



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: UNIPETROL RPA, s.r.o.**, IČ 27597075, se sídlem Záluží 1, Litvínov, zastoupeného Mgr. Romanem Vojtou, LL.M., advokátem advokátní kanceláře WEIL, GOTSHAL & MANGES s.r.o., se sídlem Křížovnické nám. 193/2, Praha 1, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27.10.2010, č.j. 9612/10-1200-506330,

t a k t o :

- I.** Žaloba **s e z a m í t á .**
- II.** V řízení o žalobě a kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11.12.2013. č.j. 15 Af 97/2010-138, žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í:

Žalobce se v žalobě podané v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí původně žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27.10.2010, č.j. 9612/10-1200-506330, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Litvínově o dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 ze dne 27.5.2010, č.j. 29125/10/207971505917, kterým bylo částečně vyhověno odvolání proti konkludentnímu vyměření předmětné daně tak, že byla daňová povinnost změněna z částky 335 873 460,- Kč na částku 324 944 880,- Kč.

Dne 1.1.2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem.

Podle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), ve spojení s ustanoveními § 5 a § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona o finanční správě se od 1.1.2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství.

V žalobě žalobce stručně zrekapituloval průběh správního řízení. Konstatoval, že dne 2.10.2006 podal přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005. Dne 1.11.2006 podal opravný prostředek proti konkludentnímu vyměření daně. Dne 17.1.2007 Finanční úřad v Litvínově rozhodl o částečném vyhovění tomuto opravnému prostředku. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o kterém bylo rozhodnuto Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 13.7.2007. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem bylo napadeno žalobcem žalobou proti rozhodnutí správního orgánu. Na základě této žaloby Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, zrušil jak žalobou napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem tak i autoremedurní rozhodnutí o odvolání Finančního úřadu v Litvínově ze dne 17.1.2007. Kasační stížnost Finančního ředitelství v Ústí nad Labem Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 26.8.2009, č.j. 1 Afs 49/2009-109.

Dne 11.2.2010 obdržel žalobce výzvu od Finančního úřadu v Litvínově ze dne 11.2.2010, č.j. 7299/10/207971505865, kterou byl vyzván k doložení oprávněnosti čerpání investiční pobídky. I přes námitky a vyjádření žalobce pak bylo pokračováno v daňovém řízení a dne 27.5.2010 bylo Finančním úřadem v Litvínově vydáno autoremedurní rozhodnutí ve věci o odvolání proti konkludentnímu vyměření daně, č.j. 29125/10/207971505917. Rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 1.11.2010, č.j. 9612/10-1200-506330, bylo následné žalobcovo odvolání zamítnuto.

Žalobce namítal nicotnost žalobou napadených rozhodnutí. Žalobce totiž argumentoval názorem, že konkludentní vyměření daně, proti kterému podal odvolání, o kterém bylo rozhodováno správcem daně, zaniklo již dlouho před vydáním autoremedurního rozhodnutí ze dne 27.5.2010, proti kterému směřovalo odvolání, o němž bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím. Žalobce trvá na tom, že předmětné konkludentní vyměření daně bez dalšího zaniklo, respektive bylo nahrazeno autoremedurním rozhodnutím o odvolání proti němu ze dne 17.1.2007. Dle názoru žalobce původní konkludentní vyměření daně již neexistuje, a to bez ohledu na skutečnost, že autoremedurní rozhodnutí ze dne 17.1.2007 bylo následně pravomocně zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65. Ve své argumentaci žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5.5.2010, č.j. 1 Afs 29/2010-66. Žalobce dále s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.3.2006, č.j. 1 As 27/2004-73, trvá na tom, že nelze vydat rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí neexistujícímu.

Dále žalobce uvedl, že ačkoli na výše uvedená stanoviska v průběhu daňového řízení upozorňoval, původně žalovaný se s otázkou nicotnosti autoremedurního rozhodnutí ze dne 27.5.2010, proti kterému směřovalo odvolání, v žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádal. A dokonce původně žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí rozhodoval o odvolání proti

danému dle žalobce nicotnému autoremedurnímu rozhodnutí správce daně. Proto považuje žalobou napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné.

Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů namítá žalobce rovněž z toho důvodu, že se původně žalovaný dle jeho názoru v žalobou napadeném rozhodnutí nezabýval jeho odvolací námitkou týkající se porušení zásady in dubio pro reo ve věci zastavení řízení z důvodu odpadnutí důvodu řízení. Rovněž namítal, že ve výroku autoremedurního rozhodnutí správce daně ze dne 27.5.2010 ani ve výroku žalobou napadeného rozhodnutí nejsou uvedeny právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. V autoremedurním rozhodnutí správce daně ze dne 27.5.2010 pak dle žalobce chybí základní náležitosti rozhodnutí, a to uvedení nově vyměřovaného základu daně a nově vyměřené daně a rozdílu mezi základem daně a daní původně stanovenou a základem daně a daní nově vyměřenou. Dále namítal nepřezkoumatelnost autoremedurního rozhodnutí správce daně ze dne 27.5.2010, neboť dle jeho názoru z uvedeného rozhodnutí není zřejmé, jak správce daně rozhodl, zda byla žalobci doměřena nějaká daňová povinnost a případně v jaké výši, které rozhodnutí bylo tímto autoremedurním rozhodnutím změněno a zda změnou tohoto rozhodnutí došlo k nahrazení či doplnění původního rozhodnutí.

Dále žalobce bez bližší specifikace uvedl, že se původně žalovaný a správce daně ve svých rozhodnutích nevypořádali s vícero dalšími námitkami žalobce a s důkazy navrženými k jejich prokázání, a proto považuje žalobou napadené rozhodnutí rovněž za nepřezkoumatelné.

Dále žalobce namítal zejména nezákonnost autoremedurního rozhodnutí správce daně ze dne 27.5.2010 a žalobou napadeného rozhodnutí z toho důvodu, že správní orgány je s ohledem na skutečnost, že Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, zrušil předchozí rozhodnutí původně žalovaného ve věci a současně i předchozí autoremedurní rozhodnutí, vůbec neměli taková rozhodnutí vydávat a po vrácení věci k dalšímu řízení od soudu měli řízení zastavit. V tomto směru žalobce poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2009, č.j. 1 Aps 2/2008-76, ve kterém se rozšířený senát vyjadřoval k otázce, zda je vůbec správce daně oprávněn k dalšímu postupu v daňovém řízení v případě, kdy krajský soud zruší rozhodnutí odvolacího orgánu i rozhodnutí správce daně prvního stupně. V tomto rozhodnutí dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu k závěru, že prvostupňový orgán v daňovém řízení nemůže po zrušení svého rozhodnutí soudem v řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové, ale že musí takové řízení zastavit podle § 27 odst. 1 písm. g) zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), pro odpadnutí důvodu řízení. Správce daně a původně žalovaný v dané věci však i přes upozornění žalobce postupovali v rozporu s výše uvedenými závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu.

Dále žalobce namítal s odkazem na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, že rozhodnutím Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, kterým bylo zrušeno i autoremedurní rozhodnutí správce daně ze dne 17.1.2007, dané daňové řízení skončilo a rozhodnutí krajského soudu současně založilo překážku věci rozsouzené ve věci daně z příjmů žalobce za zdaňovací období roku 2005.

Žalobce trvá na tom, že v důsledku rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, kterým bylo zrušeno druhostupňové rozhodnutí i autoremedurní rozhodnutí správce daně ze dne 17.1.2007, nebyla žalobci za zdaňovací období roku 2005 vyměřena daň z příjmů právnických osob. Z výše uvedené argumentace dle

žalobce vyplývá, že již mu ani daň z příjmů právnických osob za uvedené období být nově vyměřena nemůže. Proto trvá na tom, že jeho daň z příjmů právnických osob za uvedené období je ve výši 0,- Kč. Vzhledem ke skutečnosti, že již žalobci žádná daň z příjmů právnických osob za uvedené období nemůže být vyměřena, nelze dle jeho názoru ani zkoumat, zda dodržel podmínky pro slevu z této neexistující daňové povinnosti za rok 2005.

Žalobce rovněž namítal, že daňové orgány měly v dané situaci při znalosti závěrů obsažených v rozhodnutích rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2009, č.j. 1 Aps 2/2008-76, a ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, v souladu se zásadou in dubio pro libertate zvolit takový výklad příslušných předpisů, který bude co nejméně zasahovat do práv žalobce. Měly tedy dospět k závěru, že v daňovém řízení již nelze pokračovat. Vzhledem k tomu, že však daňové orgány postupovaly v rozporu s uvedenou zásadou, jsou dle žalobce žalobou napadené rozhodnutí i prvostupňové autoremedurní rozhodnutí správce daně ze dne 27.5.2010 nezákonná.

Současně žalobce namítl, že předmětná rozhodnutí vydaná daňovými orgány po rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, jsou stížena i dalšími vadami. Ve výroku obou rozhodnutí chybí dle žalobce uvedení právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. V autoremedurním rozhodnutí správce daně ze dne 27.5.2010 pak dle žalobce chybí uvedení nově vyměřeného základu daně a nově vyměřené daně a rozdílu mezi základem daně a daní původně stanovenou a základem daně a daní nově vyměřenou. Dále dle žalobce z výroku autoremedurního rozhodnutí není vůbec zřejmé, jak správce daně rozhodl, zda byla žalobci doměřena nějaká daňová povinnost a případně v jaké výši, které rozhodnutí bylo autoremedurním rozhodnutím změněno a zda změnou tohoto rozhodnutí došlo k nahrazení či doplnění původního rozhodnutí.

Dále namítl, že autoremedurní rozhodnutí i žalobou napadené rozhodnutí opět trpí vadami, které vytykal Krajský soud v Ústí nad Labem i Nejvyšší správní soud již původním rozhodnutím správce daně a žalovaného v rozsudcích ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, a ze dne 26.8.2009, č.j. 1 Afs 49/2009-109, spočívajícími v nedostatečném vypořádání se s vícero námitkami uplatněnými žalobcem a s důkazy navrženými k jejich prokázání. Tyto vady dle žalobce opět zakládají nutnost zrušení žalobou napadeného rozhodnutí i autoremedurního rozhodnutí.

Žalobce rovněž namítal, že i v případě, že by daňové orgány po zrušujícím rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, mohly pokračovat v daňovém řízení, bylo by žalobou napadené rozhodnutí nezákonné, neboť žalobci nebyla protizákonně přiznána sleva na dani v souladu s investiční pobídkou s odkazem na skutečnost, že se v roce 2007 společnost UNIPETROL RPA, s.r.o. stala právní nástupcem společnosti CHEMOPETROL, a.s. Zdůraznil, že v citovaném rozsudku krajský soud konstatoval, že žalobce měl i přes uvedenou korporátní změnu jako právní nástupce společnosti CHEMOPETROL, a.s. nárok na slevu na dani v souvislosti s investiční pobídkou. Daňové orgány však tento pro ně v dané věci závazný právní názor nerespektovaly. V důsledku toho je dle žalobce žalobou napadené rozhodnutí nezákonné.

Žalobce rovněž namítal, že daňové orgány neměly postupovat dle právního názoru uvedeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26.8.2009, č.j. 1 Afs 49/2009-109, kterým bylo rozhodováno o kasační stížnosti původně žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, který byl vysloven pouze jako obiter dictum, ale měl postupovat výlučně v souladu se závěry obsaženými ve výše citovaném rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem.

Dále žalobce namítl, že daňové orgány při existenci více výkladů § 35a odst. 2 písm. c) zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), upřednostnily výklad v neprospěch žalobce, ač měly upřednostnit výklad ve prospěch žalobce. Tento postup je dle žalobce v rozporu se zásadami in dubio pro libertate, resp. z ní vycházejícími pravidly in dubio mitius nebo in dubio pro reo. Žalobce trvá na tom, že ustanovení § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů není jasné a srozumitelné a ani jeho výklad v daném případě není jednoznačný. Je nepřipustné, aby následky nejednoznačnosti daňového zákona a nejednotnost jeho uplatňování byly v konečném důsledku k tíži žalobce jako daňového subjektu.

Žalobce rovněž uvedl, že vycházel z toho, že pětileté období, resp. lhůta, ve které lze slevu na dani uplatňovat, začala v roce 2001 a skončila v roce 2005. V roce 2005, tj. v posledním roce zmíněného pětiletého období, žalobce splnil veškeré zákonné podmínky pro vznik slevy na dani a za toto jediné relevantní období ji uplatnil. Jestliže pak předmětné pětileté období skončilo právě v roce 2005, nemohl žalobce podmínku dle § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů již následně porušit. Výklad Nejvyššího správního soudu uvedený v rozsudku ze dne 26.8.2009, č.j. 1 Afs 49/2009-109, kterým bylo rozhodováno o kasační stížnosti původně žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, dle kterého se má zkoumat, zda žalobce dodržel v období pěti let po roce 2005 podmínku uvedenou v § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, považuje žalobce za překvapivý a rozporný s dosavadním výkladem Ministerstva financí. Při aplikaci tohoto překvapivého názoru Nejvyššího správního soudu tak na minulé jednání žalobce byly kladeny zcela nové požadavky, se kterými se žalobce neměl možnost před rozhodnutím Nejvyššího správního soudu seznámit a v příslušném období se jimi řídit. Aplikací názoru Nejvyššího správního soudu ze strany daňových orgánů vůči žalobci tak došlo dle jeho názoru k porušení jeho práva na předvídatelnost rozhodnutí jako součásti práva na spravedlivý proces a byl rovněž porušen princip legitimních očekávání žalobce.

Dále žalobce poukázal na skutečnost, že do ustanovení § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů byla podmínka zákazu sloučení s jiným subjektem doplněna až novelou s účinností od 30.1.2002. Toto novelizované znění již nelze aplikovat na daný případ. Do uvedené novely v předmětném ustanovení zákaz sloučení příjemce investiční pobídky s jiným subjektem v daném ustanovení nebyl, a nemohlo tedy ze žalobcovy strany k jeho porušení dojít. Znění účinné do 29.1.2002 stanovovalo podmínku, že „*se s ním nesloučí jiný subjekt*“, a teprve znění účinné od 30.1.2002 stanovovalo podmínku, že „*se nesloučí s jiným subjektem*“. Dle žalobce došlo uvedenou novelou k rozšíření okruhu podmínek pro možnost uplatnění slevy na dani. Jiný výklad by dle žalobce znamenal absolutní iracionalitu, resp. zbytečnost zákonodárcem provedených změn. Žalobce trvá na tom, že podmínka obsažená v § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů ve znění rozhodném pro daný případ nebyla z jeho strany porušena.

Původně žalovaný ve svém písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí v plném rozsahu.

Původně žalovaný zrekapituloval dosavadní průběh daňového a soudního řízení v předmětné věci. K samotným námitkám původně žalovaný uvedl, že jsou totožné s námitkami uplatněnými v rámci daňového řízení, se kterými se původně žalovaný vypořádal v rámci odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

Původně žalovaný považuje argumentaci žalobce, že po zrušení vyměření daně již nelze pokračovat v řízení za nepříhodnou. Původně žalovaný trval na tom, že v daném případě došlo k vyměření daně konkludentně na základě daňového přiznání žalobce a následným rozhodnutím o odvolání proti tomuto konkludentnímu vyměření došlo pouze ke změně výše daňové povinnosti, ovšem ke zrušení původního vyměření daně v dané věci nikdy nedošlo. Původně žalovaný trval na tom, že bylo v daném případě nutné vyřídit žalobcem řádně podaný opravný prostředek proti konkludentnímu vyměření daně, k čemuž úkony daňových orgánů směřovaly. Bylo-li zrušeno autoremedurní rozhodnutí správce daně o odvolání žalobce proti konkludentnímu vyměření daně ze dne 17.1.2007 a rozhodnutí o odvolání proti tomuto autoremedurnímu rozhodnutí, zůstalo v daňovém řízení dle původně žalovaného nedořešeno odvolání žalobce proti konkludentnímu vyměření daně. Tento nepřipustný stav bylo nutno dle původně žalovaného odstranit, ve věci rozhodnout a dosažením právní moci původního vyměření jej postavit na jisto.

K argumentaci rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5.5.2010, č.j. 1 Afs 29/2010-66, původně žalovaný uvedl, že se závěry obsaženými v tomto rozsudku není postup správce daně v rozporu, neboť v případě rozhodovaném citovaným rozsudkem bylo zahájeno vytýkácí řízení, aniž by došlo ke konkludentnímu vyměření daně. V případě, který je předmětem tohoto řízení, došlo řádně ke konkludentnímu vyměření daně a vytýkácí řízení nebylo vůbec zahájeno. Dle původně žalovaného rovněž nedošlo ani ke kolizi se závěry obsaženými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17.3.2006, č.j. 1 As 27/2004-73, neboť v případě, který je předmětem tohoto řízení, nejde o neexistující rozhodnutí, nýbrž o rozhodnutí o konkludentním vyměření, které bylo vykonatelné, přestože nenabývalo právní moci.

Dále původně žalovaný uvedl, že trvá na tom, že konkludentní vyměření daně nebylo nikdy zrušeno, a proto rozhodnutí o odvolání, vydané po rozhodnutí soudu, je procesně v souladu s daňovým řádem.

Na vyjádření původně žalovaného reagoval žalobce replikou, ve které uvedl, že tvrzení původně žalovaného o existenci konkludentního vyměření daně z roku 2006 je nesprávné. Dle žalobce konkludentní vyměření daně z roku 2006 bez dalšího zaniklo a bylo nahrazeno novým rozhodnutím správce daně ze dne 17.1.2007. Autoremedurní rozhodnutí správce daně ze dne 17.1.2007 bylo pak dle žalobce novým a jediným prvostupňovým vyměřením základu daně z příjmů právnických osob a daňové povinnosti za rok 2005. V tomto směru žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, ze které vyplývá, že v případě autoremedurního rozhodnutí jde o nové rozhodnutí (např. rozsudky ze dne 28.7.2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, ze dne 19.6.2009, č.j. 8 Afs 76/2007-48, ze dne 21.2.2008, č.j. 7 Afs 68/2007-82). Žalobce rovněž poukázal na skutečnost, že ke stejnému závěru ve své judikatuře dospěl i Nejvyšší soud.

Žalobce dále trvá na tom, že v důsledku zrušení autoremedurního rozhodnutí ze dne 17.1.2007 nemohlo dojít k nějakému obživení konkludentního vyměření daně. Tento závěr dle žalobce vyplývá i z již citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5.5.2010, č.j. 1 Afs 29/2010-66, a z nálezu Ústavního soudu ze dne 21.10.2010, sp. zn. III. ÚS 2203/10.

Žalobce tedy trvá na tom, že v době vydání autoremedurního rozhodnutí ze dne 27.5.2010 neexistovalo již žádné původní vyměření daně ani žádné nevyřízené odvolací řízení. Žalobce trvá rovněž na tom, že je pojmově vyloučeno, aby správce daně v odvolacím řízení rozhodoval o odvolání proti neexistujícímu rozhodnutí.

Dále žalobce zopakoval, že trvá na svých názorech, že s ohledem na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu obsažené v usnesení ze dne 24.11.2009, č.j. 1 Aps 2/2008-76, daňové orgány vzhledem ke skutečnosti, že rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, bylo zrušeno jak druhostupňové rozhodnutí tak i autoremedurní rozhodnutí správce daně ze dne 17.1.2007, nemohlo být v předmětném daňovém řízení pokračováno.

Dále žalobce podáním ze dne 15.8.2012 doplnil svoji argumentaci o odkazy na relevantní judikaturu Evropského soudního dvora. Žalobce uvedl, že již v žalobě konstatoval, že úvahy Nejvyššího správního soudu o podmínkách uplatněné slevy na dani publikované v rozsudku 26.8.2009, č.j. 1 Afs 49/2009-109, kterým bylo rozhodováno o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, jsou zcela nové a překvapivé a vedly k retroaktivnímu a protiprávnímu zásahu do práv žalobce. Dle názoru žalobce správnost jeho tvrzení o nepřipustnosti postupu daňových orgánů podle takto nově formulovaných úvah podporuje i rozhodnutí Evropského soudního dvora ze dne 15.12.2011, sp. zn. C-427/10, Banca Antoniana Popolare Veneta SpA v. Ministrero dell'Economia e delle Finanze, Agenziv a delle Entrate. V odůvodnění tohoto rozsudku je uvedeno, že pokud daňový subjekt postupuje v souladu s praxí daňové správy, není možné takové jednání zpětně přičítat k tíži daňovému subjektu. Evropský soudní dvůr dovodil, že retroaktivní změna právního posouzení k tíži daňového subjektu je vyloučena. Postup daňových orgánů v souladu s překvapivým názorem Nejvyššího správního soudu v dané věci, kdy byly tyto závěry aplikovány zpětně na rok 2005, je dle žalobce v příkrém rozporu s výše uvedenými závěry Evropského soudního dvora. Postupem daňových orgánů byl porušen dle žalobce princip legitimních očekávání žalobce. Daňové orgány měly postupovat v souladu se zásadou in dubio pro reo. Žalobce trvá na tom, že s ohledem na závěry Evropského soudního dvora obsažené ve výše citovaném rozsudku, nebyly daňové orgány oprávněny na daňové povinnosti žalobce k dani z příjmů za rok 2005 aplikovat zpětně nové obecné právní úvahy Nejvyššího správního soudu obsažené v rozsudku 26.8.2009, č.j. 1 Afs 49/2009-109. Naopak finanční orgány měly aplikovat výklad pro žalobce příznivější, který finanční orgány zastávaly v rozhodné době a ze kterého žalobce v dobré víře vycházel.

Žalobce v dalším podání ze dne 2.12.2014 zopakoval své závěry ohledně nemožnosti pokračování v daňovém řízení po právní moci rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, obsažené v původní žalobě a odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Nejvyššího soudu, která dle jeho názoru jeho závěry podporuje.

Po nařízení jednání ve věci žalobce zaslal soudu své další podání ze dne 18.2.2015. V tomto podání shrnul veškerou svou dosavadní argumentaci.

Ve vztahu k otázce interpretace ustanovení § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů nově poukázal na skutečnost, že s účinností od 12.7.2012 je po novelizaci provedené zák. č. 192/2012 Sb. v ustanovení § 6a odst. 10 zák. č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách (dále jen „zákon o investičních pobídkách“), obsažena úprava, která výslovně stanovuje postup a podmínky situace, kdy příjemce investiční pobídky se chce zúčastnit fúze jako zanikající společnost, a to za situace, kdy § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů zůstal beze změny. Z této skutečnosti žalobce dovodil, že v rozhodné době se ustanovení

§ 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů na případ sloučení společnosti CHEMOPETROL, a.s. se žalobcem nevztahovalo a posouzení předmětné fúze podléhalo výlučně režimu zákona o investičních pobídkách, který však až do výše uvedené novely žádnou zvláštní úpravu neobsahoval, a proto daná fúze z pohledu existence investičních pobídek nebyla nijak limitovaná.

Dále poukázal na skutečnost, že Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky schválila novelu zákona o daních z příjmů, kterou zákaz fúzí upravený v § 35a odst. 2 písm. c) tohoto zákona byl bez náhrady zrušen. Dle žalobce tato novela dokládá, že předmětná sankce spočívající v povinnosti vrácení již čerpaných částek slevy na dani v rámci investičních pobídek nemá reálný smysl.

Při jednání soudu právní zástupce žalobce zopakoval veškerá žalobní tvrzení a námitky tak, jak byly uplatněny v žalobě, replice a vyjádřeních ze dne 15.8.2012, 2.12.2014 a 18.2.2015. Zdůraznil, že žalobou napadené rozhodnutí nemůže dle jeho názoru obstát pro zjevnou nezákonnost.

Žalovaný se z účasti při jednání včas písemně omluvil. Z obsahu omluvy jednoznačně vyplývalo, že souhlasí s projednáním věci bez jeho přítomnosti.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Primárně se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí. Soud dospěl k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí touto vadou netrpí, neboť právní názor původního žalovaného na věc je dostatečně zřejmý a přezkoumatelný, což vyplývá i z níže uvedené argumentace soudu. Původní žalovaný se sice nevyjádřil zcela výslovně ke všem odvolacím námitkám, ovšem jeho postoje k jednotlivým problematickým otázkám jsou zcela zřejmé a odůvodnění obsahuje důvody, které původního žalovaného k jeho závěrům vedly.

V předmětné věci již Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodoval rozsudkem ze dne 11.12.2013, č.j. 15 Af 97/2010-138. Tímto rozsudkem Krajský soud v Ústí nad Labem zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27.10.2010, č.j. 9612/10-1200-506330, a rozhodnutí finančního úřadu v Litvínově ze dne 27.5.2010, č.j. 29125/10/207971505917, pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Soud dospěl k závěru, že z hlediska charakteru rozhodnutí vydaného v rámci autoremedury se jedná o prvoinstanční rozhodnutí vydané správcem daně v rámci odvolacího řízení. Současně konstatoval, že závěry obsažené v rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2009, č.j. 1 Aps 2/2008-76, kde bylo konstatováno, že pokud prvostupňový orgán v daňovém řízení nemůže po zrušení svého rozhodnutí v řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové, nemůže tak učinit ani po zrušení platebního výměru soudem, je nutno aplikovat i na daný případ, kdy prvostupňovým rozhodnutím bylo rozhodnutí vydané v rámci autoremedury. V důsledku toho dle závěrů soudu bylo tedy daňové řízení vedené daňovými orgány vůči žalobci po právní moci rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, kterým bylo pravomocně zrušeno jak rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem tak i rozhodnutí správce daně o odvolání proti konkludentnímu vyměření daně, řízením nezákonným. Proto soud dospěl k závěru, že i rozhodnutí vydaná v rámci tohoto nezákonného řízení jsou nezákonnými rozhodnutími ve smyslu § 78 s.ř.s.

Proti tomuto rozsudku ze dne 11.12.2013, č.j. 15 Af 97/2010-138, podal včasnou kasační stížnost žalobce i žalované Odvolací finanční ředitelství. O kasačních stížnostech rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19.3.2014, č.j. 1 Afs 5/2014-78. Nejvyšší správní soud citovaným rozsudkem kasační stížnost žalobce zamítl a na základě kasační stížnosti žalovaného Odvolacího finančního ředitelství zrušil rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11.12.2013, č.j. 15 Af 97/2010-138. Tento rozsudek Nejvyššího správního soudu nabyl právní moci dne 25.3.2014.

V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud odkázal svůj rozsudek ze dne 21.1.2014, č.j. 1 Aps 14/2013-91, který řešil zcela totožný vztah mezi žalobcem a žalovaným, ale z pozice otázky existence nezákonného zásahu. V tomto rozsudku ze dne 21.1.2014, č.j. 1 Aps 14/2013-91, Nejvyšší správní soud vyslovil následující závěry:

„Postup správce daně po podání odvolání v daňovém řízení upravuje § 49 zákona o správě daní a poplatků (zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků – pozn. soudu). Z jeho prvního odstavce vyplývá, že správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, rozhodne o odvolání sám, pokud mu v plném rozsahu vyhoví. Proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat. Správce daně může rozhodnout o odvolání i v případě, že mu vyhoví pouze částečně. Proti takovému rozhodnutí je přípustné odvolání. Podle čtvrtého odstavce citovaného ustanovení pak platí, že pokud správce daně o odvolání podle odstavců 1 a 2 sám nerozhodne, postoupí odvolání spolu s výsledky doplněného řízení, s úplným spisovým materiálem a s předkládací zprávou odvolacímu orgánu k rozhodnutí.

Poté, co je v daňovém řízení podáno daňovým subjektem odvolání, přichází v úvahu nejprve „procesní kroky“ správce daně prvního stupně; ten posoudí obsah odvolání a nemůže-li posoudit všechny jeho údaje z výsledků již provedeného řízení, řízení doplní. Dospěje-li poté k závěru, že nastaly podmínky pro úplné vyhovění odvolání, či alespoň pro vyhovění částečné, může o podaném odvolání sám rozhodnout. Vyhoví-li správce daně prvního stupně odvolání pouze částečně, je daňovému subjektu zachováno právo podat odvolání do té části rozhodnutí, v němž správce daně odvolacím námitkám nevyhověl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.3.2007, č.j. 1 Afs 111/2006-56, publikovaný pod č. 1888/2009 Sb. NSS; všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupná na www.nssoud.cz).

Funkční příslušnost správního orgánu prvního stupně rozhodnout o odvolání za situace, kdy mu lze zcela nebo částečně vyhovět, zakotvuje § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Autoremedura je vázána na možnost alespoň částečného vyhovění odvolání a přichází v úvahu jen tam, kde správce daně na základě odvolacích důvodů uzná, že pochybil. Přestože autoremedurní rozhodnutí je rozhodnutím správce daně prvního stupně, při plném vyhovění se proti němu nelze odvolat; naopak odvolání je přípustné při vyhovění částečném. Autoremedura představuje výjimku ze zásady dvojinstančnosti; do postavení odvolacího orgánu se dostává orgán prvostupňový, jehož možnosti, jak s odvoláním naložit jsou omezeny – nemůže odvolání věcně zamítnout. V důsledku přenesení funkční příslušnosti k rozhodnutí o odvolání na správce daně prvního stupně je správce daně prvního stupně v tomto řízení nadán v mezích své rozhodovací pravomoci shodnými právy a povinnostmi, jakými disponuje odvolací orgán (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 76/2007-48, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS, bod 27). Rozhodnutí vydané správním orgánem prvního stupně v rámci autoremedury je proto nutné chápat jako rozhodnutí o odvolání.

V předmětné věci bylo vyměřovací řízení ukončeno konkludentním vyměřením daně dne 4.10.2006. Odvolací řízení bylo zahájeno podáním odvolání k finančnímu úřadu dne 1.11.2006 a skončeno vydáním rozhodnutí finančního ředitelství dne 27.10.2010. Rozhodnutí o odvolání ze dne 17.1.2007 vydané správním orgánem prvního stupně v rámci autoremedury tak představuje rozhodnutí vydané v rámci odvolacího řízení a touto optikou je nutno vnímat i důsledky rozsudku krajského soudu, kterým bylo takové rozhodnutí zrušeno.

Obecně platí, že zruší-li správní soud rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátí k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s.ř.s., dostává se věc do fáze před vydáním odvolacího rozhodnutí. V intencích soudem vysloveného závazného právního názoru (§ 78 odst. 5 s.ř.s.) je žalovaný povinen v nově otevřeném odvolacím řízení znovu rozhodnout. Krajský soud v Ústí nad Labem v projednávané věci rozsudkem č.j. 15 Ca 176/2007-65 zrušil nejen rozhodnutí tehdejšího žalovaného (rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 13.7.2007), ale i rozhodnutí finančního úřadu o odvolání ze dne 17.1.2007 vydané v rámci autoremedury. V důsledku zrušujícího rozsudku krajského soudu se věc vrátila do té procesní fáze řízení, jež neprodleně předcházela vydání rozhodnutí, která byla zrušena.

Pro projednávanou věc to znamená, že věc se vrátila do otevřeného odvolacího řízení, konkrétně do okamžiku po podání odvolání žalobcem dne 1.11.2006. Neobstojí proto závěr krajského soudu, že po zrušení rozhodnutí finančního úřadu ze dne 17.1.2007 již nebylo možno v daňovém řízení pokračovat, obdobně jako v případě zrušení dodatečných platebních výměrů správním soudem. Na rozdíl od případu popisovaného v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2009, č.j. 1 Aps 2/2008-76, publikovaného pod č. 1997/2010 Sb. NSS, kdy byla zrušena rozhodnutí vydaná v průběhu řízení vyměřovacího, v projednávaném případě byla správním soudem zrušena rozhodnutí vydaná v rámci odvolacího řízení. Krajský soud chybně kladl důraz na to, že správní soud zrušil rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, aniž by zohlednil, v jaké fázi daňového řízení bylo rozhodnutí vydáno. Jeho úvahy proto neobstojí. V dané věci není podstatné, zda o odvolání rozhodl správní orgán prvního stupně nebo orgán odvolací, ale skutečnost, že rozhodnutí ze dne 17.1.2007 i 13.7.2007 byla vydána v rámci odvolacího řízení.

Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že místo aby o podaném odvolání po vrácení věci finančnímu ředitelství v důsledku zrušujícího rozsudku krajského soudu rozhodlo právě finanční ředitelství, věc byla předána finančnímu úřadu k postupu podle § 49 zákona o správě

daní a poplatků, aniž by takový postup § 50 zákona umožňoval. Postoupení věci správci daně prvního stupně by bylo na místě pouze v případech předvídaných v § 50 odst. 3 nebo 5 zákona o správě daní a poplatků. Z judikatury Nejvyššího správního soudu nicméně vyplývá, že postoupení věci odvolacím orgánem správnímu orgánu prvního stupně v rozporu s § 50 zákona o správě daní a poplatků nemá dopad do práv daňového subjektu (srov. shora citovaný rozsudek č.j. 1 Afs 111/2006-56). Poté, co byla věc postoupena finančním ředitelstvím zpět finančnímu úřadu, finanční úřad rozhodl znovu podle § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Své původní rozhodnutí změnil tak, že daň snížil. I nové rozhodnutí finanční úřad odůvodnil a poučil žalobce o možnosti odvolat se. Této možnosti žalobce využil, podal odvolání, o kterém poté finanční ředitelství rozhodlo. Zmíněným postupem správních orgánů tak do práv žalobce zasazeno nebylo; jeho námitky byly přezkoumány jak finančním úřadem v rámci rozhodování podle § 49 zákona o správě daní a poplatků, tak finančním ředitelstvím, a žalobci se dostalo dvojího přezkumu jeho námitek v rámci daňového řízení. Ostatně ani sám žalobce ve svých podáních netvrdí, že by zmíněný procesní postup do jeho práv nějak zasahoval.

Svoji argumentaci žalobce zakládá na jiných tvrzeních. Konstatuje, že správní orgány vůbec nemohly pokračovat ve vedení daňového řízení po zrušení rozhodnutí ze dne 17.1.2007 a 13.7.2007. Vychází přitom ze závěrů vyslovených v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2009, č.j. 1 Aps 2/2008-76, publikovaného pod č. 1997/2010 Sb. NSS. V něm rozšířený senát konstatoval, že „prvostupňový orgán v daňovém řízení nemůže po zrušení svého rozhodnutí (platebního výměru) v řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové.“ Úvahy rozšířeného senátu se vztahují na situaci, kdy správní soudy kromě rozhodnutí o odvolání zruší i platební výměr vydaný správním orgánem prvního stupně. Jak již bylo shora podrobně popsáno, v projednávaném případě je však situace odlišná. Správní soudem byla zrušena rozhodnutí vydaná v průběhu odvolacího řízení. Fáze vyměřovací tedy skončila vydáním rozhodnutí o konkludentním vyměření daně, které zrušeno nebylo. Závěry rozšířeného senátu nelze mechanicky přejímat na projednávaný případ jen z důvodu, že bylo správním soudem zrušeno i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně.

Žalobce se dále mýlí, pokud argumentuje, že rozhodnutí vydané v rámci autoremedury „pohlcuje“ a s konečnou platností nahrazuje rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a je-li zrušeno, rozhodnutí o konkludentním vyměření daně nemůže „obživnout“. Ani z jím zmiňované judikatury takové závěry dovodit nelze. Jak bylo vyloženo výše, rozhodnutí správce daně prvního stupně o odvolání podle § 49 zákona o správě daní a poplatků, je rozhodnutím vydaným v odvolacím řízení. Pokud správce daně v rámci autoremedury podanému odvolání částečně vyhověl a své původní rozhodnutí změnil, existují tato rozhodnutí vedle sebe paralelně. Daňové řízení tvoří v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí. Při změně prvostupňového rozhodnutí v rámci odvolacího řízení platí obě rozhodnutí společně (tvoří fakticky jeden celek), a to v mezích provedených změn (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.6.2010, č.j. 1 Afs 42/2010-52, na který správně upozornil žalovaný; shodně i žalobcem zmiňované usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23.10.2007, sp. zn. 20 Cdo 3554/2006, www.nsoud.cz, které se však již nevyjadřuje k důsledkům zrušení rozhodnutí odvolání). Je-li následně měnicí rozhodnutí vydané v odvolacím řízení zrušeno, původní rozhodnutí správního orgánu prvního stupně platí tak, jak bylo původně vydáno (v nezměněném stavu). Zrušení rozhodnutí finančního úřadu ze dne 17.1.2007 správním soudem tedy neovlivnilo existenci původního rozhodnutí o konkludentním vyměření daně. Změny, k nimž došlo rozhodnutím vydaným v rámci autoremedury, pozbyly

platnosti právní mocí zrušujícího rozsudku krajského soudu a od této chvíle bylo nutno nahlížet na rozhodnutí o konkludentním vyměření daně v původním znění.“

Soud poznamenává, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.1.2014, č.j. 1 Aps 14/2013-91, žalobce napadl ústavní stížností, ovšem tato ústavní stížnost byla Ústavním soudem usnesením ze dne 16.10.2014, sp. zn. III. ÚS 1305/14, odmítnuta.

Na tomto místě soud poukazuje na ustanovení § 110 odst. 4 s.ř.s. V tomto ustanovení je uvedeno, že zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. Na tomto místě tedy musí soud podotknout, že žalobcova argumentace s odkazem na jiná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Nejvyššího soudu, kterou soudu předestřel ve svém vyjádření ze dne 2.12.2014, je v daném případě zcela nepříhodná, neboť v souladu s výše citovaným ustanovením § 110 odst. 4 s.ř.s. je soud v daném případě vázán shora uvedenými právními názory Nejvyššího správního soudu obsaženými v rozsudku ze dne 19.3.2014, č.j. 1 Afs 5/2014-78.

Jak bylo výše uvedeno Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že autoremedurní rozhodnutí správce daně ze dne 17.1.2007 je rozhodnutím odvolacím, a tudíž ani zrušení tohoto autoremedurního rozhodnutí a odvolacího rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, nezaložilo překážky pro další pokračování daňového řízení ve smyslu závěrů obsažených v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, a ze dne 24.11.2009, č.j. 1 Aps 2/2008-76, neboť rozhodnutí ve vyměřovacím řízení zůstalo nedotčeno a byla zrušena pouze rozhodnutí vydaná v řízení odvolacím. S ohledem na výše uvedené závěry tedy soud konstatuje, že autoremedurní rozhodnutí správce daně ze dne 27.5.2010 ani žalobou napadené rozhodnutí nejsou nicotnými rozhodnutími a samotná skutečnost, že autoremedurní rozhodnutí správce daně ze dne 17.1.2007 a odvolací rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem byla rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, zrušena, nezpůsobuje jejich nezákonnost. V tomto směru tedy považuje soud námitky žalobce za zcela nedůvodné.

K námitce žalobce, že daňové orgány měly postupovat dle právního názoru uvedeného v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, a nikoli dle právních názorů obsažených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26.8.2009, č.j. 1 Afs 49/2009-109, kterým bylo rozhodováno o kasační stížnosti daňového orgánu proti výše zmíněnému rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, uvádí soud následující.

