



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Martina Lachmanna a JUDr. Jaromíra Klepše v právní věci

žalobkyně: **UNIPETROL RPA, s.r.o.**
sídlem Záluží 1, Litvínov

proti

žalovanému: **Ministerstvo financí**
sídlem Letenská 525/15, Praha 1

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2015, č. j. 904/46423/2011-39,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. **Předmět sporu**

1. Napadeným rozhodnutím žalovaného byla zamítnuta žádost žalobkyně o prominutí daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005. Mezi žalobkyní a finanční správou se již od roku 2006 vede spor o to, zda měla za uvedené zdaňovací období nárok na slevu na dani pro příjemce investiční pobídky podle § 35b

zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění do 29. 1. 2002 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Příslib investiční pobídky byl v roce 2001 poskytnut společnosti CHEMOPETROL, a.s., identifikační číslo 250 03 887 (v různých obdobích existovaly další dvě odlišné právnické osoby stejného názvu), která v roce 2007 zanikla sloučením se společnostmi UNIPETROL RAFINÉRIE, a.s. a žalobkyní, přičemž nástupnickou společností byla žalobkyně. Ještě předtím došlo ke dvěma fúzím sloučením, kde byla společnost CHEMOPETROL, a.s. nástupnickou společností, a to v roce 2003 se společností CHEMOPETROL - CHEMTEZ, a.s. a v roce 2004 se společností CHEMOPETROL BM, a.s. (Hovoří-li se dále v rozsudku o žalobkyni, míní se tím i její právní předchůdkyně, společnost CHEMOPETROL, a.s., není-li uvedeno jinak.)

2. Slevu na dani pro příjemce investičních pobídek bylo možné podle § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů uplatňovat v pětiletém období, během něž poplatník podle § 35a odst. 2 písm. c) ve spojení s § 35b odst. 6 zákona o daních z příjmů nesměl být zrušen a nesměl se sloučit s jiným subjektem. Ve vyměřovacím řízení a návazných soudních řízeních byl nejprve rozhodujícími orgány zastáván názor, že uvedené pětileté období začíná plynout v okamžiku, kdy může daňový subjekt slevu na dani uplatnit poprvé (v případě žalobkyně tedy od roku 2001), avšak Nejvyšší správní soud v roce 2009 zaujal právní názor, že pětileté období začíná až v okamžiku, kdy daňový subjekt slevu na dani skutečně poprvé uplatní (v případě žalobkyně tedy od roku 2005). Finanční správa ovšem dospěla k závěru, že žalobkyně podmínky uplatnění slevy na dani porušila v letech 2003, 2004 i 2007, a tedy nárok na slevu na dani nemá bez ohledu na to, který z výkladů běhu pětiletého období na ni byl aplikován; žalobkyně je názoru opačného. V řízení o vyměření daně k okamžiku vydání napadeného rozhodnutí žalovaného již dvakrát rozhodovalo Finanční ředitelství v Ústí nad Labem jako odvolací orgán, třikrát Krajský soud v Ústí nad Labem a třikrát Nejvyšší správní soud. V době vydání napadeného rozhodnutí byla žalobkyni pravomocně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 bez slevy na dani podle § 35b zákona o daních z příjmů. Tato daň je pravomocně vyměřena i v době vydání tohoto rozhodnutí městského soudu, byť v mezidobí došlo k dalšímu zrušení rozhodnutí správce daně Krajským soudem v Ústí nad Labem a vydání v pořadí již třetího rozhodnutí pravomocně vyměřujícího daň, přičemž v současné době před Krajským soudem v Ústí nad Labem běží dosud neskončené řízení o žalobě žalobkyně proti tomuto poslednímu rozhodnutí.

3. Předmětem nyní projednávané žaloby však není žádné z rozhodnutí o vyměření daně, nýbrž rozhodnutí žalovaného, jímž byla zamítnuta žádost žalobkyně o prominutí daně podle § 55a odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, (dále jen „zákon o správě daní“). Žalobkyně má za to, že při výše popsaném procesu vyměření daně za rok 2005 došlo k pro ni nepředvídatelnému vývoji a změně interpretace ustanovení zákona o běhu pětiletého období, v němž bylo možné uplatnit slevu na dani a zároveň bylo třeba dodržovat podmínky tohoto čerpání. Tento nepředvídatelný vývoj interpretace a aplikace zákona dle názoru žalobkyně musí být posouzen jako spadající pod pojem *nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů* ve smyslu § 55a odst. 1 zákona o správě daní, a proto jí měla být vyměřená daň prominuta. Žalovaný má naopak za to, že k naplnění tohoto pojmu v projednávané věci nedošlo.

II. Napadené rozhodnutí

4. Žalovaný uvedl, že prominutí daně podle § 55a zákona o správě daní není určeno k nápravě vad vyměřovacího řízení, ale pouze k eliminaci případných nesrovnalostí

způsobených nepředvídanými účinky striktního dodržování právních předpisů. Příkladem takové situace může být nezamýšlené dvojí zdanění.

5. Námitky směřující proti tvrzené nicotnosti či nezákonnosti rozhodnutí správce daně, jimiž došlo k pravomocnému vyměření daně, samy o sobě dle názoru žalovaného nemohly představovat nesrovnalosti při uplatňování daňových zákonů. Nadto tyto námitky dle názoru žalovaného nebyly důvodné a judikatura citovaná žalobkyní na jejich podporu byla nepřiléhavá. Daň z příjmů právnických osob byla žalobkyní původně vyměřena konkludentně, avšak proti konkludentnímu vyměření žalobkyně podala odvolání. Konkludentní rozhodnutí o vyměření daně nebylo nikdy zrušeno, zrušeno bylo jen rozhodnutí správce daně o odvolání. Pokud však bylo rozhodnutí o odvolání zrušeno, bylo i nadále účinné, byť nepravomocné, podkladové konkludentní vyměření daně, a následně nic nebránilo opětovnému rozhodnutí o odvolání. Po prvním kasačním zásahu správních soudů nebylo možné vyměřovací řízení zastavit, a naopak bylo třeba znovu vydat rozhodnutí o odvolání, a to při respektování kasačního rozsudku krajského soudu i navazujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu. Pokud Nejvyšší správní soud kasační stížnost správce daně proti rozsudku krajského soudu zamítl, avšak zčásti nahradil jeho odůvodnění, byl v dalším řízení pro správce daně závazný právní názor Nejvyššího správního soudu, nikoliv právní názor krajského soudu, který byl v řízení o kasační stížnosti posouzen jako nesprávný.

6. Dále se žalovaný vyjádřil ke změně výkladu zákona, k níž došlo v důsledku prvního rozsudku Nejvyššího správního soudu vydaného ve věci žalobkyně, jímž se následně řídil správce daně při opětovném rozhodování o odvolání proti vyměření daně. Finanční správa i Ministerstvo financí původně zastávaly názor, že pokud mohla žalobkyně poprvé uplatnit slevu na dani v roce 2001, trvalo pětileté období, v němž mohla slevu uplatňovat a zároveň musela splňovat zákonné podmínky včetně zákazu zrušení a sloučení s jiným subjektem, pět let následujících od roku 2001. Když však ve věci poprvé rozhodoval Nejvyšší správní soud, vyložil zákon tak, že ačkoliv byla žalobkyně poprvé oprávněna slevu na dani uplatnit v roce 2001, ve skutečnosti tak učinila až v roce 2005; pětileté období, kdy mohla slevu uplatňovat a zároveň plnit zákonné podmínky, tak začalo až v roce 2005. Tento právní názor Nejvyššího správního soudu byl pro finanční správu závazný, a tedy v dalším řízení od svého původního výkladu upustila. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí zdůraznil, že žalobkyně na slevu na dani neměla nárok bez ohledu na to, který z výkladů zákona byl v její věci aplikován, neboť zákonné podmínky čerpání slevy na dani porušila jak v pětiletém období plynoucím od roku 2001, tedy v letech 2003 a 2004, tak v pětiletém období počítaném od roku 2005, a to v roce 2007. Uvedenou změnu výkladu zákona tedy nelze považovat za nesrovnalost zakládající důvod pro prominutí daně.

7. Závěrem žalovaný odmítl i námitku, dle níž zánik společnosti CHEMOPETROL, a.s. fúzí sloučením v roce 2007 nemohl představovat porušení zákonných podmínek pro uplatnění slevy na dani. Společnost CHEMOPETROL, a.s. fúzí jednoznačně byla zrušena, a tedy došlo k porušení podmínky zákazu zrušení daňového subjektu.

III. Žaloba

8. Žalobkyně zaprvé upozornila, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nesprávně vyložil pojem nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů dle § 55a zákona o správě daní. K tomu upozornila na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 56/2013 - 32, z něhož vyplývá, že případ dvojího zdanění, na který odkazoval žalovaný,

naopak pod uvedený neurčitý právní pojem nespadá. Jelikož tedy žalovaný tento pojem interpretoval nesprávně a nepřiměřeně úzce, posoudil věc nezákonně.

9. V projednávané věci žalobkyně nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů spatřuje v právním názoru, který v soudním řízení navazujícím na první rozhodnutí o pravomocném vyměření daně zaujal Nejvyšší správní soud (rozsudek č. j. 1 Afs 49/2009 - 109), totiž že se pětileté období pro uplatnění slevy na dani a dodržování zákonných podmínek počítá až od okamžiku prvního skutečného uplatnění této slevy, v případě žalobkyně tedy od roku 2005. Žalobkyně upozorňuje, že finanční správa před tímto, pro ni překvapivým, rozhodnutím Nejvyššího správního soudu, soustavně vykládala zákon tak, že pětileté období začíná plynout již v okamžiku, kdy lze slevu na dani poprvé uplatnit, v případě žalobkyně tedy od roku 2001; o této správní praxi byla žalobkyně opakovaně ujištěna Ministerstvem financí. Rozsudek Nejvyššího správního soudu vydaný ve své věci proto žalobkyně označuje za „*judikatorní obrat*“, který dle závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 56/2013 - 32 může spadat po neurčitý právní pojem nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů.

10. Zadruhé žalobkyně namítla, že žalovaný vybočil z mezí správního uvážení, jelikož nezohlednil konkrétní okolnosti věci a legitimní očekávání, které žalobkyni vzniklo na základě původní správní praxe žalovaného. Přitom i sám Nejvyšší správní soud ve třetím rozsudku vydaném v návaznosti na vyměřovací řízení (č. j. 1 Afs 77/2015 - 124) zdůraznil, že legitimní očekávání, které žalobkyni takto vzniklo, je třeba zohlednit.

11. Dále žalobkyně označila napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, neboť v něm žalovaný ignoroval zásadní okolnost projednávaného případu, a to legitimní očekávání žalobkyně. Žalobkyně též napadla vadu řízení, již spatřovala v délce vedení správního řízení o její žádosti o prominutí daně, jež trvalo pět let.

12. Žalovaný měl také dle názoru žalobkyně přihlídnout k novele zákona o daních z příjmů provedené zákonem č. 84/2015 Sb., která zrušila podmínku zákazu sloučení daňového subjektu v období, kdy uplatňuje slevu na dani. Přejícné ustanovení této novely přitom zakotvilo její retroaktivní účinnost, a tedy by na případ žalobkyně měla být aplikována. Skutečnost, že žalovaný uvedenou novelu nezohlednil, žalobkyně označila za diskriminační.

13. Konečně žalobkyně uvedla, že „*v plném rozsahu setrvává na všech ostatních námitkách uvedených ve své žádosti o prominutí daně*“, jež následně telegraficky zrekapitulovala.

IV. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Setrval na svém právním názoru, že prominutí daně podle § 55a zákona o správě daní je výjimečný institut, který se uplatní zejména v situacích, kdy nelze využít opravný prostředek přímo ve vyměřovacím řízení. Namítá-li žalobkyně, že bylo porušeno její legitimní očekávání založené předchozí správní praxí finanční správy, může toto tvrzení uplatňovat přímo v rámci vyměřovacího řízení a navazujících soudních řízení, což ostatně i učinila a Nejvyšší správní soud jí ve svém třetím rozsudku č. j. 1 Afs 77/2015 - 124 vyhověl. Nejedná se tedy o důvod k použití výjimečného opravného prostředku, jakým je prominutí daně.

15. V obecné rovině žalovaný uznává, že i změna v rozhodovací praxi soudů může být důvodem pro prominutí daně, v nyní projednávané věci tomu tak ale není. Žalovaný

připustil, že Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 56/2013 - 32 dospěl k závěru, že nezamýšlené dvojí zdanění není případem nesrovnalosti při uplatňování daňových zákonů ve smyslu § 55a zákona o správě daní, avšak komentář k Daňovému řádu autorského kolektivu J. Baxy dospěl k opačnému závěru. V každém případě však platí, že i kdyby platil názor Nejvyššího správního soudu, jedná se jen o nepodstatný nedostatek odůvodnění napadeného rozhodnutí, který neměl vliv na jeho výrok, a proto se nejedná o důvod pro kasační zásah soudu.

16. Žalobní bod týkající se novely zákona o daních z příjmů provedené zákonem č. 84/2015 Sb., jíž došlo k vypuštění podmínky zákazu sloučení daňového subjektu s jinou osobou po dobu nároku na slevu na dani, je dle žalovaného taktéž nedůvodný. Zprv se také jedná o argumentaci, kterou žalobkyně mohla uplatnit ve vztahu k vyměřovacímu řízení, což také učinila, zadruhé Nejvyšší správní soud obdobný žalobní bod označil za nedůvodný v rozsudku č. j. 1 Afs 77/2015 - 124.

17. Závěrem žalovaný označil za nedůvodný i žalobní bod týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť to je dle jeho názoru odůvodněno způsobem odpovídajícím relevantní judikatuře správních soudů. Důvodem ke zrušení napadeného rozhodnutí nemohou být ani tvrzené průtahy v předcházejícím řízení, neboť ty nepůsobí nezákonnost vydaného rozhodnutí a bylo možné se jim bránit žádostí o opatření proti nečinnosti, případně žalobou proti nečinnosti správního orgánu.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

V. a. Rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí

18. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s.), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.).

19. Soud rozhodoval v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení ústního jednání, neboť žalobkyně ani žalovaný po poučení soudem s tímto postupem nevyslovili nesouhlas.

20. Soud neprováděl důkazy navržené žalobkyní nad rámec obsahu správního spisu, konkrétně příписы Ministerstva financí ze dne 4. 12. 2001 a ze dne 12. 6. 2002, neboť, jak bude vyloženo níže, tyto důkazy byly navrženy k prokázání žalobních tvrzení, která nebyla způsobilá vést k úspěšnosti žaloby.

21. Pro úplnost také soud uvádí, že nebylo důvodu nynější řízení přerušovat až do konečného rozhodnutí správních soudů v návaznosti na pravomocné vyměření daně, neboť vývoj těchto řízení po vydání napadeného rozhodnutí nemůže na zákonnosti napadeného rozhodnutí nic změnit a soud k němu dle § 75 odst. 1 s. ř. s. nemůže při svém rozhodování přihlídnout.

22. Dále pak soud musel posoudit, ve kterých částech žaloby lze spatřovat projednatelné žalobní body. Žalobním bodem ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. se rozumí jen takové tvrzení, z něhož lze alespoň v hrubých obrysech dovodit, že žalobkyně napadené rozhodnutí považuje z určitého důvodu za nezákonné (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 33). Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 11. 2011, č. j. 5 As 5/2011 - 68, za žalobní bod nelze považovat odkaz žalobce na odvolací či jiné námitky uplatněné ve správním řízení. Naopak pokud žalobce v žalobě již

dříve uplatněné námitky znovu uplatní, byť i totožnými slovy, o žalobní bod se jedná (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015 - 31).

23. Tato kritéria nespĺňuje část E, body (i), (ii), (viii) a (ix) žaloby nadepsaná jako „*Další námitky*“, které jsou uvozeny sdělením žalobkyně, že „*v plném rozsahu setrvává na všech ostatních námitkách uvedených ve své Žádosti o prominutí daně, které takto činí součástí této žaloby. Pro pořádek žalobce pouze ve stručnosti rekapituluje, že trvá na námitkách, že ...*“ Dále žalobkyně vždy jen jednou shrnující větou uvedené námitky uplatněné ve správním řízení rekapituluje. Shrnutí těchto námitek jsou však natolik stručná a nekonkrétní, že z nich nelze ani v hrubých obrysech dovodit, na základě jaké konkrétní argumentace považuje žalobkyně napadené rozhodnutí za nezákonné. K první námitce je uvedeno pouze: „*rozhodnutí Finančního úřadu v Litvínově ze dne ... a Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne ... jsou nicotná a nezákonná*“; k druhé námitce se uvádí: „*po zrušení rozhodnutí Finančního úřadu v Litvínově ze dne ... bylo nezákonně pokračováno v daňovém řízení zahájeném dne 2. 10. 2006, jehož předmětem bylo stanovení daně z příjmů právnických osob žalobce za zdaňovací období roku 2005*“, k osmé námitce žalobkyně uvedla, že „*došlo k porušení zásady in dubio pro reo, pokud jde o výklad § 35a odst. 2 písm. c) ZDP*“ a konečně k deváté námitce se v žalobě uvádí: „*v poslední řadě žalobce namítá nadále nesprávnou interpretaci § 35a odst. 2 písm. c) ZDP*“. Z uvedených námitek nelze seznat, na základě jakých konkrétních skutkových či právních důvodů vztahujících se přímo k projednávané věci žalobkyně považuje napadené rozhodnutí za nezákonné, a tedy se nejedná o žalobní body, kterými by se soud mohl zabývat.

24. Naopak námitky uvedené v bodech (iii) až (vii) části E žaloby, byť se také jedná jen o jednovětné shrnutí námitek uplatněných již ve správním řízení, samy o sobě obsahují dostatečně konkrétní tvrzení, a proto je soud vyhodnotil jako přípustné žalobní body. Platí však, že obecnost žalobního bodu předurčuje i míru obecnosti, v níž probíhá soudní přezkum (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54; ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78; či ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 - 42).

25. Soud tedy žalobu v souladu s výše uvedenými východisky věcně posoudil v rozsahu řádně uplatněných žalobních bodů a dospěl k závěru, že není důvodná.

V. b. Přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a tvrzené vady řízení

26. Žalobkyně výslovně namítla, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je zejména takové rozhodnutí, z něhož není zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2006, č. j. 4 As 58/2005 - 65, a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Je však třeba připomenout, že požadavek přezkoumatelnosti odůvodnění správního rozhodnutí neznamená, že je správní orgán povinen jednotlivě reagovat na každé dílčí tvrzení účastníka řízení (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je namístě jen tehdy, pokud správní orgán opomene podstatnou námitku účastníka řízení vypořádat zcela (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, a ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64).

27. Napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné není. Žalovaný přehledně a srozumitelně vysvětlil, že v projednávané věci dle jeho názoru nebyly splněny podmínky pro prominutí

daně, neboť se jedná o výjimečný institut, kterým nelze sjednávat nápravu tvrzených nezákonností vyměřovacího řízení. S tímto názorem bylo konzistentní, pokud žalovaný detailně nereagoval na námitky žalobkyně, které vyhodnotil jen jako tvrzení nezákonnosti rozhodnutí o vyměření daně. Pouhá skutečnost, že žalobkyně odůvodnění napadeného rozhodnutí považuje za nezákonné, nemůže vést k závěru o jeho nepřezkoumatelnosti.

28. Dále pak žalobkyně tvrdila, že je napadené rozhodnutí zatíženo vadou řízení, která mohla způsobit jeho nezákonnost, neboť řízení o její žádosti o prominutí daně trvalo téměř pět let. Jak ovšem vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, nezákonná délka správního řízení nemůže způsobit nezákonnost v něm vydaného rozhodnutí (např. rozsudky NSS ze dne 12. 5. 2005, č. j. 6 Azs 283/2004 - 80; ze dne 5. 9. 2007, č. j. 3 As 44/2007 - 60; ze dne 29. 3. 2012, č. j. 4 Ads 165/2011 - 151; či ze dne 27. 8. 2013, č. j. 1 Ans 11/2013 - 51, bod 9). Ostatně pokud by soud napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení jen proto, že předchozí správní řízení trvalo příliš dlouho, došlo by pouze k dalšímu bezúčelnému oddálení konečného vyřešení věci. Proti nečinnosti žalovaného se žalobkyně mohla účinně bránit v průběhu řízení o své žádosti, a to jednak podnětem k učinění opatření proti nečinnosti podle § 38 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, jednak žalobou proti nečinnosti správního orgánu podle § 79 s. ř. s.

V. c. Shrnutí průběhu vyměřovacího řízení a navazujících soudních řízení

29. Napadeným rozhodnutím byla zamítnuta žalobkynina žádost o prominutí daně podle § 55a odst. 1 zákona o správě daní, dle něž žalovaný „*může daň zcela nebo částečně prominout z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů*“. Předtím, než soud posoudí, zda v souvislosti s vyměřením daně došlo k nesrovnalostem vyplývajícím z uplatňování daňových zákonů, je třeba shrnout průběh vyměřovacího řízení a navazujících soudních řízení. Soud vychází ze správního spisu předloženého žalovaným, který byl v potřebné míře rozšířen o listiny ze spisu vedeného ve vyměřovacím řízení, poskytnuté aktuálně příslušným správcem daně žalobkyně, Specializovaným finančním úřadem. Se soudními rozhodnutími se městský soud seznámil z internetové stránky Nejvyššího správního soudu.

30. Soud naopak nerekapituluje průběh dalších soudních sporů vedených mezi žalobkyní a finanční správou vyplývajících z právního názoru žalobkyně, že jí má být vyměřená daň vrácena, protože po zrušení prvního pravomocného rozhodnutí o vyměření daně nadále neexistovalo předchozí konkludentní vyměření daně. Tato soudní řízení nemají pro úvahu soudu v nyní projednávané věci žádný význam.

31. Žalobkyně podala dne 2. 10. 2006 přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005, přičemž neuplatnila slevu na dani podle § 35b zákona o daních z příjmů, kterou neuplatnila ani v žádném z předchozích zdaňovacích období. Daň byla podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní konkludentně vyměřena v tvrzené výši. Proti tomuto konkludentnímu vyměření daně však žalobkyně dne 1. 11. 2006 podala odvolání, v němž mimo jiné uplatnila slevu na dani podle § 35b zákona o daních z příjmů; tomuto odvolání bylo z jiných důvodů částečně vyhověno autoremedurou, avšak sleva na dani nebyla žalobkyni uznána; proti prvostupňovému rozhodnutí o odvolání žalobkyně opět brojila odvoláním.

32. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 13. 7. 2007, č. j. 9179/07-1200, odvolání částečně vyhovělo z důvodu nesouvisejícího s nynějším sporem, avšak

odvolací námitku, v níž žalobkyně uplatňovala slevu na dani podle § 35b zákona o daních z příjmů, vyhodnotilo jako nedůvodnou. Finanční ředitelství dospělo k závěru, že žalobkyně mohla slevu na dani uplatnit poprvé v roce 2001, kdy od Ministerstva průmyslu a obchodu získala investiční pobídku, přičemž po dobu následujících pěti let byla povinna dodržovat mimo jiné podmínku stanovenou v § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, že se s ní nesloučí jiný subjekt. Tuto podmínku však žalobkyně porušila fúzí sloučením v letech 2003 a 2004, a tedy slevu na dani nemohla uplatnit.

33. Proti právě uvedenému rozhodnutí o odvolání žalobkyně brojila žalobou ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, který rozhodnutí finančního ředitelství zrušil rozsudkem ze dne 4. 2. 2009, č. j. 15 Ca 176/2007 - 65, pro nepřekoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů a pro nezákonnost. Krajský soud dospěl k závěru, že zákaz sloučení podle § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů se vztahuje pouze na zdaňovací období, v němž je sleva na dani uplatněna, a tedy fúze z let 2003 a 2004 nemohly žalobkyni zabránit v uplatnění slevy na dani ve zdaňovacím období roku 2005 (tento rozsudek není veřejně dostupný, soud však vyšel z jeho shrnutí v úvodu rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 49/2009 - 109).

34. Proti rozsudku krajského soudu podalo finanční ředitelství kasační stížnost, již Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009 - 109. Kasační soud sice potvrdil jako správný zrušující výrok rozsudku krajského soudu, s jeho odůvodněním se však neztotožnil. Dospěl k závěru, že podmínky pro uplatnění slevy na dani je třeba dodržovat v celém pětiletém období podle § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů, nikoliv jen v konkrétním zdaňovacím období, kdy je sleva uplatněna. Dále však Nejvyšší správní soud, na rozdíl od předchozího názoru finanční správy i krajského soudu, zákon vyložil tak, že pětileté období, v němž lze slevu na dani uplatňovat a v němž je zároveň třeba dodržovat zákonné podmínky pro uplatnění této slevy, nezačíná plynout již v okamžiku, kdy sleva na dani může být poprvé uplatněna (v případě žalobkyně v roce 2001), ale teprve tehdy, kdy poprvé skutečně uplatněna je (v případě žalobkyně v roce 2005). Dle interpretace Nejvyššího správního soudu tedy žalobkyně sice poprvé mohla slevu na dani uplatnit v roce 2001, mohla tak ovšem učinit i kdykoliv později, a to bez jakéhokoliv časového omezení. Tomuto výkladu svědčil jak samotný text zákona, tak pozdější, na případ žalobkyně neaplikovatelná, novela zákona o daních z příjmů č. 453/2001 Sb., která teprve zavedla tříletou lhůtu pro první uplatnění slevy na dani. Nejvyšší správní soud připustil, že jím zvolená interpretace se jeví být v rozporu s účelem institutu investičních pobídek, avšak zákon dle jeho názoru jiný výklad neumožňoval.

35. Následně, po procesním vývoji, který není pro nynější soudní řízení podstatný, Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 27. 10. 2010, č. j. 9612/10-1200-506330, zamítlo odvolání žalobkyně proti předchozímu rozhodnutí stanovícimu výši daně, přičemž opět dospělo k závěru, že žalobkyně neměla nárok na uplatnění slevy na dani podle § 35b zákona o daních z příjmů. Finanční ředitelství vyšlo z předpokladu, že závazným ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. je pro něj právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku, jímž byla zamítnuta kasační stížnost proti zrušujícímu rozsudku krajského soudu. Za počátek pětiletého období, v němž byla žalobkyně povinna dodržovat zákonem stanovené podmínky pro uplatnění slevy na dani, bylo tedy považováno zdaňovací období roku 2005. I v takto stanoveném období však žalobkyně podmínky porušila. Společnost CEMOPETROL, a.s. totiž byla v roce 2007 zrušena

v důsledku fúze sloučením s dalšími dvěma společnostmi, přičemž nástupnickou společností se stala nynější žalobkyně.

36. Proti uvedenému rozhodnutí žalobkyně opět brojila žalobou, které nejprve Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 11. 12. 2013, č. j. 15 Af 97/2010 - 138, vyhověl s odůvodněním, že v řízení před správcem daně po zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem z roku 2007 již nebylo možné pokračovat. Odvolací finanční ředitelství proti tomuto rozsudku úspěšně brojilo kasační stížností, již Nejvyšší správní soud vyhověl rozsudkem ze dne 19. 3. 2014, č. j. 1 Afs 5/2014 - 78, přičemž konstatoval, že ve vyměřovacím řízení bylo možné pokračovat i po kasačním zásahu soudu.

37. Následně Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 25. 2. 2015, č. j. 15 Af 97/2010 - 236, žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že žalovaný postupoval správně, když se řídil právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 49/2009 - 109. Pětileté období, v němž byla žalobkyně povinna dodržovat podmínky pro uplatnění slevy na dani, tedy začalo v roce 2005, a v roce 2007 byly tyto podmínky porušeny provedenou fúzí.

38. Proti naposledy uvedenému rozsudku krajského soudu podala kasační stížnost žalobkyně. Nejvyšší správní soud této kasační stížnosti vyhověl rozsudkem ze dne 14. 10. 2015, č. j. 1 Afs 77/2015 - 124, v němž dospěl k závěru, že jeho předchozí právní názor vyslovený v rozsudku č. j. 1 Afs 49/2009 - 109 nelze na žalobkyni aplikovat za předpokladu, že v ní bylo dříve finanční správou vyvoláno legitimní očekávání, z něhož vyplývalo počítání pětiletého období od roku 2001. Jelikož žalobkyně tvrdila, že v ní takové legitimní očekávání vyvoláno bylo, vrátil Nejvyšší správní soud věc krajskému soudu k dalšímu řízení s tím, že má provést příslušné dokazování a otázku legitimního očekávání žalobkyně na jeho základě posoudit.

39. Po vydání právě uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu došlo k vydání rozhodnutí žalovaného, které soud přezkoumává v nyní projednávané věci. V souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. tedy soud nemůže přihlížet ke skutkovému a právnímu vývoji, k němuž došlo dále. Avšak i přesto je účelné připomenout další vývoj, aby byl zřejmý aktuální kontext celého případu.

40. Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 30. 11. 2016, č. j. 15 Af 97/2010 - 307, druhé rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem opětovně zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Vyšel z provedeného dokazování, z něhož vyplynulo, že v žalobkyni bylo Ministerstvem financí vyvoláno legitimní očekávání, že se pětileté období pro uplatnění slevy na dani a dodržování příslušných podmínek bude počítat od roku 2001. V tomto rozsahu tedy na žalobkyni nebyly aplikovatelné závěry vyslovené v její vlastní věci rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 49/2009 - 109, a proto bylo třeba ve věci opětovně rozhodnout. Proti tomuto rozsudku krajského soudu nebyla podána kasační stížnost.

41. Rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 11. 2018, bylo odvolání žalobkyně znovu zamítnuto, a to opět z důvodu sloučení s jinými společnostmi v letech 2003 a 2004; dále se v rozhodnutí obsáhle odůvodňuje, proč dosud neuplynula prekluzivní lhůta pro pravomocné stanovení daně. Proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství podala žalobkyně žalobu, která je vedena u Krajského soudu v Ústí nad Labem pod sp. zn. 15 Af 5/2019 v dosud neskončeném řízení.

V. d. Tvrzené nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů

42. Na podkladě výše shrnutého průběhu řízení týkajících se vyměření daně z příjmů právnických osob žalobkyně za zdaňovací období roku 2005 je třeba posoudit, zda tato daň byla vyměřena na základě *nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů* ve smyslu § 55a odst. 1 zákona o správě daní. K tomu je třeba zaprvé uvést, že institut prominutí daně nemá a nemůže sloužit k dodatečnému, či dokonce předběžnému, přezkumu zákonnosti rozhodnutí finanční správy ve vyměřovacím řízení a tím méně k přezkumu navazujících soudních rozhodnutí. Pokud má daňový subjekt za to, že mu daň byla vyměřena v nezákonné výši, musí své námitky uplatnit v opravných prostředcích proti rozhodnutí správce daně, respektive v navazujícím soudním řízení správním. Nesouhlasí-li daňový subjekt s právním hodnocením správce daně nebo soudu, nezbývá mu jiná obrana než prostřednictvím opravných prostředků k vyšším instancím. Rozhodnutí vydaná v tomto procesu nelze předbíhat nebo dodatečně zpochybňovat žádostí o prominutí daně.

43. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 1. 2017, č. j. 5 Afs 99/2016 - 28, „[s]těžovateli nelze přisvědčit v tom, že skutečnost, že následně se ukázala dodatečně doměřená daň nesprávnou, lze považovat za nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů. O nesrovnalost půjde v případě aplikace dvou právních norem v případě, že postup nařízený normou první by ve svých důsledcích znamenal porušení normy druhé, resp. výklad kterékoli z nich by vedl k nemožným, popř. vzájemně se vylučujícím pravidlům chování, která by byla ukládána.“ Zároveň Nejvyšší správní soud v témže rozsudku zdůraznil, že neurčitý právní pojem, kterým jsou nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů, „nelze obsahově dostatečně přesně vymezit a jeho aplikace závisí na posouzení v každém jednotlivém případě“, jedná se o institut zcela výjimečný „a nelze v rámci něho odstraňovat jakoukoli zjištěnou nesprávnost vyměření daně“.

44. Městský soud tedy musí nejprve zhodnotit, které žalobkyní tvrzené aspekty vyměření daně by alespoň na první pohled mohly představovat nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů, a které naopak představují pouhé tvrzené nezákonnosti při vyměření daně, jimiž se v nyní projednávané věci nelze zabývat.

45. Zaprvé je třeba uvést, že soudu nyní nepřísluší přehodnocovat závazné právní názory, které pro vyměřovací řízení vyslovily Krajský soud v Ústí nad Labem a Nejvyšší správní soud. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 49/2009 - 109 vyslovil právní názor, že žalobkyně byla oprávněna poprvé uplatnit slevu na dani podle § 35b zákona o daních z příjmů kdykoliv od roku 2001, kdy jí byl učiněn příslib investiční pobídky, přičemž až od zdaňovacího období, kdy tak učinila poprvé, v jejím případě tedy roku 2005, plynulo pětileté období, v němž byla povinna dodržovat zákonné podmínky uplatnění této slevy. Jak vyplývá z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, č. 1723/2008 Sb. NSS, a ze dne 22. 10. 2019, č. j. 4 As 3/2018 - 50, byl-li v konkrétní věci Nejvyšším správním soudem vysloven určitý právní názor, je tento názor v dané věci závazný nejen pro krajský soud a správní orgány, ale též pro samotný Nejvyšší správní soud při jeho dalším rozhodování. Jedinými výjimkami jsou situace, kdy by byl právní názor tříčlenného senátu Nejvyššího správního soudu v mezidobí překonán rozhodnutím rozšířeného senátu či stanoviskem kolegia Nejvyššího správního soudu nebo rozhodnutím Ústavního soudu, Evropského soudu pro lidská práva či Soudního dvora Evropské unie.

46. Bylo by zcela v rozporu s uvedeným konceptem kasační závaznosti právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem, pokud by účastník řízení mohl prostřednictvím žádosti o prominutí daně vyvolat nové řízení, v němž by tento právní názor mohl být zpochybňován. Právě o to však usiluje žalobkyně v nyní projednávané věci, když uplatňuje argumentaci polemizující s výkladem relevantních ustanovení zákona o daních z příjmů provedeným v její věci Nejvyšším správním soudem. Touto argumentací se tedy městský soud nemohl zabývat a musel bez dalšího závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 49/2009 - 109 považovat za závazné. Jsou pouze dva způsoby překonání této závaznosti. První z nich je možnost, že žalobkyně proti konečnému rozhodnutí správního soudu navazujícím na vyměřovací řízení podá ústavní stížnost, v níž bude úspěšně tvrdit, že závazný názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v její věci porušuje její ústavně garantovaná práva. Tuto možnost žalobkyně dosud neměla, neboť při obou dosud proběhnuvších soudních přezkumech rozhodnutí o pravomocném vyměření daně docílila zrušení těchto rozhodnutí, a tedy zatím nezaznamenala konečný neúspěch, proti němuž by se mohla bránit ústavní stížností (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2019, sp. zn. III. ÚS 925/19). Druhou možností je výše nastíněné překonání názoru tříčlenného senátu Nejvyššího správního soudu rozhodnutím vyšší precedenční síly v jiné věci, což je však samostatná otázka tzv. judikatorního obratu, k níž se městský soud vyjádří níže.

47. Kromě toho, že žalobkyně v nyní projednávané věci nepřípustně usiluje o to, aby městský soud přezkoumával právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 49/2009 - 109, také tvrdí, že v ní finanční správa v minulosti vyvolala legitimní očekávání ohledně jiného výkladu zákona o daních z příjmů. Konkrétně dvěma dopisy Ministerstva financí jí mělo být sděleno, že pětileté období, v němž může uplatňovat slevu na dani a zároveň je povinna dodržovat stanovené zákonné podmínky, pro ni začalo v roce 2001 bez ohledu na to, zda v tomto roce skutečně slevu na dani uplatnila. Městský soud je však nucen konstatovat, že i tato argumentace má místo ve vyměřovacím řízení a navazujících soudních řízeních, nikoliv při posouzení žádosti o prominutí daně.

48. Žalobkyně ostatně tuto argumentaci uplatnila úspěšně v kasační stížnosti, o níž rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem č. j. 1 Afs 77/2015 - 124. Tímto rozsudkem byl krajský soud instruován, aby tvrzení žalobkyně o legitimním očekávání posoudil na základě doplněného dokazování, a případně vůči žalobkyni neaplikoval právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 1 Afs 49/2009 - 109. K tomuto vývoji městský soud podotýká, že nedošlo k nepřípustnému přehodnocení právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v předchozím, kasačně závazném, rozsudku vydaném v téže věci. Nejvyšší správní soud pouze instruoval krajský soud, aby posoudil, zda nenastala výjimečná situace, kdy bylo v žalobkyni správní praxí Ministerstva financí vyvoláno tak silné legitimní očekávání správnosti určitého právního názoru, že je třeba tento názor vůči žalobkyni aplikovat navzdory jeho nezákonnosti (srov. závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2017, č. j. 6 As 98/2016 - 54). Otázka, zda žalobkyně takové legitimní očekávání měla, je otázkou odlišnou od správnosti interpretace zákona o daních z příjmů, a také musí být vyřešena ve vyměřovacím řízení, respektive při navazujícím soudním přezkumu; nemohl ji řešit žalovaný při rozhodování o prominutí daně a nemůže tak činit ani městský soud. Z tohoto důvodu také soud neprováděl dokazování přípisů Ministerstva financí, kterými mělo být v žalobkyni legitimní očekávání vyvoláno.

49. Jak bylo shrnuto výše, po vydání nyní napadeného rozhodnutí žalovaného (a tedy nad rámec okolností, k nimž může městský soud nyní podle § 75 odst. 1 s. ř. s. přihlížet) se Krajský soud v Ústí nad Labem otázkou legitimního očekávání žalobkyně skutečně zabýval, načež dospěl k závěru, že v jejím případě má být v rozporu se zákonem, jak byl závazně vyložen v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 49/2009 - 109, počátkem pětiletého období pro dodržování zákonných podmínek uplatnění slevy na dani rok 2001, nikoliv rok 2005. Odvolací finanční ředitelství proti tomuto závěru nebrojilo kasační stížností, a aplikovalo jej v pořadí již ve třetím rozhodnutí pravomocně stanovícím daň vydaném na sklonku roku 2018. Má-li žalobkyně za to, že byla otázka jejího legitimního očekávání a z něj vyplývajících právních důsledků posouzena mylně, musela příslušné námitky uplatnit v rámci žaloby proti poslednímu rozhodnutí správce daně projednávané nyní před Krajským soudem v Ústí nad Labem pod sp. zn. 15 Af 5/2019, případně tak může v budoucnu učinit v rámci navazujících opravných prostředků. Předmětem posouzení městského soudu v nyní projednávané věci však tyto otázky být nemohou.

50. Ze stejných důvodů je nepřipustná argumentace žalobkyně, dle níž ve vyměřovacím řízení nebylo možné pokračovat poté, co bylo první rozhodnutí pravomocně stanovící daň zrušeno správním soudem. Toto tvrzení by zaprvé, i kdyby bylo důvodné, představovalo pouhou nezákonnost rozhodnutí o dalším pravomocném vyměření daně, a tedy by za všech okolností mohlo být posouzeno jen při soudním přezkumu tohoto rozhodnutí. Zadruhé Nejvyšší správní soud již vysvětlil, proč je tento názor žalobkyně mylný, a to v rozsudku č. j. 1 Afs 5/2014 - 78, který je v žalobkynině věci taktéž kasačně závazný.

51. Důvodem pro prominutí daně zjevně nemůže být ani tvrzení, že byl správce daně při druhém rozhodování ve vyměřovacím řízení vázán právním názorem Krajského soudu v Ústí nad Labem vysloveným v rozsudku č. j. 15 Ca 176/2007 - 65, a nikoliv názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku č. j. 1 Afs 49/2009 - 109. I tato námitka představuje tvrzení prosté nezákonnosti rozhodnutí vydaného ve vyměřovacím řízení, a navíc již byla také závazně odmítnuta Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 1 Afs 77/2015 - 124.

52. Jediné tvrzení žalobkyně, které by alespoň na první pohled mohlo vést k úspěšnosti její žádosti o prominutí daně, a vyžaduje tedy hlubší rozbor, se týká údajného judikatorního obratu, k němuž mělo dojít v rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu. Judikatorní obrat by sice za určitých okolností mohl představovat nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů odůvodňující prominutí daně, v nyní projednávané věci takové okolnosti však nenastaly hned ze tří důvodů: zaprvé k žádnému judikatornímu obratu nedošlo, zadruhé by před skončením vyměřovacího řízení a navazujících soudních řízení judikatorní obrat nebyl důvodem prominutí daně, a zatřetí by judikatorní obrat týkající se otázky počátku pětiletého období uplatňování slevy na dani neznamenal žádnou změnu pro výši vyměřené daně.

53. Žalobkyně se opírá o závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 Afs 56/2013 - 32, kde se uvádí: „*Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že se v případě mimořádného opravného prostředku – prominutí daně podle § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků – neuplatní pravidlo, že judikatorní obrat nelze považovat za dostatečný důvod pro zvrácení již pravomocně stanovené daně prostřednictvím mimořádných opravných prostředků v daňovém řízení, tak jak tomu je v případě přezkoumání daňových rozhodnutí, či při obnově řízení.*“

54. Žalobkyně má pravdu v tom, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí dopustil částečně nesprávného výkladu neurčitého právního pojmu *nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů*, když jako příklad naplnění tohoto pojmu uvedl dvojí zdanění. Nejvyšší správní soud totiž v právě citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 56/2013 - 32 výslovně uvedl, že si „lze ... jen stěží představit, že by v případě dvojího zdanění postupoval správní orgán podle § 55a [zákona o správě daní], pokud mu současně tentýž zákon o správě daní a poplatků ‚stanoví povinnost‘ ex offio zrušit platební výměr, kterým by tato duplicitní daňová povinnost byla stanovena a kterou by požadoval daňový subjekt prominout“. Tato abstraktní mylka žalovaného při výkladu aplikovaného neurčitého právního pojmu však neměla vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Žalovaný totiž své rozhodnutí založil především na správném názoru, že nesrovnalostí vyplývající z uplatňování daňových zákonů nemůže být pouhá nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně, kterou lze namítat v rámci opravných prostředků proti tomuto rozhodnutí. Otázkou, zda by nesrovnalost mohl představovat judikatorní obrat, se žalovaný výslovně nezabýval, což mu však nelze vytýkat, neboť žalobkyně tuto argumentaci poprvé uplatnila až v žalobě, což učinila přípustně v souladu se závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62, č. 1742/2009 Sb. NSS.

55. Žalobkyně má za to, že judikatorní obrat v jejím případě představuje přímo závěr rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 49/2009 - 109 vydaného v její věci, že pětileté období, v němž lze uplatňovat slevu na dani podle § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů a zároveň je třeba dodržovat stanovené zákonné podmínky, nezačíná okamžikem, kdy slevu poprvé uplatnit lze, ale až tehdy, kdy ji daňový subjekt poprvé uplatní. Tento rozsudek však žádnou změnu judikatury představovat nemohl, neboť se jednalo o vůbec první rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, které se touto otázkou zabývalo.

56. Změnou judikatury, která dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 56/2013 - 32 může představovat důvod prominutí daně, je jen situace, kdy dojde ke změně již jednou vysloveného právního názoru vrcholného soudu, na jehož závaznost bylo dříve možné se spoléhat. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86, č. 1764/2009 Sb. NSS, bodu 57, ustálená judikatura vrcholných soudů představuje z materiálního hlediska právní normu, s jejímiž změnami je třeba zacházet obdobně jako s novelami právních předpisů. Z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, č. 1723/2008 Sb. NSS, potom vyplývá, že překonat závaznost rozhodnutí tříčlenného senátu Nejvyššího správního soudu lze jen rozhodnutím orgánu funkčně nadřízeného. K takové situaci by v případě žalobkyně došlo jen v případě, pokud by byl prvotní právní názor vyslovený vůči ní Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 1 Afs 49/2009 - 109 později překonán v jiné věci rozhodnutím s vyšší precedenční silou, typicky rozhodnutím rozšířeného senátu nebo Ústavního soudu. Žalobkyně však netvrdila, že by v jejím případě k něčemu takovému došlo. Je tomu právě naopak, neboť Nejvyšší správní soud závěry uvedené v rozsudku týkajícím se žalobkyně výslovně potvrdil v publikovaném rozsudku ze dne 29. 5. 2004, č. j. 5 Afs 59/2013 - 55, č. 3092/2014 Sb. NSS.

57. Žalobkyně tedy nesprávně používá pojem judikatorní obrat pro zcela běžnou situaci, kdy je určité ustanovení zákona nejprve správním orgánem a případně i krajským soudem vykládáno nesprávně, Nejvyšší správní soud se s jejich právním názorem při rozhodování o kasační stížnosti neztotožní a závazně zákon vyloží jinak. Jak bylo vysvětleno již výše, takový právní názor Nejvyššího správního soudu je pro danou věc

kasačně závazný a lze se mu bránit jen případnou ústavní stížností. Skutečnost, že je žalobkyně právním názorem vysloveným v její věci Nejvyšším správním soudem překvapena nebo že s ním nesouhlasí, nepředstavuje nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů, a nemůže se tedy jednat o důvod pro prominutí daně.

58. Zadruhé, i kdyby po vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu skutečně došlo k judikatornímu obratu, a to například rozhodnutím rozšířeného senátu nebo Ústavního soudu, nemohlo by se jednat o důvod prominutí daně, neboť dosud neskončil soudní přezkum rozhodnutí o pravomocném stanovení daně (tak tomu bylo dle skutkového stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí žalovaného, který je pro soud rozhodný, avšak je tomu tak i v době rozhodování soudu). Smyslem pravidla zakotveného v rozsudku č. j. 7 Afs 56/2013 - 32, tedy že změna judikatury může představovat důvod pro prominutí daně, je reagovat na situace, kdy daňový subjekt z judikatorního obratu již nemůže profitovat prostřednictvím opravných prostředků proti rozhodnutí o stanovení daně. Žalobkyně však tyto opravné prostředky stále nevyčerpala, neboť dosud nebyl pro ni neúspěšným způsobem ukončen soudní přezkum rozhodnutí o vyměření daně. Pokud by tedy došlo ke změně judikatury, na jejímž základě by byl zákon vykládán pro žalobkyni příznivějším způsobem, byla by tato změna zohledněna soudy při přezkumu rozhodnutí o vyměření daně. V souladu se závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, č. 1723/2008 Sb. NSS, a ze dne 22. 10. 2019, č. j. 4 As 3/2018 - 50, by totiž došlo k překonání kasační závaznosti právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem vůči žalobkyni. Dokud však může žalobkyně potenciální změnu judikatury využít přímo v rámci obrany proti vyměření daně, pozbývalo by smyslu z tohoto důvodu přistupovat k prominutí daně.

59. Konečně zatřetí je třeba konstatovat, že i kdyby došlo k judikatornímu obratu ohledně počátku pětiletého období podle § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů po ukončení soudního přezkumu rozhodnutí o vyměření daně, stále by se nejednalo o důvod pro prominutí daně z příjmů vyměřené žalobkyni za rok 2005, neboť výše vyměřené daně by byla stejná při obou výkladech. Žalobkyně totiž čelí skutečnosti, že podmínky čerpání slevy na dani podle § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů porušila jak v pětiletém období počítaném od roku 2001, a to tím, že s ní byly sloučeny jiné společnosti v letech 2003 a 2004, tak v pětiletém období počítaném od roku 2005, a to zánikem společnosti CHEMOPETROL, a.s. v roce 2007.

60. Aby žalobkyně měla nárok na uplatnění slevy na dani ve zdaňovacím období roku 2005, musel by být zákon vykládán tak, že žalobkyně musela zákonné podmínky plnit pouze v rámci zdaňovacího období, kdy slevu na dani uplatnila. Takový názor by však byl v rozporu se zřejmým zněním i účelem zákona a žalobkyně ani netvrdí, že by v ní o správnosti tohoto názoru bylo kdykoliv vyvoláno legitimní očekávání finanční správou nebo že by v tomto ohledu došlo k judikatornímu obratu. Daný právní názor zaujal pouze Krajský soud v Ústí nad Labem ve vůbec prvním rozsudku vydaném ve věci žalobkyně č. j. 15 Ca 176/2007 - 65, avšak tento názor byl ke kasační stížnosti finančního ředitelství promptně překonán rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 49/2009 - 109.

61. Neobstojí ani názor žalobkyně, že by v případě počítání pětiletého období od roku 2001 bylo třeba na její případ aplikovat § 35a odst. 7 zákona o daních z příjmů ve znění novely č. 84/2015 Sb., která má podle svého čl. IV účinky pravé retroaktivity. Podle této nové právní úpravy smí daňový subjekt poté, kdy byla sleva na dani čerpána, ale ještě před uplynutím pětiletého (dnes desetiletého) období podle § 35b odst. 4 zákona o daních z

příjmů, provést fúzi sloučením, z níž vyjde jako nástupnická společnost, avšak v dalších zdaňovacích obdobích již slevu na dani čerpat nesmí. Toto ustanovení by však na případ žalobkyně nedopadlo, i kdyby pro ni pětileté období bylo počítáno od roku 2001, neboť *nejprve* prošla fúzemi v letech 2003 a 2004, a až *následně* uplatnila slevu na dani v roce 2005. Ani prostřednictvím uvedené novely zákona tedy žalobkyně není vymaněna z následků skutečnosti, že zákonné podmínky čerpání slevy na dani porušila jak v pětiletém období počítaném od roku 2001, tak v pětiletém období počítaném od roku 2005.

62. Lze tedy uzavřít, že v případě žalobkyně platí kasačně závazný právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem, že pětileté období pro uplatňování slevy na dani podle § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů začíná až v okamžiku, kdy je sleva skutečně poprvé uplatněna. Tento výklad zákona nebyl překonán žádnou změnou judikatury. I kdyby ke změně judikatury došlo, mohla by se žalobkyně jejího zohlednění domáhat v rámci stále trvajícího soudního přezkumu rozhodnutí o vyměření daně. Navíc platí, že ani kdyby na základě změny judikatury bylo pětileté období pro uplatnění slevy na dani počítáno od okamžiku, kdy sleva mohla být žalobkyní poprvé uplatněna, nic by to na právním postavení žalobkyně nezměnilo, a to ani s přihlédnutím k novele zákona o daních z příjmů provedené zákonem č. 84/2015 Sb.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

63. Jelikož žádný z uplatněných žalobních bodů nebyl důvodný, soud žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

64. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle něž má na náhradu nákladů právo ten účastník, který byl v řízení úspěšný. Žalobkyně v nyní projednávané věci úspěch neměla a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 16. ledna 2020

JUDr. Ing. Viera Horčicová
předsedkyně senátu