondu, který vytváří podfondy, podfond investičního fondu, ledaže z tohoto zákona plyne něco jiného.*

[56] Ani vymezení osobní působnosti § 17b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů pro investiční fondy s odkazem na ZISIF [který se ostatně objevuje stejně tak i v písm. b) a c)] na tom nic nemění. Formulace *investiční fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy* sice nepředstavuje pravidlo dřívější, ale z hlediska vnitřní systematiky § 17b odst. 1 zde stojí vedle formulace *investiční fond a podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy* použité v písm. c) téhož ustanovení. Jak již bylo řečeno, z toho je patrné, že zákonodárce nakládá v § 17b odst. 1 zákona o daních z příjmů s investičními fondy a s podfondy SICAV jako se samostatnými, disjunktivními pojmy. Odkaz na ZISIF použitý přímo či nepřímo ve všech písmenech § 17b odst. 1 zákona o daních z příjmů tak nemůže

mít ambici vtáhnout do zákona o daních z příjmů pravidlo obsažené v § 169a ZISIF, nýbrž jeho funkcí je pouze označit právní normu, ve které je právní forma zmiňovaných daňových subjektů blíže definována. Nijak tím není popírán analytický přístup zákona o daních z příjmů (výslovně zmíněný v § 19 odst. 12), který mezi podfondem SICAV a SICAV jakožto typem investičního fondu rozlišuje a stanoví pro ně odlišná pravidla. Nadto je třeba znovu zdůraznit, že ani § 169a ZISIF nestanoví, že by podfond SICAV byl investičním fondem – jen říká, že pravidla ZISIF dopadající na investiční fondy se mají obdobně použít i na podfond SICAV.

[57] Nejvyšší správní soud v této souvislosti podotýká, že neprováděl důkaz listinami souvisejícími se stanoviskem ČNB, jež předložila stěžovatelka v replice, neboť tyto listiny se týkají otázky výkladu právních norem, jež není předmětem dokazování. Výklad právních norem přísluší soudu, který v tomto směru není vázán stanovisky správních orgánů.

[58] Stěžovatelce lze přisvědčit pouze v tom, že právní úprava nastavená zákonem č. 267/2014 Sb. nelogicky umožňuje, aby SICAV, která pro svou investiční činnost nezřídila podfondy, mohla přijetím svých investičních akcií k obchodování na evropském regulovaném trhu dosáhnout na nižší daňovou sazbu [a to i přes riziko daňové optimalizace prostřednictvím osvobození příjmů mateřské společnosti prostřednictvím § 19 odst. 1 písm. zc) zákona o daních z příjmů], zatímco zřídí-li SICAV podfond, tuto možnost ztrácí. To ovšem není argument *ad absurdum*, který by převážil nad veškerou předchozí argumentací a dovoľoval odhlédnout od logických, časových a systematických vazeb mezi jednotlivými ustanoveními, jichž se stěžovatelka dovolává. I s ohledem na shora načrtnutou historii legislativního vývoje zdanění investičních fondů v zákoně o daních z příjmů je totiž patrné, že jde o důsledek legislativní nedůslednosti zákonodárce, který se s nově zavedenými právními formami investičních fondů teprve učil pracovat a na negativní zjištění z praxe reagoval postupně.

[59] Na věci nic nemění ani následný legislativní vývoj zmiňovaný stěžovatelkou v replice. Na základě stěžovatelkou zmiňovaného vládního návrhu došlo k novelizaci zákona o daních z příjmů s účinností od 1. 7. 2024 zákonem č. 163/2024 Sb., který pozměnil i § 17b odst. 1 tak, že do písm. a) doplnil i podfondy investičních fondů a v písm. c) zobecnil zmínku o podfondu SICAV její náhradou za pojem podfond investičního fondu; podfondy investičního fondu výslovně doplnil též do písm. d) vztahujícího se na zahraniční daňové subjekty. Potřeba obecnější formulace byla vyvolána tím, že tento zákon současně novelizoval ZISIF a umožnil zřizovat podfondy též jiným právními formami investičního fondu – běžným akciovým společenstvem a komanditním společenstvem na investiční listy. Pro stěžovatelku klíčové doplnění podfondů do písm. a) pak bylo podle důvodové zprávy skutečně motivováno snahou o „zajištění rovného daňového zacházení pro podfondy investičních fondů, které jsou z pohledu daně z příjmů samostatnými poplatníky, a měly by tak mít obdobný daňový režim jako ostatní srovnatelní poplatníci (investiční fondy)“. Zde ovšem nelze přehlédnout, že k této změně došlo až poté, co bylo písm. a) s účinností od 1. 1. 2019 zákonem č. 174/2018 Sb. doplněno o dodatečné podmínky, které mj. odstraňují riziko, že zvýhodněná daňová sazba bude pro mateřskou společnost investičního fondu zřizujícího podfond s ohledem na osvobození dle § 19 odst. 1 písm. zc) zákona o daních z příjmů jedinou sazbou, již bude její příjem z investice podroben. Nelze sice popřít, že původní řešení skutečně bylo patrně legislativní chybou, jak v připomínkovém řízení uváděl vedoucí Úřadu vlády, ovšem stejně tak nelze pominout, že před 1. 1. 2019 by při zachování cílů zákonodárce muselo zrovnoprávnění podfondů s investičními fondy ve formě SICAV, jež podfond nezřídily, spočívat ve vyjmutí SICAV z písm. a) např. formulací *investiční fond s výjimkou akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy*. Zákonodárce takto důsledný nebyl, což ponechalo určitou skulinu pro nežádoucí daňovou optimalizaci investičními fondy včetně SICAV bez podfondů. Pro podfondy SICAV (jako byl podfond Alfa) ovšem využitelná nebyla.

[60] Není zde ani prostor pro uplatnění zásady *in dubio mitius*. Právní argumentace prosazovaná stěžovatelkou totiž ze shora uvedených důvodů není argumentací srovnatelnou, která by vůbec mohla připadat do úvahy. Je totiž v rozporu se základními výkladovými principy založená na upřednostnění vzdálenějších a časově dřívějších právních norem před výslovným zněním bližších a časově pozdějších právních norem, stejně jako na nezohlednění hlavního cíle právní úpravy, jímž mělo být omezení nežádoucí daňové optimalizace prostřednictvím řetězení snížené daňové sazby s osvobozením příjmů mateřské společnosti dle § 19 odst. 1 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Právě tento problém přitom dopadal i na podfond Alfa, neboť z obsahu předloženého správního spisu

vyplývá, že např. v roce 2017 vlastnila více než 10 % investičních akcií vztahujících se k podfondu Alfa právnická osoba, jež patrně mohla zmíněné osvobození uplatnit.

[61] Nejvyšší správní soud konečně nemůže přisvědčit ani námitce zklamanych legitimních očekávání. Stěžovatelka netvrdí, jakou cestou se jí mělo dostat výslovného ujištění ze strany příslušného správního orgánu (správce daně) o tom, že je oprávněna uplatnit sníženou sazbu daně. Pokud snad za takové ujištění považuje automatické vyměření daně v souladu s podanými příznámi za roky 2016 a 2017 (v roce 2015 podfond Alfa ještě neexistoval), pomíjí ve svých úvahách právní úpravu v daňovém řádu, která výslovně správci daně dovoluje v časovém rámci vymezeném lhůtou pro stanovení daně cestou daňové kontroly či výzvy k podání dodatečného daňového příznání (srov. § 143 daňového řádu) přehodnotit daň již vyměřenou postupem podle § 140 daňového řádu, aniž by v tomto směru byl správce daně povinen vážit případná očekávání daňového subjektu spojená s ukončením vyměřovacího řízení. Taková očekávání by totiž v kontextu platné právní úpravy byla zcela nepatřičná a nepožívala by ochrany ani v ústavní rovině. Možnost zahájení daňové kontroly ve lhůtě podle § 148 daňového řádu je totiž jasně stanovena zákonem a ústavně není problematická.

[62] Při konkludentním vyměření daně nedochází k právnímu posouzení správnosti v daňovém příznání deklarovaných údajů. Pokud se správce daně spolehne na údaje tvrzené daňovým subjektem, aniž by je podrobil hodnocení či kontrole, nezakládá tím ustálenou správní praxi ohledně výkladu rozhodné právní otázky, neboť v dané chvíli žádný výklad neprovádí. Konkludentně vyměřená daň může být změněna na základě daňové kontroly, dodatečného daňového příznání či při obnově řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, čj. 3 Afs 190/2015-73). Aby bylo možno očekávání stěžovatelky označit za legitimní, musel by existovat dřívější postup správce daně (např. postup k odstranění pochybností či daňová kontrola), z něhož by bylo možno vysledovat a usuzovat na určitou preferenci postupu, aplikaci a interpretaci v typově shodných případech. Toto ujištění správce daně by navíc muselo být dostatečně konkrétní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2021, čj. 1 Afs 480/2020-38, či ze dne 30. 10. 2012, čj. 1 Afs 64/2012-33, nebo ze dne 12. 2. 2015, čj. 2 As 241/2014-36).

[63] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že městský soud nepochybil v závěru, že podfond Alfa nebyl ve zdaňovacích obdobích let 2016 až 2020 oprávněn uplatnit 5% sazbu daně z příjmů právnických osob.