Předně je třeba zdůraznit, že z obsahu odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26.8.2009, č.j. 1 Afs 49/2009-109, jednoznačně vyplývá, že závěry soudu týkající se výkladu jednotlivých ustanovení zákona o daních z příjmů, nejsou závěry vyslovené v daném rozsudku pouze pro úplnost či obiter dictum, ale je zcela nepochybné, že jde o závěry učiněné soudem v rámci meritorního přezkumu podané kasační stížnosti.

Otázkou závaznosti závěrů učiněných Nejvyšším správním soudem v rámci rozhodování o kasačních stížnostech, které se liší od závěrů, ke kterým dospěly krajské soudy v předcházejících řízeních, se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém

rozhodnutí ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75. V tomto rozhodnutí dospěl k jednoznačnému závěru, že pro správní orgán je závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu. Výslovně pak uvedl: „*Soudní řízení tvoří jediný celek. Z toho plyne, že v případech, kdy o věci rozhoduje nejen krajský soud, ale posléze i Nejvyšší správní soud, je rovněž nutno vyslovené právní názory v obou rozhodnutích vnímat jako komplex. Závazný právní názor soudu je tedy spojením závěrů vyslovených krajským soudem spolu s reakcí na argumenty kasační stížnosti, případně závěry činěné z moci úřední, které uvede ve svém rozhodnutí Nejvyšší správní soud, bez ohledu na to, zda jde o výrok kasační, zamítavý či odmítavý.*“ S těmito závěry se zdejší soud plně ztotožňuje. Závaznost právního názoru vysloveného soudem zakotvená v ustanovení § 78 odst. 5 s.ř.s. pro správní orgány v dalším řízení po vydání zrušujícího rozsudku je tedy nutno vykládat tak, že závaznými jsou právní závěry krajského soudu s ohledem na případnou korekci provedenou Nejvyšším správním soudem. Z uvedeného tedy jednoznačně vyplývá, že původně žalovaný a správce daně nepochybili, když odhlédli od závěru obsaženého v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, že žalobce měl i přes korporátní změnu (fúze) jako právní nástupce společnosti CHEMOPETROL, a.s. nárok na slevu na dani v souvislosti s investiční pobídkou, a naopak se řídili závěry obsaženými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26.8.2009, č.j. 1 Afs 49/2009-109.

Rovněž tyto námitky žalobce tedy vyhodnotil soud jako zcela nedůvodné.

K námitce žalobce, že daňové orgány při existenci více možných výkladů § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů upřednostnily v rozporu se zásadou in dubio pro libertate výklad v neprospěch žalobce, uvádí soud následující.

Daňové orgány zcela v souladu s platnou právní úpravou (jak bylo uvedeno výše) při posouzení věci vycházely z právních závěrů vyslovených v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, korigovaných právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku 26.8.2009, č.j. 1 Afs 49/2009-109. Výkladem právní úpravy obsažené v ustanovení § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů se Nejvyšší správní soud obsáhle zabýval ve svém výše citovaném rozsudku (na číslech listu 114-116 soudního spisu). Právě ve vztahu k interpretaci uvedeného ustanovení korigoval Nejvyšší správní soud závěry, ke kterým dospěl v rozsudku ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, Krajský soud v Ústí nad Labem. Správní orgány proto postupovaly správně, pokud při následném daňovém řízení vycházely z interpretace učiněné ve výše citovaném rozsudku Nejvyšším správním soudem. Soud rovněž považuje za správné zdůraznit, že Nejvyšší správní soud ve vztahu k ustanovení § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů dospěl k závěru, že systematický a teleologický výklad zákona nepřipouští jiné výkladové varianty, a není tedy dán prostor při výkladu daného ustanovení pro případné uplatnění zásady in dubio pro libertate či zásady in dubio pro reo.

K argumentaci žalobce, že výklad daného ustanovení ze strany Nejvyššího správního soudu byl pro něho překvapivý a rozporný s žalobcem respektovaným dosavadním výkladem provedeným Ministerstvem financí, soud poznamenává, že, jak již bylo výše uvedeno, v souladu s ustanovením § 78 odst. 5 s.ř.s. byly správní orgány v dané konkrétní věci vázány právními názory obsaženými v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, ve smyslu jejich korekce obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26.8.2009, č.j. 1 Afs 49/2009-109. Správní orgány tuto skutečnost plně

respektovaly. V tomto směru námitky žalobce, že došlo k porušení principu legitimních očekávání a jeho práva na předvídatelnost rozhodnutí jako součást práva na spravedlivý proces, jsou zcela nemístné, neboť žalobce byl již v uvedených rozsudcích seznámen s předmětnými právními závěry a v rámci následného daňového řízení mohl svoji procesní obranu i věcněprávní argumentaci formulovat s plnou znalostí právních závěrů, jimiž byly správní orgány rozhodnutími soudů vázány. Pokud by uvedené námitky spolu s námitkou překvapivosti rozhodnutí měly směřovat vůči závěrům, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26.8.2009, č.j. 1 Afs 49/2009-109, musí soud konstatovat, že nelze tyto námitky vůči závěrům obsaženým v uvedeném rozsudku vznášet v rámci následného správního řízení ani v rámci následného soudního přezkumu správních rozhodnutí. Pokud se domníval žalobce, že uvedené principy a zásady byly ve vztahu k němu předmětným rozsudkem Nejvyššího správního soudu porušeny, měl se pokusit domáhat se ochrany svých práv včasným podáním ústavní stížnosti proti tomuto rozsudku u Ústavního soudu. Vzhledem k výše uvedenému shledal soud i žalobcovu argumentaci judikaturou Evropského soudního dvora za zcela nemístnou.

K námitce žalobce, že podmínka obsažená v § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů nebyla žalobcem porušena, neboť znění účinné do 29.1.2002 stanovovalo podmínku, že „*se s ním nesloučí jiný subjekt*“, a teprve znění účinné od 30.1.2002 stanovovalo podmínku, že „*se nesloučí s jiným subjektem*“, a na případ žalobce se vztahuje znění účinné do 29.1.2002, jehož podmínku žalobce nenaplnil, soud uvádí následující.

Ustanovení § 35a odst. 2 písm. c) v rozhodném znění znělo takto: „*Zvláštními podmínkami, za kterých lze uplatnit slevu na dani podle odstavce 1, jsou ... c) poplatník v období, za které může uplatnit slevu na dani podle odstavce 3, nebude zrušen, nebude vůči němu zahájeno konkurzní řízení, nebo se s ním nesloučí jiný subjekt.*“

Ustanovení § 35a odst. 2 písm. c) ve znění po novele provedené zák. č. 453/2001 Sb. s účinností od 30.1.2002 znělo takto: „*Zvláštními podmínkami, za kterých lze uplatnit slevu na dani podle odstavce 1, jsou ... c) poplatník v období, za které může uplatnit slevu na dani podle odstavce 3, nebude zrušen, nebude vůči němu zahájeno konkurzní řízení, nesloučí se s jiným subjektem, nebo nepřevzme jmění společnosti, jenž bude zrušena bez likvidace (převod jmění na společníka), nebo v případě fyzické osoby neukončí nebo nepřeruší podnikatelskou činnost.*“

V důvodové zprávě k zák. č. 453/2001 Sb. je ve vztahu k výše předestřené změně uvedeno: „*Ustanovení se doplňuje o případy týkající se fyzických osob.*“

V daném případě se s původním daňovým poplatníkem CHEMOPETROL, a.s., kterému byl vydán souhlas s poskytnutím investičních pobídek, ke dni 31.12.2003 sloučila zanikající společnost CHEMOPETROL – CHEMTEZ, a.s. a ke dni 30.9.2004 zanikající společnost CHEMOPETROL BM, a.s., následně samotný daňový poplatník CHEMOPETROL, a.s. zanikl sloučením se společností UNIPETROL RAFINÉRIE a.s. a žalobcem s tím, že nástupnickou společností se stal žalobce, a to ke dni provedení zápisu fúze do obchodního rejstříku, což bylo dne 1.8.2007.

Žalobce při svém výkladu změn provedených v § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů vycházel výhradně ze striktního slovního výkladu. Takový výklad však může být pouze prvotním přiblížením se k významu právní normy. Pokud se přihledne k záměrům zákonodárce, tak z obsahu důvodové zprávy jednoznačně vyplývá, že drobnou formulační změnou provedenou v předmětném ustanovení neměl zákonodárce na mysli nějakým

způsobem měnit význam zákazu fúzování společnosti, které byl vydán souhlas s poskytnutím investičních pobídek, pro případ, že by chtěla těchto pobídek využít. Rovněž z hlediska teleologického výkladu je nutno konstatovat, že smyslem obou formulací je zamezit situacím, kdy by v důsledku fúze společnosti, která by chtěla využít investičních pobídek, docházelo k ovlivňování výše pobídek či zatemňování dodržení podmínek, za nichž je možno pobídek využít. Z uvedeného dospěl soud k závěru, že obě formulace [znění § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů] je třeba vykládat tak, že se vztahují jak na případy, kdy po sloučení nástupnickou společností bude společnost, které byl vydán souhlas s poskytnutím investičních pobídek, tak i na případy, kdy původní společnost, které byl vydán souhlas s poskytnutím investičních pobídek, zanikne a nástupnickou společností se stane společnost jiná. Ke stejnému závěru dospěl i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 26.8.2009, č.j. 1 Afs 49/2009-109, což vyplývá z této argumentace obsažené v odůvodnění: *„Investiční pobídka ve formě slevy na dani má však kompenzovat příslušnému daňovému subjektu náklady, které má s rozšířením výroby, příp. vytvářením nových pracovních míst. Provedení fúze ale může ovlivnit základ daně, z něhož je sleva na dani vypočítána, přičemž tento vliv může mít jakákoliv fúze proběhlá během oněch pěti po sobě bezprostředně jdoucích zdaňovacích období, kdy daňový subjekt může uplatňovat slevu na dani (k nedostatkům zákonné úpravy nicméně srov. níže). Fúze mohou mít rovněž negativní vliv na vytváření nových pracovních míst: pokud by se uplatnil názor žalobkyně, znamenalo by to, že určitá společnost, která obdržela investiční pobídku ve formě slevy na dani, může v jednom zdaňovacím období (splní-li veškeré obecné a zvláštní podmínky) uplatnit slevu na dani a v druhém zfúzovat s jinou společností. Fúze však většinou s sebou přináší nejen úspory materiálních, ale i lidských zdrojů: provedení fúze by tak mohlo znamenat, že pracovní místa vytvořená v předchozím roce jsou jaksi „kompenzována“ zánikem jiných (nebo i stejných) pracovních míst v důsledku fúze, čímž je účel poskytnuté investiční pobídky naprosto negován.“*

Pro úplnost soud poznamenává, že také v případě, kdy by se vycházelo z výkladu zastávaného žalobcem, muselo by se konstatovat, že podmínky § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů nedodržel, neboť žalobce ve své argumentaci zcela pominul, že se s ním a společností CHEMOPETROL, a.s., které byl vydán souhlas s poskytnutím investičních pobídek, sloučila ještě společnost UNIPETROL RAFINÉRIE a.s., a tím byla naplněna negativní podmínka obsažená v § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů i při doslovné interpretaci tohoto ustanovení v rozhodném znění zastávané žalobcem.

K argumentaci žalobce odkazem na právní předpisy, které nabyly účinnosti až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí, obsažené v jeho podání ze dne 18.2.2015, uvádí soud, že je nutno zdůraznit, že soudy v rámci správního soudnictví při přezkoumávání žalobou napadeného rozhodnutí v souladu s § 75 odst. 1 s.ř.s. vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Proto následně provedené novely rozhodných předpisů nelze zohlednit. Pouze pro úplnost soud podotýká, že v důvodové zprávě k návrhu zákona, kterým má být bez náhrady zrušen zákaz fúze obsažený v § 35a odst. 2 písm. c) je výslovně uvedeno: *„Cílem je zmírnění sankcí pro ty příjemce, kteří se rozhodnou k přeměně obchodní korporace, nebo uskuteční převod majetku od spojené osoby, ale zároveň neporuší povinnosti stanovené zákonem o investičních pobídkách. Tito příjemci by v takových případech nemuseli vracet částku, kterou na pobídce ve formě slevy na daních z příjmů vyčerpali. I nadále však bude platit, že poplatník již nebude moci dále slevu na daních z příjmů uplatňovat, čímž bude zamezeno jejímu spekulativnímu převádění.“* Z uvedeného

jednoznačně vyplývá, že i v současné době po provedení veškerých legislativních změn po provedení fúze nelze uplatňovat investiční pobídku ve formě slevy na daních. Úleva se má týkat do budoucna pouze povinnosti vrátit již poskytnuté úlevy na dani. V předmětném případě však není předmětem řízení povinnost vrátit již jednou poskytnuté pobídky ve formě slevy na dani, ale právě spor o otázku, zda žalobce byl oprávněn uplatnit slevu na dani jako investiční pobídku. I z obsahu předmětné důvodové zprávy, na kterou sám žalobce poukazuje, vyplývá, že i v současnosti považuje zákonodárce uplatnění slevy na daních z příjmů po fúzi za nepřípustné.

Vzhledem k výše uvedenému dospěl soud k závěru, že rovněž tato námitka žalobce je zcela nedůvodná.

K námitce žalobce, že ve výroku autoremedurního rozhodnutí správce daně ze dne 27.5.2010 ani ve výroku žalobou napadeného rozhodnutí nejsou uvedeny právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, soud uvádí, že tato námitka je zcela nedůvodná, neboť v obou rozhodnutích jsou uvedeny ve výrokové části právní předpisy, podle nichž ve věci správní orgány rozhodovaly. Rozhodnutí obsahují jak odkaz na relevantní ustanovení daňového řádu tak i odkaz na relevantní ustanovení zákona o daních z příjmů.

K námitce žalobce, že v autoremedurním rozhodnutí správce daně ze dne 27.5.2010 chybí základní náležitosti rozhodnutí, a to uvedení nově vyměřovaného základu daně a nově vyměřené daně a rozdílu mezi základem daně a daní původně stanovenou a základem daně a daní nově vyměřenou, a že není patrné, zda byla žalobci doměřena nějaká daňová povinnost a v jaké výši a které rozhodnutí bylo změněno, soud uvádí, že ani tyto námitky nejsou důvodné. Ve výroku autoremedurního rozhodnutí správce daně ze dne 27.5.2010 je výslovně uvedeno, že odvolání se částečně vyhovuje a daň dle daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 se mění z částky 335 873 460,- Kč na částku 324 944 880,- Kč. Dále je ve výroku uvedena tabulka, ve které jsou zachyceny údaje jednotlivých číslovaných řádků daňového přiznání s uvedením jak údajů vyplněných daňovým subjektem tak i údajů zohledněných správcem daně. Mezi údaji obsaženými v přehledné tabulce jsou i částky původního i nově vyměřeného základu daně a původní i nově vyměřené daně. Skutečnost, že výrok autoremedurního rozhodnutí správce daně ze dne 27.5.2010 neobsahuje výslovně rozdíl mezi základem daně a daní původně stanovenou a základem daně a daní nově vyměřenou nepovažuje soud za vadu rozhodnutí, neboť tyto skutečnosti dle § 32 odst. 2 daňového řádu nepatří mezi základní náležitosti rozhodnutí. Na tomto místě soud podotýká, že v daném případě nešlo o dodatečné doměření daně, kdy již daň byla pravomocně vyměřena, ale o řízení o prvotním vyměření daně.

Rovněž námitka, že z rozhodnutí není patrné, zda doplňují nebo nahrazují původní rozhodnutí, není na místě. V daném případě se jedná o řízení o vyměření daně (nikoli o dodatečné vyměření daně). Nepřichází zde tedy v úvahu nějaké doplňování dříve vydaného rozhodnutí ve věci. Ve vztahu k autoremedurnímu rozhodnutí správce daně ze dne 27.5.2010 soud uvádí, že již výše konstatoval, že ve výroku tohoto rozhodnutí je jednoznačně uvedeno, že se tímto rozhodnutím mění výše daně z příjmů právnických osob žalobce za zdaňovací období roku 2005 stanovená na základě daňového přiznání daňového subjektu a že je tam uvedeno i to, jak se mění. Ve výroku je uvedena již výše zmíněná tabulka obsahující údaje jednotlivých číslovaných řádků daňového přiznání s uvedením jak údajů vyplněných daňovým subjektem tak i údajů zohledněných správcem daně. Ani ve smyslu této námitky tedy neshledal soud, že by autoremedurní rozhodnutí správce daně ze dne 27.5.2010 bylo

nepřezkoumatelné. Ve vztahu k žalobou napadenému rozhodnutí je pak tato námitka zcela nemístná, neboť dle výroku tohoto rozhodnutí se odvolání zamítá, tedy nepřichází vůbec v úvahu nějaké doplňování ani nahrazování jiného rozhodnutí. Ani tuto námitku nevyhodnotil soud jako důvodnou.

K argumentu žalobce, že žalobou napadené rozhodnutí trpí dalšími blíže neurčenými vadami řízení, kterými bylo zatíženo již rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 13.7.2007, č.j. 9179/07-1200, a které shledal Krajský soud v Ústí nad Labem již ve svém prvotním rozhodnutí ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, soud uvádí následující.

Jedná se o námitku velice vágní a neurčitou. Z procesní opatrnosti a s ohledem na skutečnost, že v předmětné věci se řeší daň za zdaňovací období před deseti lety, se i k této zcela obecné námitce soud vyjádří. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26.8.2009, č.j. 1 Afs 49/2009-109, vyplývá, že kromě již výše zmíněných námitek se Krajský soud v Ústí nad Labem ve svém rozhodnutí ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, zabýval dalšími žalobními námitkami, které shledal důvodnými. Jednalo se o námitku, že se Finanční ředitelství v Ústí nad Labem nevypořádalo se stanoviskem společnosti SP Audit, s.r.o., o námitku nedostatečného odůvodnění rozhodnutí správce daně ve věci, o námitku nutnosti aplikace zásady *in dubio pro reo* a námitku použití zákona o daních z příjmů v nesprávném znění.

Ke zcela obecnému odkazu na nedostatečné odůvodnění rozhodnutí správce daně soud uvádí, že toto rozhodnutí shledal jako řádně odůvodněné a plně přezkoumatelné.

Otázkou stanoviska společnosti SP Audit, s.r.o. se zabýval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 26.8.2009, č.j. 1 Afs 49/2009-109. V tomto rozhodnutí uvedl: *„Pokud správce daně a žalovaný trvali na názoru, že zákaz fúzí platí po celé období od příslibu investiční pobídky, pak samotná existence fúzí vylučovala nárok na slevu na dani. Dopad fúzí na daňovou povinnost žalobkyně uvedený ve zmiňovaném stanovisku je tedy z tohoto pohledu irelevantní: je nerozhodné, zda fúze měly vliv na daňovou povinnost žalobkyně, neboť samotný fakt, že fúze proběhly, znemožňuje uplatňovat slevu na dani. Způsob rozhodnutí správce daně a žalovaného tak implicitně vylučuje možnost, aby bylo předmětné stanovisko osvědčeno jako důkaz v daňovém řízení, a pokud to správce daně a žalovaný neuvedli výslovně, není to podle názoru Nejvyššího správního soudu důvodem pro zrušení jejich rozhodnutí.“* Tato námitka je tedy i v tomto řízení zcela irelevantní.

K námitce nutnosti aplikace zásady *in dubio pro reo* soud konstatuje, že Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 26.8.2009, č.j. 1 Afs 49/2009-109, provedl právní rozbor relevantních ustanovení zákona o daních z příjmů a dospěl k závěru (který, jak je uvedeno výše, byl pro správní orgány závazný), že u daných rozhodnutí není prostor k jejich různým výkladům. Proto dle zdejšího soudu vůbec nenastala v touto žalobou přezkoumávaných správních rozhodnutích správním orgánům nutnost se zásadou *in dubio pro reo* zabývat. Tato námitka je tedy rovněž dle soudu pro dané řízení irelevantní.

K námitce, že správní orgány použily zákon o daních z příjmů v nesprávném znění, soud uvádí, že v řízeních přezkoumávaných tímto rozsudkem se této vady správní orgány vystříhaly a použily zákon ve správném znění.

S ohledem na vznesené žalobní námitky, které se vztahují buď k hodnocení právních otázek nebo k přezkoumávaným rozhodnutím samotným, a vzhledem k výše uvedeným skutečnostem dospěl soud k závěru, že ve věci bylo nadbytečné provádět žalobcem

navrhované důkazy a v souladu s § 52 odst. 1 s.ř.s. nevyhověl návrhu žalobce na provedení důkazu rozhodnutím místopředsedy vlády a ministra průmyslu a obchodu č. 9/2001 o příslibu investičních pobídek ze dne 28.6.2001, č.j. 251/01/2040/1000, metodickými stanovisky Ministerstva financí ze dne 4.12.2001 a 12.6.2002, stanoviskem prof. JUDr. Aleše Gerlocha, CSc. ze dne 24.9.2008, rozsudkem Evropského soudního dvora ve věci C-427/10, žádostí společnosti CHEMOPETROL, a.s. adresovanou Finančnímu úřadu v Litvínově o vyslovení souhlasu s fúzí, rozhodnutím Finančního úřadu v Litvínově o souhlasu s realizací fúze ze dne 12.7.2007, č.j. 37424/07/207972/5509, sněmovním tiskem č. 302 k novele zákona o daních z příjmů – včetně důvodové zprávy.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že předmětná žaloba je nedůvodná, a proto ji dle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 110 odst. 3 s.ř.s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci konečný úspěch a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti podle obsahu soudního spisu vůbec nevznikly. Soud zdůrazňuje, že pro posouzení úspěchu ve věci má význam míra úspěchu v konečném rozhodnutí ve věci a nikoli úspěch v některé z fází řízení. Soud nepřiznal žalovanému ani náhradu za cestovné k soudnímu jednání, neboť dle soudu je zastupování zájmů žalovaného součástí úřední činnosti žalovaného. Nemůže být k tíži daňových subjektů, pokud využijí svého práva na projednání věci v rámci správního soudnictví, že prvoinstanční orgán, který ve věci rozhodoval, nemá sídlo shodné se sídlem žalovaného. Rovněž nemůže být k tíži daňových subjektů, že stát z vlastního popudu reorganizoval správu daňových orgánů takovým způsobem, že v celé republice je pouze jedna organizační složka, která rozhoduje ve druhém stupni, a tato složka sídlí v Brně. Pokud by byly náklady na cestovné žalovanému přiznávány, došlo by dle soudu k diskriminaci všech mimobrněnských daňových subjektů, neboť ty by bez možnosti volby soudu, který bude věc projednávat, v případě neúspěchu žaloby musely oproti subjektům z Brna hradit náklady na cestovné pověřené osoby žalovaného k jednání soudu. Soud žalovanému rovněž nepřiznal požadovanou paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300,- Kč dle ustanovení § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“), neboť má za to, že závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 7.10.2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, nelze vztahovat na žalovaného, neboť ho nelze považovat za běžného účastníka řízení. V daném případě se ze strany žalovaného jednalo o výkon státní správy a jeho úkony nikterak nevybočovaly nad rámec jeho běžné úřední činnosti. V dané věci náhradu nákladů řízení upravuje ustanovení § 60 s.ř.s., zatímco Ústavní soud se zabýval v uvedeném nálezu interpretací ustanovení § 137 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád. Navíc sám Ústavní soud ve svém nálezu (odst. 46) dává i civilním soudům prostor k úvaze ve vztahu ke každému konkrétnímu případu, zda paušální náhradu hotových výdajů přiznají, či nikoliv. Soud tedy uzavírá, že uvedený náleze Ústavního soudu nezakládá právo správního orgánu na paušální náhradu hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Z výše uvedených důvodů proto soud žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. 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 Ústí nad Labem dne 25. února 2015

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová