



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: Nejdecká česárna vlny, a.s.**, se sídlem Nádražní 1267, Nejdek, *zastoupené JUDr. Pavlem Tomkem, advokátem se sídlem Polská 4, Karlovy Vary*, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16.12.2010, čj. 7264/10-1200-400604,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 16.12.2010, čj. 7264/10-1200-400604, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.

II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 10.640,- Kč k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Pavla Tomka do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

Žalobou předanou k poštovní přepravě dne 14.2.2011 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 16.12.2010, čj. 7264/10-1200-400604, a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Žalobou napadeným rozhodnutím Finanční ředitelství v Plzni v souladu se zákonem o daních z příjmů a podle § 50 odst. 6 daň. ř. zamítlo odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Karlových Varech ze dne 18.1.2007, čj.

7058/07/128913/2126, jímž byla žalobkyni podle zákona o daních z příjmů a podle § 46 odst. 7 daň. ř. za zdaňovací období od 01.01.2004 do 31.03.2005 dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 701.220,- Kč.

Daň z příjmů právnických osob byla pro rozhodné období upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období od 1.1.2004 do 31.3.2005 (dále též jen „*zákon o daních z příjmů*“ nebo „*ZDP*“).

V zájmu zajištění jednotného uplatňování zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vydalo Ministerstvo financí dne 16.11.2006 pod č.j. 15/107 705/2006 Pokyn č. D-300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*Pokyn č. D-300*“).

Rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost jsou v souladu s právem Evropských společenství stanoveny zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*zákon o účetnictví*“ nebo „*ZoÚ*“).

Správa daní byla pro rozhodné období upravena zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*daňový řád*“ nebo „*daň. ř.*“).

Ze správních spisů soud zjistil, že v přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2004 do 31.3.2005, došlém správci daně dne 20.7.2005, uvedl žalobce v řádku 200 Základ před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo 8 částku ve výši 216.996.661,- Kč. Dne 7.11.2006 zahájil Finanční úřad v Karlových Varech u žalobce daňovou kontrolu mj. daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období hospodářského roku od 1.1.2004 do 31.3.2005. O výsledku zjištění sepsali pracovnice správce daně zprávu o daňové kontrole č.j. 171727/06/128932/2365 (s žalobcem jako daňovým subjektem byla tato zpráva projednána dne 17.1.2006).

V této zprávě o daňové kontrole se mj. uvádí, že žalobce účetním dokladem ID-0494 ze dne 31.3.2005 „odúčtoval“ pohledávku za předpis náhrady ušlého zisku a škody na hmotném majetku při požáru, který vznikl při opravě majetku zaměstnanci obchodní společnosti ZPA-RP, a.s., ve výši 2.145.896,- Kč. Předpis pohledávky byl zaúčtován do účetnictví společnosti účetním dokladem ID-0324 ze dne 30.11.2004 ve výši 3.388.620,- Kč. Kontrolovaným daňovým subjektem byl uplatňován nárok na náhradu škody na hmotném majetku a nárok na úhradu ušlého zisku ve smyslu § 420a obč. zák. u obchodní společnosti ZPA-RP, a.s. Na základě skutečností uvedených v předmětné zprávě pak správce daně upravil v souladu s § 23 odst. 3 písm. a) bodem 1 ZDP daňový základ o částku 2.045.896,- Kč, tzn. o částku uplatněného nároku za náhradu ušlého zisku uznanou Krajským soudem v Plzni, kterou je povinna uhradit žalobci obchodní společnost ZPA-RP, a.s., a která je předmětem daně z příjmů právnických osob (§ 18 odst. 1 ZDP) ve zdaňovacím období hospodářského roku od 1.1.2004 do 31.3.2003.

Ze správních spisů bylo dále zjištěno, že dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2004 do 31.3.2005, vydaným dne 18.1.2007 pod č.j. 7058/07/128913/2126, Finanční úřad v Karlových Varech podle zákona o daních z příjmů a podle § 46 odst. 7 daň. ř. žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 701.220,- Kč. Ve výpočtu dodatečně vyměřené daně z příjmů právnických osob se sub 2 uvádí Nově stanovený základ daně před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 8 ZDP na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 17.1.2007 č.j. 171727/06/128932/2365 částkou ve výši 219.694.256,- Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru se žalobce odvolal. Rozhodnutím ze dne 20.8.2007 č.j. 6768/07-1200-400604 Finanční ředitelství v Plzni v souladu se zákonem o daních z příjmů a podle § 50 odst. 6 daň. ř. odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2004 do 31.3.2005, vydanému Finančním úřadem v Karlových Varech dne 18.1.2007 pod č.j. 7058/07/128913/2126, zamítlo.

Proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 20.8.2007, č.j. 6768/07-1200-400604, podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Plzni. Rozsudkem ze dne 18.12.2009, č.j. 30Ca 105/2007-53, zdejší soud žalobou napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému.

Před Finančním ředitelstvím v Plzni tedy proběhlo další řízení a o odvolání žalobkyně bylo nově rozhodnuto rozhodnutím ze dne 16.12.2010, č.j. 7264/10-1200-400604.

Žalobkyně sub IV. žaloby [Vázanost právním názorem soudu – porušení] namítá, že otázka (ne)existence jistoty o základu a výši plnění v podobě ušlého zisku k okamžiku účetní závěrky již byla soudem rozhodujícím v rámci předchozího soudního řízení v této věci pod sp. zn. 30Ca 105/2007 závazně vyřešena, což si žalovaný zjevně neuvědomuje, když tuto otázku v rámci svého rozhodnutí (napadeného touto žalobou) znovu nastoluje a řeší, jako by snad pro něho povinnost vázanosti právním názorem soudu (nutno dodat, že velmi jasným a striktním) neplatila. Tímto žalovaný fakticky neguje základní principy právního státu, zásadu zákonnosti a hierarchie státní moci. Jak jinak lze totiž hodnotit, než jako zvůli žalovaného, jeho v pořadí druhé rozhodnutí o odvolání, z něhož je zřejmá jeho absolutní lhostejnost k právnímu názoru soudu. Nadepsaný soud se totiž v řízení vedeném pod sp. zn. 30Ca 105/2007 již uvedenými otázkami (které paradoxně žalovaný ve svém rozhodnutí opětovně nastoluje a řeší) podrobně zabýval a odkazem na právní závěry, k nimž dospěl v analogické právní věci Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 18.12.2008, sp. zn.2 Afs 101/2008, když ve svém rozsudku ze dne 18.12.2009, č.j. 30Ca 105/2007, deklaruje závěr, který je pro žalovaného (coby správní orgán) v dalším řízení právě závazný. Jak je zřejmé z obsahu rozhodnutí žalovaného, jakož i jím použité argumentace, žalovaný nejenže právní závěry krajského soudu do svého následného rozhodování nepromítl, ale těmito právními závěry se vlastně ani vůbec nezabýval, ačkoliv je k tomu povinen dle § 78 odst. 5 s.ř.s. Pokud tedy soud v přezkumném řízení vyslovil právní názor k určité otázce, která byla předmětem žaloby, je správní orgán tímto posouzením vázán. Vázanost právním názorem pak nemůže být ze strany správního orgánu jakkoliv prolomena, neboť tento při svém hodnocení vycházel ze zcela shodných skutkových zjištění, jaké učinil ve věci sp. zn. 30Ca 105/2007 též nadepsaný soud. Vázanost právním názorem soudu je právní povinností správního orgánu, jejíž nerespektování způsobuje nezákonnost rozhodnutí bez dalšího odůvodňující zrušení rozhodnutí ve věci. Lze konstatovat, že žalovaný tak

rozhodoval v rozporu s právním názorem soudu v dané věci, potažmo tedy v rozporu s § 78 odst. 5 s.ř.s., a proto je třeba jeho rozhodnutí už jen na základě těchto skutečností považovat za rozhodnutí nezákonné, v důsledku něhož došlo na straně žalobce ke zkrácení na jeho právech.

Sub V. žaloby [Nejistota ohledně základu plnění a jeho výši] se uvádí, že žalobkyně se s právním názorem soudu plně ztotožňuje, když uvádí, že jediným orgánem, který je oprávněn s konečnou platností deklarovat, zda a v jaké výši existuje její nárok na náhradu škody vůči spol. ZPA-RP a.s., je jedině soud, který za tímto účelem v předmětném řízení zjišťuje skutkový stav věci, provádí dokazování a následně rozhoduje, zdali je na straně ZPA-RP a.s. dána povinnost k náhradě škody, či nikoliv. Přestože tedy byla žalobkyně přesvědčena, že na její straně existuje nárok na náhradu škody v jí zjištěné výši 2.045.896,- Kč a spol. ZPA-RP a.s. i vyzvala k plnění, jedná se pouze o subjektivní přesvědčení žalobkyně o existenci a výši škody, které nemá povahu autoritativního soudního rozhodnutí. Ze skutečnosti, že žalobkyně vyzvala spol. ZPA-RP a.s. k plnění přece nelze bez dalšího dovozovat, že existence a výše škody je nesporná = jistá, jak se mylně domnívá žalovaný. Při stanovení rozhodného data pro zjištění základu daně totiž nelze vycházet ze subjektivního hodnocení daňového subjektu o vzniku a výši škody, ale v této souvislosti je třeba vycházet vždy z rozsudku vydaného až v soudním řízení o náhradu škody; přičemž rozhodným dnem pro účtování ohledně náhrady škody je dle Pokynu č. D-300 až právní moc takového rozsudku. Na rozdíl od žalovaného má žalobkyně za to, že už jenom samotná skutečnost, že probíhá ohledně předmětného nároku soudní řízení, naopak svědčí o tom, že nárok žalobkyně je zpochybněn a tedy, že plnění ve výši ušlého zisku je sporné - nejisté. Navíc nejistota o výši nároku a rozsahu škod způsobených spol. ZPA-RP a.s. byla v soudním řízení prohloubena i znaleckým posudkem. Nelze tedy v žádném případě souhlasit s tvrzením žalovaného, že o základu a výši plnění existovala jistota. Zjevně tendenční výklad žalovaného (účtovat o škodě na základě subjektivního hodnocení daňového subjektu ve zdaňovacím období, kdy k domnělé škodě dojde a nikoliv v období, kdy byla škoda objektivně shledána pravomocným rozhodnutím soudu, či o níž se strany dohodnou) pak nelze akceptovat ani z toho důvodu, že by tímto výkladem bylo prakticky umožněno daňovým subjektům, coby domnělým poškozeným, aby si uměle navyšovaly svůj daňový základ o výši škody, o které budou mít za to, že vznikla (byť tomu tak ani nemusí ve skutečnosti být), což si lze představit kupř. v situaci, kdy by takovýto subjekt chtěl uměle zakrýt svoji účetně vykazovanou ztrátu. Nebo by snad žalovaný v takovémto případě zvolil diametrálně odlišný (opět účelový) výklad stejných ustanovení účetních předpisů a v tomto případě by dovodil, že o škodě je třeba účtovat až na podkladě pravomocného rozhodnutí soudu? Pakliže ano, dopustil by se libovůle při výkladu zákona, což rozhodně nelze připustit.

Sub VI. žaloby žalobkyně pro úplnost poukazuje na rozpory v tvrzeních žalovaného, které už jen podporují její závěr o nesrozumitelnosti a zjevné účelovosti rozhodnutí žalovaného a jím použité argumentace. Žalobkyně se zde zabývá ust. § 10 a 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení ZoÚ pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, „dokladovou inventurou“ a Pokynem č. D-300.

Žalovaný správní orgán se k žalobě vyjádřil tak, že se především ohrazuje proti námitce žalobkyně, že při své rozhodovací činnosti nikterak nerespektoval závazný právní názor Krajského soudu v Plzni vyslovený v rozsudku vydaném pod sp. zn. 30 Ca 105/2007 dne 18.12. 2009. Z obsahu zmiňovaného rozsudku Krajského soudu v Plzni plyne, že krajský soud na daný případ analogicky aplikoval závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu vydaného pod čj. 2 Afs 10112008-143, ve kterém tento soud uvedl, že pro účtování výnosů prostřednictvím dohadných položek aktivních je podstatné, zda existovala ke dni účetní závěrky jistota o titulu plnění. Na základě obsahu dokumentů založených ve správním spise pak krajský soud dospěl k závěru, že v přezkoumávaném případě existovala nejistota nejen o výši plnění, ale i o základu plnění (odpovědnosti), když zde nebyly dostatečné podklady pro účtování dohadné položky aktivní. Ve vztahu k otázce existence titulu plnění (odpovědnosti) byly proto v rámci řízení vedeného na základě zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Plzni ověřovány další skutečnosti, z nichž vyplynulo, že škůdce, společnost ZPA-RP a.s., uznává své zavinění při vzniku předmětné škody, že při provozní činnosti způsobila požár daného zařízení, o čemž svědčí i jeho snaha vybudovat nové zařízení za účelem minimalizace prostojů ve výrobě poškozeného (viz protokol o výsledku svědka čj. 124763/10/128932402365 ze dne 30.8.2010) i účtování o způsobené škodě v účetnictví škůdce. Zavinění požáru škůdcem potvrzuje i plnění pojišťovny z jeho pojistky. Spor byl veden jen o výši náhrady ušlého zisku, který byl k příslušnému dni účetní závěrky vyčíslen znalcem v daném oboru ve výši 2.045.896,- Kč, přičemž takto vyčíslená částka náhrady předmětné škody sloužila i pro plnění pojišťovnou jak škůdci, tak poškozenému. Žalobkyně i příslušná pojišťovna přitom s danou částkou souhlasila a ani jiná částka náhrady škody vyčíslena nebyla. Dle žalovaného tak v daném případě existoval titul plnění, když povinnost náhrady škody způsobené provozní činností vyplývá z § 420a obč. zák. a sám škůdce uznal své zavinění při vzniku předmětné škody. Dle žalovaného nejsou v rozporu jeho tvrzení, když na jedné straně uvádí, že k okamžiku účtování o náhradě škody neexistovala pochybnost o povinnosti škůdce nahradit vzniklou škodu a na straně druhé zároveň připouští malou míru nejistoty ve výši plnění. Právě existence povinnosti škůdce plnit, tedy existence titulu plnění, a zároveň nejistota, resp. neznalost skutečné výše plnění ke dni účetní závěrky, jsou důvodem pro účtování dohadných položek. Žalovaný zároveň odmítá, že tato jeho tvrzení nemají žádnou oporu ve zjištěném skutkovém stavu věci a že se fakticky jedná pouze o subjektivní pohled žalovaného na věc, který jde nad zákonný rámec správního uvážení. Žalobkyně v žalobě uvedla výčet skutečností, které žalovaného vedly k závěru o existenci jistoty o základu plnění, resp. o odpovědnosti za vzniklou škodu způsobenou provozní činností. Žalovaný tento výčet doplňuje o vlastní vyjádření ředitele společnosti ZPA-RP a.s. (škůdce), který do protokolu o výsledku svědka čj. 124763/10/128932402365 uvedl, že uznává, že ke škodě došlo při provozní činnosti realizované škůdcem a od samého počátku existoval spor jen o výši ušlého zisku. Dále žalobkyně v žalobě uvádí, že neměla k 31.3.2005 žádný relevantní projev vůle spol. ZPA-RP a.s. o tom, že škodu ve výši, jak ji žalobkyně vyčíslila, bez dalšího uznává pro to, aby mohla žalobkyně účtovat škodu v podobě ušlého zisku jako dohadnou položku aktivní v hospodářském roce 1.4.2004 až 31.3.2005, když následně dokonce nárok z titulu náhrady škody spol. ZPA-RP a.s. zpochybnila též v civilním soudním řízení. K uvedenému žalovaný podává, že povinnost uhradit náhradu škody existovala ze zákona (obecná odpovědnost) a že podle § 442 obč. zák. bylo povinností škůdce uhradit poškozenému nejen skutečnou škodu, ale i to, co poškozenému ušlo (ušlý zisk). Škůdce tak ze zákona odpovídá jak za vlastní škodu na zařízení potřebném pro výrobu poškozeného, tak za

škodu, která poškozenému v podobě ušlého zisku vznikla tím, že mu bylo znemožněno vyrábět. Z chování škůdce, který poškozené zařízení na vlastní náklady opravil, i z jeho vyjádření, které učinil před správcem daně (viz protokol o výsledku svědka čj. 124763/10/128932402365) je zřejmé, že škůdce způsobení škody svou činností uznal a zprostit se své odpovědnosti ve smyslu § 420a odst. 3 obč. zák. nesnažil. Byl proto ze zákona povinen nahradit žalobkyni nejen vlastní hmotnou škodu, ale i ušlý zisk. V daném případě proto předmětem sporu mezi žalobkyní a škůdcem nemohla být a ani nebyla otázka povinnosti úhrady ušlého zisku. Předmětem sporu mohla být pouze výše částky, kterou byl škůdce povinen uhradit žalobkyni jako ušlý zisk. V daném případě byl ušlý zisk řádně vyčíslen soudním znalcem a v době účetní závěrky nebyla vyčíslena nebo stanovena částka jiná. Z uvedených důvodů byla žalobkyně povinna účtovat takto vyčíslený ušlý zisk jako dohadnou položku aktivní v hospodářském roce trvajícím od 1.4.2004 do 31.3.2005.

V replice žalobkyně především vymezila svou argumentaci k vyjádření žalovaného k podané žalobě: není pravdou, že spor mezi žalobkyní a žalovaným byl veden pouze o výši škody, neboť spor byl od počátku veden o základu škody, resp. plnění; skutečnost, že žalovaný fakticky uznal způsobení škody, rozhodně nelze dovozovat z vyjádření ředitele škůdce vyslechnutého coby svědka v rámci řízení před správcem daně, neboť se jedná pouze o jeho subjektivní vyjádření, které nepředstavuje objektivní důkaz o vzniku a výši škody, ani o tom, že v důsledku činnosti kterého subjektu vlastně škoda vznikla; jistota o základu plnění nemohla objektivně existovat už jen z toho důvodu, že byl veden mezi žalobcem a škůdcem soudní spor, jehož předmětem bylo zkoumání právě pak základu plnění (resp. existence nároku), což vyplývá z obsahu spisu vedeného u Krajského soudu v Plzni pod sp. zn. 44 Cm 69/2005; a žalobkyně považuje tvrzení žalovaného týkající se hodnocení a výkladu Pokynu č. D-300, jakož i výkladu a hodnocení ust. § 10 a 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb. za účelové a zavádějící.

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s.ř.s.“).

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s.ř.s.).

Žaloba je důvodná.

Stěžejní je zde otázka, zda Finanční ředitelství v Plzni v žalobou napadeném rozhodnutí respektovalo právní názor soudu.

K tomu soud uvádí, že v řízení o žalobě proti rozhodnutím správních orgánů je ochrana veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob v případě důvodnosti žaloby zajištěna zásadně zrušením napadeného rozhodnutí správního orgánu a vrácením věci k dalšímu řízení žalovanému (výjimkou jsou ust. § 78 odst. 2 s.ř.s. a ustanovení některých zvláštních zákonů). Aby tato ochrana měla skutečně smysl, je v § 78 odst. 5 s.ř.s. stanoveno, že správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku (nebo v rozsudku vyslovujícím nicotnost). Nerespektováním právního názoru soudu

by se v takovýchto případech ochrana veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob v řízení o žalobě proti rozhodnutím správních orgánů stávala iluzorní.

Soud za stanovených podmínek ruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení (§ 78 odst. 1 a § 76 odst. 1 s.ř.s.). Na tomto místě lze ponechat stranou, že někdy se rozhodnutí správního orgánu ruší zčásti pro nezákonnost a zčásti pro vady řízení. V prostředí správního soudnictví znamená „nezákonnost“ rozpor s předpisy hmotného práva, zatímco „vada řízení“ rozpor s předpisy procesního práva. Soud je přitom povinen v odůvodnění svého rozsudku uvést, zda napadené rozhodnutí správního orgánu ruší pro nezákonnost nebo pro vady řízení (eventuálně pro obé). Pro správní orgány by to měl být významný signál. Ruší-li se napadené rozhodnutí pro nezákonnost, týká se právní názor soudu pochybení správního orgánu v oblasti hmotného práva, kdežto ruší-li se napadené rozhodnutí pro vady řízení, týká se právní názor soudu pochybení správního orgánu v oblasti procesního práva.

Je-li rozhodnutí správního orgánu zrušeno *pro vady řízení*, je možné, že správní orgán (typicky: odvolací orgán) ani v dalším řízení neshledá důvod ke změně či zrušení odvoláním napadeného rozhodnutí (a k vrácení věci k novému projednání prvoinstančnímu správnímu orgánu) a opětovně odvolání žalobce zamítne (a odvoláním napadené rozhodnutí potvrdí). K tomu může dojít např. tehdy, jestliže odvolací orgán sice provede opomenuté důkazy, ale nevyhodnotí je tak, že se jimi skutkový stav mění, nebo jestliže odstraní vytýkanou nepřezkoumatelnost rozhodnutí tím, že si projednávají věc náležitě ujasní a důvody rozhodnutí dostatečně vyjeví.

Naproti tomu je-li rozhodnutí správního orgánu zrušeno *pro nezákonnost*, je možnost, aby odvolací orgán opětovně odvolání žalobce zamítl (a odvoláním napadené rozhodnutí potvrdil) podstatně menší. Správní orgán je tu totiž vázán právním názorem soudu na použitelnost, resp. interpretaci hmotného práva. Nesouhlasí-li s takovým názorem krajského soudu, měl by proti jeho rozsudku podat kasační stížnost. Nepodá-li ji nebo není-li rozsudek krajského soudu ke kasační stížnosti žalovaného zrušen Nejvyšším správním soudem, je zde manévrovací prostor správního orgánu v dalším řízení a při vydání nového rozhodnutí dosti úzký. V případě, že je rozhodnutí správního orgánu zrušeno pro nezákonnost, je správní orgán v dalším řízení a při vydání nového rozhodnutí vázán právním názorem soudu ohledně aplikace, resp. interpretace normy (norem) hmotného práva, z kteréžto zásady přicházejí podle zdejšího soudu v úvahu jen tři okruhy výjimek.

Do prvního okruhu výjimek, který je obecně akceptován, patří (zásadní) změna skutkového a/nebo právní stavu. Nelze vyloučit, že v dalším řízení správní orgán shromáždí řadu nových důkazů (podkladů pro vydání rozhodnutí) a odvodí z nich tak podstatně odlišný skutkový stav, že právní názor soudu bude na něj neaplikovatelný. Obdobně nelze vyloučit (ovšem spíše obecně než zrovna ve věcech daňových), že v průběhu dalšího řízení dojde k takové změně právní úpravy, že správní orgán, který zpravidla rozhoduje podle právní úpravy účinné v době vydání nového rozhodnutí, nebude moci aplikovat právní názor soudu vztahující se k předchozí právní úpravě. Jelikož se tu jedná o obdobu ust. § 90 odst. 1 písm. b) spr. ř., lze k tomu literární názory a exploatovanou judikaturu nalézt např. u Luboše Jemelky a kol.: Správní řád. Komentář. 3. vyd. Praha 2011, s. 376-377 a 380.

Do druhého okruhu výjimek, který je podstatně spornější, by mohly náležet některé případy změn judikatury. Jestliže je rozsudek krajského soudu, proti kterému nebyla podána kasační stížnost, opřen o právní názor Nejvyššího správního soudu v obdobné věci nebo jestliže je rozsudek krajského soudu, proti němuž podaná kasační stížnost byla zamítnuta, a probován právním názorem Nejvyššího správního soudu, lze patrně uvažovat o tom, že vázanost právním názorem soudu by pro správní orgán pominula, kdyby se příslušný judikát Nejvyššího správního soudu dostal před vydáním nového rozhodnutí správního orgánu do rozporu zejména s právním názorem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu nebo s právním názorem Ústavního soudu.

Jen pro úplnost je možno zmínit ještě třetí okruh možných výjimek z vázanosti právním názorem soudu, kam by snad mohly spadat případy soudních paaktů. I když zejména senátní rozhodování soudců z povolání představuje v praxi dostatečný kontrolní mechanismus, teoreticky – s ohledem na lidský faktor – patrně nelze vyloučit to, že – naprosto výjimečně – by namísto rozhodnutí mohl být výsledkem činnosti soudu i paakt. Ten jako takový by přirozeně nikoho nezavazoval, závazný by pak pro správní orgán nemohl být ani v takovémto výsledku činnosti soudu vyjádřený právní názor.

Buď jak buď: výše uvedená vázanost právním názorem soudu je pro správní orgány pravidlem a její pominutí (či dokonce nenastání) je zejména v případech zrušení rozhodnutí správního orgánu pro rozpor s hmotným právem řídkou výjimkou. Není-li proto právní názor soudu respektován a není-li to, co k tomu správní orgán vedlo, řádně odůvodněno nebo nemůže-li soud takovéto odůvodnění akceptovat, je to samo o sobě dostatečným důvodem pro zrušení i v dalším řízení nově vydaného rozhodnutí správního orgánu.

V daném případě zdejší soud v odůvodnění svého předchozího rozsudku ze dne 18.12.2009, čj. 30Ca 105/2007-53, vymezil předmět sporu tak, že v přezkoumávané věci je mezi účastníky řízení sporné, zda částka 2.045.896,- Kč, představovaná žalobcem vyčísleným ušlým ziskem uplatňovaným z titulu náhrady škody vzniklé na základě škodní události (požáru rozvodného zařízení) na škůdci [= obchodní společnost ZPA-RP, a.s.], je či není zdanitelným příjmem ve smyslu § 18 a § 23 ZDP ve zdaňovacím období od 01.01.2004 do 31.03.2005.

K tomu se zdejší soud dovolal právního názoru, k němuž došel Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 18.12.2008, čj. 2 Afs 101/2008-143: „*Za situace, kdy ke dni účetní závěrky není jistota nejen o výši pojistného plnění, ale ani o tom, zda havárie je skutečně pojistnou událostí, nelze účtovat o předpokládaném výnosu pojistného jako o dohadné položce aktivní.*“ (publikováno pod č. 1804/2009 Sb. NSS).

Na základě obsáhlé citace z tohoto rozsudku Nejvyššího správního soudu došel zdejší soud k tomu, že pro rozhodovanou věc je stěžejní tento názor Nejvyššího správního soudu: „Účtováno je o nich [= o pohledávkách za pojišťovnou v důsledku pojistné události, při nichž pojišťovna nepotvrdila ke konci rozvahového dne konečnou výši náhrady] na dohadné účty aktivní, a to jako protipoložka k vyúčtovaným nákladům. To však neznamená, že tomu tak musí být vždy; podstatné je, zda ke dni účetní závěrky byla jistota o titulu plnění, tedy zda

nebyla pochybnost o povinnosti pojišťovny plnit z pojistné smlouvy. K tomu je třeba posoudit rozhodné skutečnosti.“.

Zdejší soud se tedy ve svém rozsudku ze dne 18.12.2009, čj. 30Ca 105/2007-53, zabýval skutečnostmi rozhodnými pro nyní řešený případ, který podle jeho názoru vykazuje co do podstaty věci značnou paralelitu s případem řešeným Nejvyšším správním soudem.

V tomto svém rozsudku, jímž bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 20.8.2007, čj. 6768/07-1200-400604, uvedl Krajský soud v Plzni ke skutkovému stavu doslova toto: „Soud ze správních spisů zjistil, že Nejdecká česárna vlny, a.s., zaslala obchodní společnosti ZPA-RP, a.s., dopis datovaný dne 29.11.2004 [Věc: uplatnění nároku na náhradu škody vzniklé protiprávním jednáním], v němž mj. uvádí: Bylo ukončeno řízení o náhradě škody z uzavřené pojistné smlouvy č. 2105837856 u Generali Pojišťovny a.s. a došlo k vyčíslení celkové vzniklé škody (včetně jejího ověření dle fotodokumentace, účetních dokladů a znaleckého posudku), včetně vymezení míry spoluúčasti naší společnosti v souladu s pojistnými podmínkami. Na základě zprávy Hasičského záchranného sboru Karlovarského kraje ze dne 3.11.2004, čj. 412-2004-00531, je vymezena příčina vzniku požáru elektrorozvaděč, a to v kontextu na zpracovaný znalecký posudek Ing. Jindřicha Kotrby č. 06-07-2004 ze dne 19.07.2004. S odkazem na vymezení příčiny škodné události je pak na jisto dáno, že je založena odpovědnost Vaší společnosti za takto vzniklou škodu na straně naší firmy. Pokud se týká vlastního určení výše vzniklé škody, pak je nutno vycházet z týchž podkladů, které byly naší firmou postoupeny za účelem stanovení rozsahu pojistné události a které tak byly podkladem pro určení výše pojistného plnění vypláceného naší firmě (viz sdělení Generali Pojišťovny a.s. ze dne 01.11.2004 k pojistné události č. 04/21.97.36782; 04/22.97.36783). Naší společnosti tak nebyla pojišťovnou kryta škoda odpovídající míře spoluúčasti na škodné události, a to jednak škoda na hmotném majetku ve výši 100.000,- Kč a jednak škoda vzniklá přerušením provozu ve výši 2.045.896,- Kč. Ze správních spisů bylo dále zjištěno, že obchodní společnost ZPA-RP, a.s., odpověděla dopisem datovaným dne 9.12.2004, v němž mj. uvádí: Byť jsme se doposud zabývali připomínkováním konkrétních detailů [= doba ztráty zisku], je nutno především posoudit, zda je důvodné považovat náhradu ušlého zisku. Poškozené elektrické zařízení totiž nebylo schopno trvalého provozu nejen pro chybějící revizi kompletního rozvaděče, jak je uvedeno v odborném posudku znalce, ale hlavně pro jeho provozní vlastnosti – tepelné přetěžování rozvaděče v nebezpečných prostorách (viz protokol o prostředí a vnějších vlivech, předložený NČV Nejdek, a.s.). Za relevantní považuji též uvést skutečnost, že důvodem, pro který nám bylo čištění rozvaděče zadáno, bylo předchozí zahoření, jehož následky odstraňovali v NČV Nejdek, a.s., vlastní údržbou. Vyhodnocení příčin nebylo provedeno (nebyli jsme s ním seznámeni). Soud ze správních spisů dále zjistil, že žalobou o náhradu škody datovanou dne 20.5.2005 se žalobce Nejdecká česárna vlny, a.s., domáhá vydání rozsudku ukládajícího žalované obchodní společnosti ZPA-RP, a.s., povinnost zaplatit žalobci částku 2.045.896,- Kč spolu s 2,5 % úrokem z prodlení od 01.03.2005 do zaplacení a náklady tohoto řízení. Platebním rozkazem ze dne 21.6.2005 čj. Ro 349/2005-21 rozhodl Krajský soud v Plzni tak, že žalovaná obchodní společnost ZPA-RP, a.s., je povinna zaplatit žalobci Nejdecká česárna vlny, a.s., ve lhůtě patnácti dnů ode dne doručení tohoto platebního rozkazu Kč 2.045.896,00 s 2,5 % úrokem z prodlení od 01.03.2005 do zaplacení a náklady řízení v částce Kč 156.024,60 na účet právního zástupce žalobce. Proti tomuto platebnímu rozkazu podala obchodní společnost

ZPA-RP, a.s. včas odpor. Včas podaným odporem byl platební rozkaz ex lege zrušen v plném rozsahu a soud je povinen nařídit jednání (§ 174 odst. 2 věta první o.s.ř.). Ve svém vyjádření k žalobě o náhradu škody (ušlého zisku) datovaném dne 31.8.2005 obchodní společnost ZPA-RP, a.s. uvedla, že vzhledem k okolnostem v tomto podání uvedeným má za to, že při současném stavu dokazování žalobce existenci žalovaného nároku [a to co do základu i co do výše] neprokazuje, a navrhla proto, aby žaloba byla zamítnuta a žalobci bylo uloženo nahradit mu náklady soudního řízení. Jen pro úplnost třeba konstatovat, že úřední činností soudu bylo zjištěno, že spor o náhradu škody (ušlého zisku) mezi Nejdeckou česárnou vlny, a.s., a ZPA-RP, a.s., vedený u obchodního úseku Krajského soudu v Plzni od 1.8.2005 pod sp. zn. 44Cm 69/2005, nebyl dosud ani prvoinstančně rozhodnut (nejbližší další jednání je nařízeno na 25.3.2010).“.

Ohledně takto zjištěného skutkového stavu zdejší soud usoudil, že skutečnosti rozhodné pro posouzení aktuálně přezkoumávaného případu jsou v principu analogické skutečnostem rozhodným pro výše uvedenou věc posuzovanou Nejvyšším správním soudem, a dospěl k tomuto právnímu názoru: **I tu existuje nejistota nejen o výši plnění, ale i o základu plnění (odpovědnosti); ani zde tedy nejsou dostatečné podklady pro účtování dohadné položky aktivní. Na tom nemůže nic změnit ani subjektivní přesvědčení žalobce o oprávněnosti jeho nároku (co do základu i výše) vůči obchodní společnosti ZPA-RP, a.s., ani určité uznání nároku a vyplacení plnění ze strany Generali Pojišťovna a.s.**

Ve svém předchozím rozsudku došel tedy zdejší soud zejména na základě odpovědi společnosti ZPA-RP, a.s., na dopis žalobce a podpůrně na základě reakce společnosti ZPA-RP, a.s., na žalobu podanou žalobcem v obchodním sporu především k závěru, že Nejdecké česárny vlny, a.s., nemohly mít k datu sestavení účetní závěrky za dané účetní období (= k 31.3.2005) jistotu ani o základu plnění (odpovědnosti), neboť společnost ZPA-RP, a.s., nejprve namítla, že „je nutno především posoudit, zda je důvodné požadovat náhradu ušlého zisku“, a posléze, že „při současném stavu dokazování žalobce existenci žalovaného nároku neprokazuje“. To opravdu není o výši, nýbrž o základu plnění.

Je tudíž třeba zabývat se otázkou, zda zde došlo k prolomení povinnosti správního orgánu respektovat právní názor soudu vyslovený v jeho zrušujícím rozsudku.

Jaké jsou podmínky pro pominutí vázanosti právním názorem soudu, bylo podrobně vyloženo výše. Stejně tak je vcelku zřejmé, že v daném případě by připadal v úvahu jen (podstatně) změněný skutkový stav.

V dalším řízení správní orgány doplnily řízení o další důkazy, mj. o výsledcích svědka Daniela Leitnera, někdejšího vedoucího obchodního oddělení ZPA-RP, a.s.

Po prověření všech v úvahu připadajících důkazů došel ovšem zdejší soud k závěru, že žalovaný správní orgán mohl dospět k odlišnému stavu věci jen proto, že některé důkazy, ač na ně byl upozorněn soudem, neprovedl a některé provedené neposoudil správně.

Soud zdůrazňuje, že v přezkoumávané věci jde o to, zda se k rozhodnému datu do dispozice Nejdecké česárny vlny, a.s., dostaly takové informace, z nichž mohla mít za to, že je

zde jistota alespoň o základu plnění (odpovědnosti). Podle názoru soudu je tu základem výše citovaná odpověď společnosti ZPA-RP, a.s., ze dne 9.12.2004, na dalším místě se nachází spis Krajského soudu v Plzni vedený ve věci 44Cm 69/2005 a teprve na dalším místě – už pro časovou odlehlost – se nalézá svědecká výpověď D. Leitnera ze dne 30.8.2010.

Autentickým materiálem je odpověď společnosti ZPA-RP, a.s., ze dne 9.12.2004, ta je podpírána časově blízkými dokumenty z počátků uvedeného soudního řízení a ona není v rozporu s výpovědí svědka D. Leitnera. Nelze přeci opomenout, že i ve vyjádření žalované společnosti ZPA-RP, a.s., ze dne 31.8.2005 k žalobě o náhradu škody se praví: *„Je na žalobci, aby svůj nárok co do základu i co do výše prokázal. I při posuzování odpovědnosti za škodu podle § 420a obč. zák. nebyla vyloučena platnost ust. § 441 obč. zák. Při posuzování odpovědnosti, případně spoluodpovědnosti samotného žalobce, bylo by nutno vzít v úvahu, že rozvaděč, u něhož k požáru došlo, byl chybně řešený, dlouhodobě přetěžovaný a tepelně poddimenzovaný a že v minulosti sám o sobě několikrát zahořel, na což nebyl žalovaný před zahájením prací upozorněn. V tomto směru poukazuje žalovaný na obsah znaleckého posudku z oboru elektro, vypracovaného Ing. Jindřichem Kotrbou, jehož se žalobce dovolává. Uvedené okolnosti zpochybňují nárok žalobce co do základu.“*. Obdobně je sotva možné činit opačné závěry ze svědeckého výsledku D. Leitnera ze dne 30.8.2010, kdy se správce daně dotázal: *„Existuje tedy jen spor o výši náhrady škody za ušlý zisk nebo spor o odpovědnosti za způsobený požár?“* a svědek odpověděl: *„Ted' již existuje spor jen o výši ušlého zisku. Soud již rozhodl, že vina za způsobený požár byla na obou stranách ...“*. To snad má prokazovat vědomost žalobce o uznání základu nároku (odpovědnosti) ze strany společnosti ZPA-RP, a.s., k datu sestavení účetní závěrky za předmětné účetní období? Podle názoru soudu nikoli.

Soud má za to, že kdyby žalovaný správní orgán postupoval podle pravidel upravujících shromažďování a hodnocení důkazů, nemohl by ani na základě důkazů doplněných v dalším řízení dojít k odlišnému skutkovému stavu.

Žalovaný správní orgán tedy nerespektoval právní názor soudu, aniž by tu byly podmínky pro to, aby se od takového právního názoru mohl odchýlit. Žalobní bod namítající, že žalovaný nerespektoval právní názor soudu, čili postupoval v rozporu s § 78 odst. 5 s.ř.s., je tudíž v daném případě důvodný.

Za stávající situace nemá pak smyslu v soudním přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí pokračovat.

Jelikož žaloba byla shledána důvodnou, soud podle § 78 odst. 1 věty první s.ř.s. zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost a současně podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání (§ 51 odst. 1 věta první s.ř.s.).

Žalobkyně, která měla ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem v celkové výši **9.200,- Kč**, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 2.000,- Kč a dále z odměny advokáta za tři úkony právní služby v plné výši, tj. po 2.100,- Kč, a z náhrady hotových výdajů za tři úkony právní služby po 300,- Kč podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Za úkony právní služby oceněné plnou výší se považují převzetí a příprava zastoupení, žaloba a replika. Odměna advokáta a náhrada advokáta byly navýšeny o částku **1.440,- Kč** odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s.ř.s.). Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o.s.ř. ve spojení s § 64 s.ř.s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o.s.ř. ve spojení s § 64 s.ř.s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 Plzni dne 5. října 2012

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková