



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **UNIPETROL RPA, s. r. o.**, IČO: 275 97 075, se sídlem Záluží 1, Litvínov, zastoupený Mgr. Romanem Vojtou, LL.M., advokátem se sídlem Křižovnické nám. 193/2, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27. 10. 2010, č. j. 9612/10-1200-506330, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 2. 2015, č. j. 15 Af 97/2010 – 236,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 2. 2015, č. j. 15 Af 97/2010 - 236, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně je právní nástupkyní společnosti CHEMOPETROL, a. s., identifikační číslo 250 03 887. Společnost CHEMOPETROL, a. s. v roce 2001 získala příslib investiční pobídky dle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách. V roce 2003 se tato společnost, jako nástupnická společnost, zúčastnila fúze sloučením se společností CHEMOPETROL - CHEMTEZ, a. s. V roce 2004 se společnost CHEMOPETROL, a. s. zúčastnila další fúze sloučením, opět jako nástupnická společnost, tentokrát se společností CHEMOPETROL BM, a. s. V roce 2007 se společnost CHEMOPETROL, a. s., zúčastnila další fúze sloučením, tentokrát však jako zanikající společnost. Nástupnickou společností v této fúzi byla žalobkyně.

[2] Společnost CHEMOPETROL, a.s. podala dne 2. 10. 2006 k Finančnímu úřadu v Litvínově přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2005, v němž vyčíslila daňovou povinnost na 335.873.460 Kč. Finanční úřad na základě podaného daňového přiznání stanovil dne 4. 10. 2006 daňovou povinnost společnosti podle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Proti tomuto konkludentnímu vyměření daně se společnost odvolala. O jejím odvolání rozhodl dne 17. 1. 2007, č. j. 2130/07/207971/2783, Finanční úřad v Litvínově tak, že rozhodnutí o konkludentně vyměřené dani částečně změnil a stanovil společnosti daňovou povinnost ve výši 336.274.120 Kč. I proti tomuto rozhodnutí správce daně podala společnost odvolání, o němž rozhodlo Finanční ředitelství v Ústí nad Labem dne 13. 7. 2007 pod č. j. 9179/07-1200 tak, že rozhodnutí ze dne 17. 1. 2007 změnilo a stanovilo společnosti daňovou povinnost ve výši 324.944.880 Kč.

[3] Rozsudkem ze dne 4. 2. 2009, č. j. 15 Ca 176/2007 – 65 (dále též „rozsudek krajského soudu z roku 2009“), Krajský soud v Ústí nad Labem zrušil rozhodnutí finančního úřadu ze dne 17. 1. 2007 i rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 13. 7. 2007. Správnost tohoto postupu potvrdil Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009 – 109 (dále též „rozsudek Nejvyššího správního soudu z roku 2009“).

[4] Po vrácení věci pokračoval Finanční úřad v Litvínově v zahájeném daňovém řízení. Rozhodnutím ze dne 27. 5. 2010, č. j. 29125/10/207971505917, opětovně rozhodl o odvolání společnosti (resp. nyní již žalobkyně, jakožto její právní nástupkyně) tak, že mu částečně vyhověl a změnil daňovou povinnost žalobkyně na 324.944.880 Kč. Odvolání žalobkyně proti posledně uvedenému rozhodnutí Finanční ředitelství v Ústí nad Labem v záhlaví specifikovaným rozhodnutím ze dne 27. 10. 2010 zamítlo.

[5] Toto rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 27. 10. 2010 napadla žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem; ten rozsudkem ze dne 11. 12. 2013, č. j. 15 Af 97/2010 - 138, rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 27. 10. 2010 i rozhodnutí finančního úřadu ze dne 27. 5. 2010 pro nezákonnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Proti tomuto rozsudku krajského soudu podali kasační stížnost žalobkyně i žalovaný. Kasační stížnost žalobkyně Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 3. 2014, č. j. 1 Afs 5/2014 – 78 zamítl, avšak kasační stížnost žalovaného uznal za důvodnou a rozsudek krajského soudu ze dne 27. 10. 2010 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Následně krajský soud v záhlaví označeným rozhodnutím žalobu zamítl.

[7] Působnost Finančního ředitelství v Ústí nad Labem přešla ke dni 31. 12. 2012 dle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky na Odvolací finanční ředitelství, které proto je dle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“) žalovaným. Soud bude dále na oba tyto orgány odkazovat jako na žalovaného.

II. Kasační stížnost

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. V ní uvádí celkem jedenáct stížnostních námitek.

[9] Za prvé, krajský soud měl vyslovit nicotnost správních rozhodnutí, neboť správce daně měl po rozsudku krajského soudu z roku 2009 daňové řízení zastavit. Původně přezkoumávané autoremedurní rozhodnutí správce daně ze dne 17. 1. 2007 totiž dle stěžovatelky nahradilo původní prvostupňové rozhodnutí ze dne 4. 10. 2006 (na podporu tohoto závěru stěžovatelka cituje rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 29 ICdo 2/2014). Z toho plyne, že po zrušení tohoto autoremedurního rozhodnutí rozsudkem krajského soudu z roku 2009 daňové řízení skončilo. V souladu s judikaturou správních soudů správce daně v odvolacím řízení nemohl pokračovat ani o dani znovu rozhodnut.

[10] Za druhé, daňové orgány postupovaly v rozporu se závazným názorem vyjádřeným v rozsudku krajského soudu z roku 2009. Tento rozsudek rozhodnutí daňových orgánů zrušil a jako takový byl pro daňové orgány jediný závazný (stěžovatelka odkazuje na § 78 odst. 5 s. ř. s., dle kterého správní orgány jsou vázány toliko právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku). Zrušení správních rozhodnutí krajský soud odůvodnil tím, že daňové orgány pochybily v tom, že stěžovatelce nepřiznaly oprávněně uplatňovanou slevu na dani za zdaňovací období roku 2005. Závěr krajského soudu nijak nezpochybnil ani Nejvyšší správní soud v navazujícím rozsudku z roku 2009, kterým kasační stížnost žalovaného zamítl. Právní názory vyslovené na konci tohoto rozsudku soud vyslovil pouze jako *obiter dictum*. Daňové orgány však nesprávně odhlédly od názoru uvedeného v rozhodnutí krajského soudu z roku 2009 a jednostranně preferovaly názor uvedený v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu z roku 2009.

[11] Následně i krajský soud v nyní napadeném rozhodnutí nesprávně považoval názory vyslovené v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu z roku 2009 za závazné pro sebe i pro daňové orgány. Pouhým odkazem na závěry v tomto rozhodnutí tak nenaplnil svoji povinnost řádně své rozhodnutí odůvodnit.

[12] Za třetí, daňové orgány i krajský soud nesprávně vzaly při rozhodování o oprávněnosti slevy na dani za zdaňovací období uplatněné v roce 2006 v potaz události z roku 2007. V rozsudku z roku 2009 Nejvyšší správní soud uvedl, že období, ve kterém lze uplatňovat slevu na dani a ve kterém je zapotřebí dodržet stanovené podmínky, začíná běžet až okamžikem, kdy poplatník splní veškeré podmínky pro slevu na dani a svůj nárok na slevu na dani poprvé fakticky uplatní. Nárok na slevu na dani tak musí daňovému subjektu nejprve v určitém roce vzniknout, aby vůbec mohlo začít období, ve kterém je povinen tyto podmínky nadále dodržovat. Pokud tedy daňové orgány tvrdí, že období, za které žalobkyně mohla uplatňovat slevu na dani, začalo běžet v roce 2005, logicky tím potvrzují, že společnost CHEMOPETROL, a. s. v roce 2005 všechny podmínky pro nárok na slevu na dani splnila a nárok jí skutečně vznikl. Protože toto řízení, zahájené v roce 2006, bylo a je prvotním řízením o vyměření daňové povinnosti za rok 2005, je relevantní pouze stav za rok 2005.

[13] Daňové orgány tak protiprávně odmítají předmětnou slevu na dani uzнат s odkazem na skutečnosti, které nastaly až dva roky po skončení tohoto roku. Nárok na slevu na dani ale nezaniká *ex tunc*, nýbrž *ex nunc*. Například v rozsudku ze dne 28. 3. 2014,

č. j. 5 Afs 28/2013 - 36 soud uvedl, že nesplní-li příjemce investiční pobídky podmínky, za kterých je mu přiznána sleva na dani, vzniká mu ve smyslu § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů ze zákona daňová povinnost *sui generis*. Dále soud uvedl, že v případě příjemců investičních pobídek vznik daňové povinnosti, a to jak v rovině nalézací, tak i v rovině platební, je dle § 35a odst. 6 vázán na okamžik porušení podmínek. Uvedené ustanovení zcela jednoznačně stanoví povinnost podat dodatečné daňové přiznání, v něm vyčíslit daňovou povinnost, resp. vypočítat a uhradit daň v zákonné výši. I pokud by tedy došlo k porušení podmínek investiční pobídky v průběhu roku 2007, měla by tato skutečnost za následek pouze vznik určité daňové povinnosti v roce 2007. To by ale stejně nemohlo zpětně ovlivnit oprávněnost slevy na dani uplatněné v roce 2006 daňovým přiznáním za zdaňovací období roku 2005, které je předmětem tohoto řízení.

[14] Za čtvrté, krajský soud v době svého rozhodování v roce 2009 o provedené přeměně společnosti CHEMOPETROL, a. s. věděl, přesto z toho nevyvodil žádné, pro stěžovatelku negativní, důsledky. Stěžovatelka v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2008, č. j. 2 Afs 9/2005 – 158, dle kterého k neplatnosti kupní smlouvy *ex tunc*, deklarované až v průběhu řízení před krajským soudem, měl krajský soud přihlédnout, a to bez ohledu na to, že v průběhu daňového řízení dosud rozsudek tuto neplatnost deklarující neexistoval. V projednávané věci tedy krajský soud svým postupem potvrdil, že přeměna společnosti CHEMOPETROL, a. s. v roce 2007 neměla vliv na právo stěžovatelky dále v daňovém řízení za rok 2005 uplatňovat nárok na slevu na dani.

[15] Za páté, postup správce daně byl nezákonný i v tom smyslu, že po rozsudku krajského soudu z roku 2009 ihned nerozhodl, ale nezákonně vyčkával na výsledek kasačního řízení. Tento postup je v zásadním rozporu s principy daňového řízení. Nezákonnost takového postupu byla judikována Nejvyšším správním soudem např. v rozhodnutí ze dne 4. 12. 2007, č. j. 5 Ans 1/2007 - 53. Taková nezákonnost stíhá i celé následné řízení.

[16] Za šesté, stěžovatelka namítá porušení jejího legitimního očekávání retroaktivní změnou aplikační praxe k její tíži. Na základě jejího metodického dotazu jí zaslalo Ministerstvo financí dne 4. 12. 2001 dopis, ve kterém autoritativně vysvětlilo, že nárok na slevu na dani z příjmů lze uplatňovat po dobu pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž zdaňovacím obdobím, za které může být sleva na dani z příjmů poprvé uplatněna, je v konkrétním případě rok 2001. Dalším stanoviskem Ministerstva financí ze dne 12. 6. 2002 stěžovatelce závazně potvrdilo, že „slevu na dani z příjmů může a. s. Chemopetrol uplatnit nejdříve za zdaňovací období 2001 s tím, že si začátek lhůty nemůže posunout“. Stěžovatelka tedy v dobré víře vycházela z toho, že pětileté období, ve kterém lze slevu na dani uplatňovat, začalo v roce 2001 a skončilo v roce 2005. Dále se stěžovatelka opírala o rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu o příslibu investičních pobídek ze dne 28. 6. 2001, rozsudek krajského soudu z roku 2009 a doplnění kasační stížnosti žalovaným ze dne 30. 3. 2009 („V případě, že by uvedené podmínky splnil již v roce získání příslibu investiční pobídky, byl by právě tento obdobím počínající běh lhůty, po které může uplatnit slevu na dani z titulu investiční pobídky, a to i přesto, že by slevu na dani z titulu investiční pobídky neuplatnil.“).

[17] V roce 2005, tj. v posledním roce zmíněného pětiletého období, pak stěžovatelka splnila veškeré zákonné podmínky pro vznik slevy na dani a za toto jediné relevantní období slevu na dani uplatnila. Předmětné pětileté období vymezené ministerstvem skončilo právě v roce 2005, následně již nemohla stěžovatelka podmínku poskytnutí slevy na dani nikdy porušit.

[18] Do této ustálené praxe vstoupil rozsudek Nejvyššího správního soudu z roku 2009. Překvapivý názor soudu následně daňové orgány aplikovaly na stěžovatelčin případ, čímž zasáhly do jejího legitimního očekávání. Daňové orgány, původně odmítající přiznat nárok na slevu na dani s odkazem na údajné porušení podmínky poskytnutí slevy před rokem 2005, nyní naopak hodnotí, zda stěžovatelka tuto podmínku dodržela v období pěti let po roce 2005. Na minulá jednání společnosti byly retroaktivně uplatněny zcela nové požadavky, se kterými se společnost neměla možnost před rozhodnutím Nejvyššího správního soudu z roku 2009 seznámit, natož pak se jimi řídit. Přitom ustálenou správní praxi lze měnit jen *pro futuro*. Nezákonnou retroaktivní změnou byla stěžovatelka rovněž zbavena veškerých práv, která v roce 2001 obdržela v rámci investiční pobídky od Ministerstva průmyslu a obchodu. Dle stěžovatelky je „nemyslitelné, aby finančním orgánům bylo umožněno v roce 2010 jen tak konstatovat, že se posledních 9 let mýlily co do správné aplikace zákona o daních z příjmů a [stěžovatelce] ex post sdělit, že investiční pobídky ve formě slevy na dani vlastně mohl[a] uplatňovat v již uběhnuvším období let 2005-2010 (ačkoli po dobu trvání tohoto období – počínaje již rozhodnutím Finančního úřadu ze dne 17. 1. 2007 – tyto úřady vznik, resp. trvání jakéhokoli nároku [stěžovatelky] na slevu na dani popíraly a činily vše pro to, aby [stěžovatelka] žádný takový nárok uplatnit nemohl[a])“.

[19] Legitimní očekávání stěžovatelky v důsledku ustálené správní praxe ústředních orgánů státní správy tak vzniklo již v roce 2001. Právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v roce 2009 nelze v tomto případě použít. Praxe opakovaně potvrzovala určitý výklad a použití právních předpisů. Takový postup je dle judikatury Nejvyššího správního soudu, Ústavního soudu i Evropského soudu pro lidská práva pro správní orgány závazný a je možné ho měnit pouze odůvodněně a do budoucna. Daňové orgány však v původním řízení zahájeném v roce 2006 aplikovaly v neprospěch stěžovatelky překvapivý názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozhodnutí z roku 2009. Daňové orgány tak vlastně v tomto původním daňovém řízení mění „pravidla hry“ nastavená v roce 2006, což je nepřípustné. Nový výklad by v předmětné věci neměl být aplikován. O správnosti tohoto názoru svědčí i to, že ačkoliv si byl Nejvyšší správní soud vědom, že žalobkyně je právní nástupce společnosti CHEMOPETROL, a. s., ve svém rozhodnutí z roku 2009 daňové orgány nezavázal, aby jeho nový výklad v dalším průběhu daňového řízení ohledně slevy na dani za zdaňovací období roku 2005 retroaktivně aplikovaly.

[20] Za sedmé, krajský soud ani žalovaný se s posledně uvedenou námitkou porušení legitimního očekávání nijak nevypořádali. Krajský soud tuto námitku odmítl s poukazem na to, že stěžovatelka byla v předchozích rozhodnutích seznámena s jinými právními závěry Nejvyššího správního soudu, které byly v následném daňovém řízení pro správní orgány závazné. Následně krajský soud, rovněž nesprávně, selektivně a bez zdůvodnění, neprovedl množství stěžovatelkou navržených důkazů podporujících její legitimní očekávání. Žalovaný zase v napadeném rozhodnutí k argumentaci výkladovými stanovisky

ministerstva uvedl, že daňovým orgánům nepřísluší se k nim vyjadřovat. Podle stěžovatelky však tato odůvodnění v podstatě její námitku porušení legitimního očekávání ignorují. Obě rozhodnutí jsou proto nepřezkoumatelná.

[21] Za osmé, stěžovatelka vytýká daňovým orgánům i krajskému soudu porušení zásady *in dubio pro mitius* při výkladu otázky, v jakém období musí příjemce pobídky zákonné podmínky splňovat. Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že aplikace zásady preferující výklad ve prospěch poplatníka není namístě, neboť zde není pro odlišný výklad dán prostor. Stěžovatelka s tímto nesouhlasí, neboť sporný § 35 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů je možné vykládat několika způsoby, o čemž svědčí i dlouholetý odlišný výklad ústředních orgánů státní správy.

[22] Za deváté, i kdyby měl být na daný případ retroaktivně aplikován výklad pojmu *období* dle § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009, stejně by to nevedlo k závěru, že zánik společnosti CHEMOPETROL, a. s., prostřednictvím fúze sloučením se stěžovatelkou v roce 2007, má za následek porušení podmínky poskytnutí slevy na dani. Předmětné ustanovení postihovalo pouze situaci, ve které se jiný subjekt sloučí s příjemcem pobídek (tedy opačný proces než řešená situace), anebo situaci, ve které dochází ke zrušení příjemce pobídek jinak, než zrušením bez likvidace (k čemuž v projednávaném případě rovněž nedošlo).

[23] Stěžovatelka navíc upozorňuje na novelu § 6a odst. 10 zákona o investičních pobídkách provedenou zákonem č. 192/2012 Sb. s účinností od 12. 7. 2012. Tato novela stanovila, že pokud se chce příjemce investiční pobídky zúčastnit fúze jako zanikající obchodní společnost a má zájem, aby na právního nástupce přešly práva a povinnosti z rozhodnutí o příslibu investiční pobídky, je povinen požádat Ministerstvo financí o souhlas. Novela naproti tomu žádným způsobem nezměnila § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů. Je přitom logicky nemožné, aby na jedné straně došlo k fúzi se souhlasem ministerstva podle § 6a zákona o investičních pobídkách a současně, aby taková fúze naplnila hypotézu § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, tj. představovala porušení podmínky poskytnutí slevy na dani. Je tedy zřejmé, že obě ustanovení upravují odlišné případy. Sloučení příjemce pobídky s jinou společností až do výše uvedené novely z roku 2012 zavádějící institut souhlasu ministerstva nebylo zákonem nijak limitováno.

[24] Za desáté, stěžovatelka nesouhlasí s hodnocením krajského soudu stran náležitostí přezkoumávaných správních rozhodnutí. Ve správních rozhodnutích nejsou vůbec uvedeny právní předpisy, dle kterých orgány rozhodly, chybí uvedení výše nově vyměřeného základu daně, nově vyměřené daně a rozdílu mezi základem daně a daní původně stanovenou a základem daně a daní nově vyměřenou.

[25] Za jedenácté, krajský soud nesprávně nepřihlédl k novele zákona o daních z příjmů schválené Poslaneckou sněmovnou dne 11. 2. 2015, která zákaz fúzí bez dalšího zrušila. Dle přechodných ustanovení této novely se pro příslib investiční pobídky v řízení zahájeném před účinností této novely použije právní úprava ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti této novely. Novela tak má retroaktivní účinky ve prospěch příjemců investičních pobídek.

[26] Novela je navíc důkazem o bezdůvodnosti zákazu slučování příjemců investičních pobídek. Důvodová zpráva k novele totiž říká, že zákaz fúzí je v daném hospodářském prostředí z povahy nesprávný. Novela ukazuje i to, že povinnost vracet slevy na dani z důvodu podstoupení fúze nemá reálný smysl. I proto je na místě v otázce oprávněnosti uplatňovaného nároku aplikovat zásadu *in dubio pro mitius*.

[27] S ohledem na výše uvedené stěžovatelka navrhuje, aby soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti a replika stěžovatelky

[28] Žalovaný ve vyjádření ke kasační navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[29] První kasační námitka ohledně zákonnosti pokračování správního řízení je dle něho nepřipustná, neboť krajský soud se řídil závazným názorem z kasačního rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2014.

[30] K druhé kasační námitce, totiž neřízení se rozsudkem krajského soudu z roku 2009, uvádí, že dle judikatury je nutné závaznost právního názoru dle § 78 odst. 5 s. ř. s. vysloveného soudem ve zrušujícím rozsudku vykládat tak, že závaznými jsou právní závěry krajského soudu, případně korigované právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v řízení o kasační stížnosti. Zároveň je zcela zřejmé, že závěry Nejvyššího správního soudu z rozsudku z roku 2009 nejsou uvedeny toliko na okraj, ale naopak v rámci meritorního přezkumu kasační stížnosti. Žalovaný se tedy správně těmito názory řídil.

[31] K třetí námitce uvádí, že správce daně v souladu s rozhodnutím krajského soudu z roku 2009, korigovaným rozhodnutím Nejvyššího správního soudu z roku 2009, zkoumal dodržení zvláštní podmínky vyplývající z § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů od prvního roku, kdy byla sleva na dani uplatněna (rok 2005) po dobu pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období. Jelikož společnost CHEMOPETROL, a. s. byla jako zanikající společnost vymazána ke dni zápisu fúze sloučením, došlo k porušení zvláštní podmínky pro poskytnutí slevy na dani. Nárok na slevu na dani z titulu investiční pobídky uplatněný ve zdaňovacím období roku 2005 v souladu s § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů zanikl.

[32] Ani šestá námitka, spočívající v porušení legitimního očekávání, není dle žalovaného důvodná. Daňové orgány byly vázány rozsudkem krajského soudu z roku 2009, korigovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu z roku 2009. Stěžovatelka byla s právními závěry obou rozsudků seznámena a měla tak prostor v následujícím řízení jim přizpůsobit svoji procesní obranu a argumentaci. Rovněž žalovaný připomíná, že právní názory vyslovené v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu měla stěžovatelka možnost napadnout cestou ústavní stížnosti. Dále, uvádí-li stěžovatelka, že byla státními orgány v dobré víře utvrzována, že rozhodné období jsou roky 2001 až 2005, zcela opomíjí skutečnost, že ani za předpokladu této interpretace pojmu *období* by jí nárok na slevu na dani ve zdaňovacím období roku 2005 nevznikl z důvodů fúzí uskutečněných v roce 2003 a 2004. Těmi totiž podmínky v § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů porušila.

[33] Osmá námitka spočívající v opomenutí zásady *in dubio pro mitius* dle žalovaného také nemá své opodstatnění, neboť Nejvyšší správní soud již v rozhodnutí z roku 2009 uvedl, že § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů nepřipouští žádné jiné výkladové varianty, a není proto dán prostor pro aplikaci zásady *in dubio pro mitius*.

[34] Desátou námitkou vytýkané formální vady správních rozhodnutí žalovaný odmítá, neboť rozhodnutí všechny náležitosti obsahují.

[35] K jedenácté námitce spočívající v nutnosti aplikovat novelu zákona o daních z příjmů žalovaný konstatuje, že soudy při svém rozhodování vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Právní předpisy účinné po vydání žalobou napadeného rozhodnutí nelze jakkoli zohlednit.

[36] Stěžovatelka replikou poukazuje na přípustnost kasační námitky zpochybňující závěry Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí z roku 2014 ohledně povahy autoremedurního rozhodnutí správce daně. Tu zakládá nová judikatura Nejvyššího soudu k této otázce. Dále stěžovatelka navrhl přerušení tohoto řízení, neboť na základě její stížnosti Ústavní soud bude přezkoumávat právě otázku tvrzené nezákonnosti pokračování v daňovém řízení ze strany správních orgánů v této věci.

[37] Stěžovatelka rovněž oponuje názoru, že své výhrady proti rozhodnutí Nejvyššího správního soudu z roku 2009 mohla uplatnit ústavní stížností. Ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009 nebyla přípustná, neboť po tomto rozhodnutí nadále probíhalo řízení před správními orgány. Ve věci tedy nebyly vyčerpány všechny zákonem stanovené opravné prostředky. Výhrady proti rozhodnutí z roku 2009 může stěžovatelka uplatňovat až nyní.

[38] V dalších pasážích repliky stěžovatelka v podstatě opakuje výše uvedenou argumentaci uvedenou v kasační stížnosti.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[39] Kasační stížnost je projednatelná. Její důvodnost soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[40] Kasační stížnost je důvodná.

[41] Pro přehlednost soud strukturoval rozhodnutí dle uplatněných kasačních námitek. Nejprve se zabýval námitkou nezákonného pokračování v daňovém řízení (IV. a), následně se věnoval námitkám neřízení se rozsudkem krajského soudu z roku 2009 (IV. b), irelevance událostí z roku 2007 v řízení o dani za rok 2005 (IV. c), implicitního potvrzení neporušení podmínek pobídky v rozsudku krajského soudu z roku 2009 (IV. d), nezákonné nečinnosti správních orgánů po rozhodnutí krajského soudu z roku 2009 (IV. e), porušení legitimního očekávání a nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí krajského soudu (IV. f), nutnosti mírnějšího výkladu pojmu období (IV. g), neporušení

podmínek pobídky (IV. b), formální nedostatečnosti rozhodnutí správních orgánů (IV. i) a námitce zrušení zákazu fúzování novelou s retroaktivním účinkem (IV. j).

IV. a) K námitce nezákonného pokračování v daňovém řízení

[42] První námitka stěžovatelky spočívá v tom, že krajský soud nesprávně zamítl její argument, že správce daně měl po zrušení jeho autoremedurního rozhodnutí z roku 2007 krajským soudem v roce 2009 odvolací řízení zastavit. Pokračoval-li v řízení, byl tento postup nezákonný a rozhodnutí z něj plynoucí jsou nicotná.

[43] Tato námitka je nepřípustná.

[44] Kasační stížnost je nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí zrušil Nejvyšší správní soud; to neplatí, namítá-li stěžovatel jako důvod kasační stížnosti, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.].

[45] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu toto ustanovení vyložil tak, „že zruší-li Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti rozhodnutí krajského soudu, je vysloveným právním názorem vázán nejen krajský soud, ale také Nejvyšší správní soud sám, rozhoduje-li za jinak nezměněných poměrů v téže věci o kasační stížnosti proti novému rozhodnutí krajského soudu. Změny původně vysloveného právního názoru se senát, který o nové kasační stížnosti rozhoduje, nemůže domoci ani předložením věci rozšířenému senátu postupem podle § 17 s. ř. s.“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 – 56, publ. pod č. 1723/2008 Sb. NSS)

[46] Dle rozšířeného senátu toto pravidlo neplatí, změní-li se v dalším řízení před krajským soudem skutkové nebo právní poměry daného případu. Poměry se změní při nových skutkových okolnostech, změně aplikovaných právních předpisů nebo při „podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen akceptovat v novém rozhodnutí. Tak by tomu bylo v případě, že jinak o rozhodné právní otázce uvážil Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva, Evropský soudní dvůr, ale i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v řízení podle § 17 s. ř. s., případně, že by bylo k rozhodné otázce přijato stanovisko pléna či kolegia podle § 19 s. ř. s. To vše za situace, že by se tak stalo v mezidobí mezi opakovaným rozhodováním Nejvyššího správního soudu v téže věci.“ (bod III. usnesení rozšířeného senátu)

[47] Žádná taková okolnost však v projednávaném případě nenastala. Nejvyšší správní soud v rozsudku z roku 2014 uvedl, že „[v] daňovém řízení bylo možné pokračovat, neboť věc se vrátila žalovanému do otevřeného odvolacího řízení a bylo na místě o podaném odvolání znovu rozhodnout. Rozhodnutí, která byla v rámci daňového řízení vydána v roce 2010, proto z tohoto důvodu nemohou být nezákonná ani nicotná.“ (bod 43)

[48] Krajský soud se tímto názorem řídil, stěžovatelka nyní proti němu opět brojí v kasační stížnosti. Aplikovaná právní úprava, rozhodné faktické okolnosti ani závazná relevantní judikatura se od rozsudku z roku 2014 nezměnily. Ani stěžovatelkou uváděné rozhodnutí Nejvyššího soudu není s to, ve světle závěrů rozšířeného senátu, založit

přípustnost této kasační námitky. Námitka tedy napadá závěry již jednou Nejvyšším správním soudem v této věci vyřčené, krajským soudem následované. Proto je nepřipustná.

IV. b) K námitce neřízení se rozsudkem krajského soudu z roku 2009

[49] Druhou námitkou stěžovatelka krajskému soudu vytýká nesprávné posouzení otázky vázanosti daňových orgánů právními závěry vyslovenými v rozsudku krajského soudu z roku 2009.

[50] Tato námitka není důvodná, neboť správní orgány správně vycházely z rozsudku krajského soudu z roku 2009, korigovaného rozsudkem Nejvyššího správního soudu z roku 2009. K důsledkům rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v kasačním řízení v situaci, kdy krajský soud správný výrok o zrušení rozhodnutí správního orgánu opřel o zcela či zčásti nesprávné důvody, se vyjádřil rozšířený senát v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS. Závěry tohoto rozhodnutí výstižně odpovídají na kasační námitku stěžovatelky, proto je soud považuje za vhodné reprodukovat.

[51] Obecně platí, že rozhodne-li krajský soud o zrušení správního rozhodnutí, jeho zrušující výrok musí mít oporu v odůvodnění. Výrok nelze chápat odtrženě od důvodů, které k němu vedly. Výrok zrušujícího rozsudku krajského soudu nelze v plné míře spojit s jiným odůvodněním.

[52] Jsou však i případy, kdy je zrušující rozsudek opřen o více důvodů a Nejvyšší správní soud shledá, že některý z nich ob stojí a jiný nikoliv. Zde je třeba vážit míru opory výroku v odůvodnění a lze akceptovat, pokud důvody ob stojí v podstatné, převažující, míře. V takové situaci Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými. Limitem pro uvedenou úvahu vždy musí být legitimní očekávání účastníků řízení a s ním spojený zákaz překvapivých rozhodnutí.

[53] Problémem zde ovšem je, že v takovém případě Nejvyšší správní soud také zčásti mění závazný právní názor vyslovený krajským soudem ve zrušujícím rozsudku. Ten je podle § 78 odst. 5 s. ř. s. určující pro další postup správního orgánu a jeho respektování pak soud posuzuje v případě další žaloby. Jak žalovaný, tak i krajský soud v dalším řízení musí vycházet z toho, že o žalobě bylo rozhodnuto rozsudkem, který je třeba pojímat v jednotě s rozhodnutím o kasační stížnosti. To znamená, že pro správní orgán je závazný právní názor krajského soudu, korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[54] Omezení vázanosti závazným právním názorem pouze na rozhodnutí zrušující neznamena, že právní názory vyslovené v zamítavých rozhodnutích jsou nepodstatné a tudíž zbytečné. Jejich váha spočívá totiž v institucionální a procesní pozici Nejvyššího správního soudu založené Ústavou a v rovině jednoduchého práva upravené soudním řádem správním, podle jehož § 12 odst. 1 je Nejvyšší správní soud vrcholným soudním orgánem ve věcech správního soudnictví, zajišťujícím jednotu a zákonnost rozhodování. Ostatně pokud by správní orgán a následně krajský soud nerespektovaly právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem, lze předpokládat, že v následném kasačním řízení neuspějí a řízení se jen zbytečně a na úkor účastníků prodlouží.

[55] 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.

[56] V souladu s těmito úvahami rozšířeného senátu postupoval i Nejvyšší správní soud v rozsudku z roku 2009. Na závěr tohoto rozhodnutí uvedl: *„I přes nesprávný právní názor krajského soudu však není nutné jeho rozsudek zrušit pro nezákonnost: nelze totiž přisvědčit ani žalovanému v tom, že by fúze provedené v roce 2003 a 2004 znemožnily žalobkyni uplatnit slevu na dani v roce 2005. Žalovaný i správce daně totiž vyšli z toho, že žalobkyně je povinna plnit všeobecné a zvláštní podmínky pro poskytnutí slevy na dani již od roku 2001. To však nelze ze zákona o daních z příjmů dovodit.“*

[57] Důvod zrušení správního rozhodnutí tedy zůstal stejný – správní orgány nesprávně odmítly uznat slevu na dani za rok 2005 z důvodů fúzí provedených v roce 2003 a 2004. Navíc, jak je patrné z úvodní pasáže vlastního přezkumu v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu z roku 2009, výrok krajského soudu o zrušení napadených správních rozhodnutí byl založen i na dalších důvodech, které by samy o sobě postačovaly ke zrušení správních rozhodnutí, a které ani nebyly kasační stížností napadeny.

[58] Nejvyšší správní soud tedy v souladu s názorem rozšířeného senátu rozsudkem z roku 2009 kasační stížnost zamítl a částečně nesprávné důvody nahradil důvody svými. Přitom nahradil právě důvod, kterého se nyní stěžovatelka dovolává. Krajský soud uvedl, že zákaz fúzí se vztahuje jen na příslušné zdaňovací období, za něž je sleva na dani skutečně uplatněna (tj. rok 2005). Nejvyšší správní soud ovšem tento závěr nahradil názorem, že podmínka zákazu fúzí musí být dodržena v průběhu všech pěti po sobě bezprostředně jdoucích zdaňovacích období (tj. 2005 až 2009). Ohledně této právní otázky tedy došlo k nahrazení důvodů rozsudku krajského soudu z roku 2009 ve smyslu výše uvedeného usnesení rozšířeného senátu. V následujícím řízení správní orgány byly ohledně výkladu pojmu *období* vázány názorem vysloveným v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu z roku 2009.

[59] Stejně tak Nejvyšší správní soud nahradil i navazující úvahy krajského soudu z rozhodnutí z roku 2009 o „oprávněnosti uplatnění slevy na dani“. Ty totiž krajský soud založil právě na nesprávném právním závěru, že stěžovatelka musela podmínky investiční pobídky dodržovat pouze v roce 2005. Nahrazení tohoto závěru nutně vede i k odmítnutí závěru (nikoliv však nutně k přisvědčení opaku) o oprávněnosti uplatnění slevy na dani za rok 2005.

[60] Ohledně těchto korigovaných otázek tedy pro správní orgány nebyl závazný právní názor krajského soudu z roku 2009, ale názor Nejvyššího správního soudu z roku 2009. Závazný byl konkrétně právní názor spočívající v tom, že z důvodu fúzí provedených v letech 2003 a 2004 nelze za posuzovaného právního stavu stěžovateli nepřiznat slevu na dani. Tento právní názor byl závazný nejen pro správní orgány v navazujícím řízení, ale i

následně pro krajský soud v řízení zakončeném nyní napadeným rozhodnutím. Námitka stěžovatelky spočívající v nerespektování rozsudku krajského soudu z roku 2009 správními orgány a následně krajským soudem je tedy nedůvodná. Správní orgány i krajský soud se totiž správně řídily závěry z rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009.

IV. c) K námitce o irelevanci událostí z roku 2007 v řízení o dani za rok 2005

[61] Třetí kasační námitkou stěžovatelka namítá pochybení správních orgánů i krajského soudu spočívající v tom, že při rozhodování o oprávněnosti slevy na dani za zdaňovací období uplatněné v roce 2006 vzaly v potaz události z roku 2007. Relevantní dle stěžovatelky v tomto řízení je pouze faktický stav v roce 2005. I pokud by tedy došlo k porušení podmínek investiční pobídky v průběhu roku 2007, měla by tato skutečnost vliv pouze na vznik určité daňové povinnosti v roce 2007, nikoliv na oprávněnost slevy na dani uplatněné v roce 2006 daňovým přiznáním za zdaňovací období roku 2005, které je předmětem tohoto řízení.

[62] Námitka je nepřipustná.

[63] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. „[k]asační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl“.

[64] Stěžovatelka námitku že správní orgány vzaly v potaz i události nastalé po zdaňovacím období, za které stěžovatelka žádala slevu na dani, neuplatnila v řízení o žalobě před krajským soudem. Je přitom nepochybné, že tak učinit mohla. Namítá-li nesprávnost zohlednění událostí nastalých po zdaňovacím období poprvé až v kasační stížnosti, je taková námitka nepřipustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

IV. d) K námitce implicitního potvrzení neporušení podmínek pobídky v rozsudku krajského soudu z roku 2009

[65] Za čtvrté, dle stěžovatelky krajský soud navíc v době svého rozhodování v roce 2009 o provedené přeměně společnosti CHEMOPEX, a. s. věděl. Přesto z toho nevyvodil žádné pro stěžovatelku negativní důsledky. Svým postupem tak potvrdil, že přeměna společnosti CHEMOPEX, a. s. v roce 2007 neměla vliv na právo stěžovatelky v daňovém řízení za rok 2005 uplatňovat nárok na slevu na dani.

[66] Tato kasační námitka je nedůvodná. Dle dispoziční zásady rozsah přezkoumání správního rozhodnutí záleží na žalobci. Stěžovatelka jako předmět soudního řízení vymezila otázku, zda ob stojí rozhodnutí žalovaného o tom, že fúzí v letech 2003 a 2004 porušila podmínky přiznání slevy na dani. Naopak události z roku 2007 krajský soud (ani následně Nejvyšší správní soud) v rozhodnutí z roku 2009 vůbec nehodnotil. Proto z jeho rozhodnutí nelze žádné, ani implicitní, závěry o vlivu událostí z roku 2007 na splnění podmínek vyvozovat.

IV. e) K námitce nezákonné nečinnosti správních orgánů po rozhodnutí krajského soudu z roku 2009

[67] Pátou kasační námitkou stěžovatelka vytýká správním orgánům to, že po rozhodnutí krajského soudu z roku 2009, kterým soud zrušil obě předchozí správní rozhodnutí, ihned v řízení nepokračovaly a nerozhodly, ale nezákonně vyčkávaly na výsledek kasačního řízení.

[68] Kasační námitka není důvodná.

[69] Stěžovatelka má pravdu v tom, že zruší-li krajský soud rozhodnutí správního orgánu, je povinností správního orgánu pokračovat v řízení a řídit se přitom závazným právním názorem vyjádřeným v pravomocném soudním rozhodnutí, bez ohledu na to, zda správní orgán ve věci podal kasační stížnost (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 4. 2007, č. j. 2 Ans 3/2006 – 49, publ. pod č. 1255/2007 Sb. NSS). Obranou proti porušování této povinnosti správním orgánem je však žaloba na nečinnost (srov. str. 4 usnesení rozšířeného senátu). Měla-li stěžovatelka za to, že správní orgány porušují svoji povinnost rozhodnout, mohla se bránit procesními prostředky na ochranu proti nečinnosti. Vznášela-li námitku nečinnosti až poté, co správní orgán vydal rozhodnutí přezkoumávané ve správním soudnictví, nemůže být úspěšná. Prodlení správních orgánů s rozhodnutím jednoznačně bylo procesním pochybením. Toto pochybení bylo však odstraněno v okamžiku, kdy správní orgány rozhodly a nemá tak žádný vliv na zákonnost samotného konečného rozhodnutí. Námitka nečinnosti, uplatňovaná v žalobě proti rozhodnutí, je proto nedůvodná.

IV. f) K námitkám porušení legitimního očekávání a nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí krajského soudu

[70] Šestou kasační námitkou stěžovatelka namítá porušení jejího legitimního očekávání retroaktivní změnou správní praxe k její tíži. Stěžovatelka v dobré víře nabyté na základě stanovisek státních orgánů vycházela z toho, že pětileté období, ve kterém lze slevu uplatňovat, začalo v roce 2001 a skončilo v roce 2005. Do této ustálené praxe překvapivě vstoupil rozsudek Nejvyššího správního soudu z roku 2009 stanovící, že pětileté období pro uplatnění daňové slevy začalo až rokem 2005. Tento překvapivý závěr daňové orgány aplikovaly v pokračujícím správním řízení stěžovatelky, čímž zasáhly do jejího legitimního očekávání založeného předchozí správní praxí.

[71] S touto kasační námitkou souvisí i námitka další, sedmá. V té stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu i rozhodnutí žalovaného spočívající v tom, že se žalovaný ani krajský soud námitkou změny správní praxe zasahující do jejího legitimního očekávání nezabývali.

[72] Sedmou kasační námitku je nutné posoudit ještě před posouzením šesté kasační námitky, neboť pokud by bylo rozhodnutí žalovaného nebo rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné, byl by to sám o sobě důvod k jejich zrušení a Nejvyšší správní soud by nemohl námitku porušení legitimního očekávání věcně posoudit.

[73] Žalovaný v napadeném správním rozhodnutí k námitce ochrany legitimního očekávání uvedl následující: „Odvolací orgány k námitce uvádí, že za porušení práva na

spravedlivý proces je možné považovat situaci, kdy je rozhodnutí pro účastníka řízení s ohledem na dosavadní stav řízení, stav dokazování, existující procesní situaci a především uplatněné námitky, překvapivé. Tato zásada předvídatelnosti rozhodnutí, kdy správní orgán dbá, aby přijaté řešení bylo v souladu s veřejným zájmem a aby odpovídalo okolnostem daného případu, jakož i na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly, nedopadá však na situaci tohoto daňového subjektu, kterou bez znalosti specifčnosti existujících podmínek ani postihovat nemohou. Na rozdíl od závěru NSS, který své stanovisko k běhu lhůt vyjádřil poté, co se seznámil s podstatou nastoleného problému. Jeví se jako rozporná snaha daňového subjektu argumentovat předvídatelností rozhodnutí, když on sám pravidla daná mu ust. § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů opakovaně vědomě porušoval a přesto hodlá využít výhody, které ovšem se týkají pouze daňových subjektů, kteří tato pravidla neporušili. Naopak správce daně vycházel v dalším řízení ze situace, kdy o žalobě proti [rozhodnutím daňových orgánů z roku 2007] bylo rozhodnuto [rozsudky krajského soudu z roku 2009 a Nejvyššího správního soudu 2009] a pokračoval v odvolacím řízení, kdy pro další řízení byl rozhodující právní názor vyslovený [krajským soudem v rozsudku z roku 2009], ovšem korigovaný právním názorem NSS vysloveným v [rozsudku z roku 2009].“ (str. 20 rozhodnutí žalovaného) Na jiném místě rozhodnutí se žalovaný ještě k námitce ochrany legitimních očekávání založeného na metodických stanoviscích Ministerstva financí vyjádřil takto: „Odvolací orgán k uvedenému sděluje, že ani jemu, ani správci daně nepřísluší se vyjadřovat k metodickým výkladům Ministerstva financí ČR.“ (str. 26 rozhodnutí žalovaného)

[74] Krajský soud k námitce legitimního očekávání uvedl toto: „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.“

[75] Krajský soud i žalovaný se tedy s námitkou zásahu do legitimního očekávání vypořádali. Oba shodně tuto námitku považovali za nedůvodnou, neboť názor vyslovený

v rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009 byl pro správní orgány závazný. Obě rozhodnutí jsou tedy přezkoumatelná.

[76] Odlišnou otázkou je ale otázka správnosti právního posouzení námitky legitimního očekávání.

[77] Judikatura Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu již konstantně přiznává praxi správních orgánů určitou normativní sílu (srov. např. Nález ze dne 23. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 520/06, N 18/48 SbNU 195, *kauza francouzských zaměstnanců a jejich účasti na sociálním pojištění*, nebo rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS). Normativní síla správní praxe vychází z pojetí zákona v materiálním smyslu. Zákon v materiálním smyslu je tvořen nejen textem právního předpisu, ale i tím, jak je tento text vykládá a aplikuje praxe. Od zákona a na něj navazující konstantní správní praxe se odvíjí důvěra adresátů právních norem v právo.

[78] Uvedené samozřejmě neznamená nezměnitelnost správní praxe. Znamená to pouze zásadní omezení možností se od praxe odchýlit, dané předně zákazem retroaktivity. Změna správní praxe musí být zásadně učiněna do budoucna, z racionálních důvodů a pro všechny případy, kterých se praxí zavedený postup správního orgánu dotýká (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS).

[79] Co přesně tvoří správní praxi vymezil Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, publ. pod č. 1915/2009 Sb. NSS: „[S]právní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě.“ (bod 81)

[80] K povaze otázky vzniku legitimního očekávání se rozšířený senát vyjádřil tak, že „to, zda mohlo vzniknout legitimní očekávání, je pak zcela evidentně otázkou skutkovou. Určit, zda existovalo určité očekávání a zda takové očekávání bylo legitimní, vyžaduje zjišťovat mnoho skutečností. Jasná (pochybnosti nevzbuzující) slova zákona samozřejmě předčí (překonají) jakékoliv očekávání, ať už vzniklo jakkoliv. Rovněž ohlášení relevantní změny praxe vylučuje veškeré očekávání založené na předchozích postupech.“ (bod 80)

[81] Závěry rozšířeného senátu aplikoval šestý senát Nejvyššího správního soudu v navazujícím rozsudku ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006 - 159, publ. pod č. 2059/2010 Sb. NSS. V bodě 51 soud uvedl podmínky, za kterých je důvěra ve správní praxi chráněna: „Jako skutkový základ pro ochranu oprávněné důvěry ve správním právu [doktrína] vyžaduje: a) existenci podkladu pro oprávněnou důvěru, jímž chápe v první řadě správní akt, dále pak předběžné opatření, veřejnoprávní smlouvu, příslib správního orgánu, informaci, či jiná faktická jednání správního orgánu, b) vědomí existence tohoto podkladu u adresáta, který se domáhá ochrany své oprávněné důvěry, c) již existující využití oprávněné důvěry ve smyslu již učiněné dispozice (ochrana oprávněného očekávání je totiž chápána primárně jako ochrana v dobré víře učiněných dispozic, nikoliv zamýšlená dispozice), a konečně d) kauzální nexus mezi

výše uvedenými body. Vedle toho pak je namístě podle německého pojetí při splnění tohoto skutkového základu zkoumat ochranyhodnost takové důvěry, a to s ohledem na dva komponenty - jednak s ohledem na, zkráceně řečeno, míru „spoluzavinění“ adresáta správního jednání na tom, že je toto jednání nutno změnit, jednak s ohledem na již známé vážení zájmů státu a případných třetích osob.“

[82] Pokud by tedy existence správní praxe zakládající legitimní očekávání stěžovatelka v projednávané věci prokázala, správní orgány by ji nemohly zpětně v neprospěch stěžovatelky změnit. A to ani v důsledku kasačního rozhodnutí soudu. Nad principem legality by musel převážet princip ochrany legitimních očekávání.

[83] Názor krajského soudu je tedy chybný, pokud dovozuje automatickou nutnost aplikace výkladu podaného rozsudkem Nejvyššího správního soudu z roku 2009. Takový názor je založen na tom, že se Nejvyšší správní soud v rozhodnutí z roku 2009 vyjádřil k nutnosti aplikovat jím podaný výklad ohledně pojmu *období* na stěžovatelčinu věc za jakékoliv situace. To ovšem neodpovídá skutečnosti, neboť Nejvyšší správní soud se v tomto rozhodnutí zabýval jinou otázkou.

[84] Nejvyšší správní soud v rozhodnutí z roku 2009 potvrdil zrušení rozsudku krajského soudu z roku 2009, neboť správní orgány odmítly poskytnout slevu na dani na základě nesprávně interpretovaného právního předpisu. Jinými slovy, zatímco Nejvyšší správní soud v rozsudku z roku 2009 vyslovil správnou interpretaci pojmu *období*, nevyslovil se k otázce, zda je spravedlivé tuto interpretaci aplikovat na případ stěžovatelky v navazujícím správním řízení. Tuto otázku, tedy zda tuto interpretaci aplikovat v navazujícím řízení, je nutné posuzovat s přihlédnutím ke skutkovým okolnostem případu, které novým výkladem mohly nabýt na relevanci a dosud nebyly posouzeny. Takovou skutečností je například právě vliv správní praxe na legitimní očekávání stěžovatelky.

[85] Otázku, zda tuto interpretaci aplikovat v pokračujícím správním řízení, tak poprvé bylo možné posoudit až ve správním řízení navazujícím na rozsudek Nejvyššího správního soudu z roku 2009, resp. v následném soudním řízení před krajským soudem. Krajský soud proto nemohl být v otázce správnosti aplikace tohoto výkladu v probíhajícím řízení vázán předchozím posouzením. Žádné takové posouzení totiž nikdo neprovedl. Vypořádání se s námitkou legitimního očekávání krajským soudem spočívající v odkazu na předešlé rozhodnutí Nejvyššího správního soudu z roku 2009 je proto nesprávné.

[86] Nesprávný je i odkaz krajského soudu stěžovatelky na řízení o ústavní stížnosti, jako možné obraně proti rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Dle zásady subsidiarity ústavní stížnosti vyjádřené v § 75 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, je ústavní stížnost přípustná až po vyčerpání všech procesních prostředků, které zákon k ochraně práva stěžovatelce poskytuje. Nejvyšší správní soud rozsudkem z roku 2009 potvrdil rozsudek krajského soudu z roku 2009, který zrušil rozhodnutí správního orgánu a vrátil mu věc k dalšímu řízení. V této situaci tedy stěžovatelka měla možnost bránit svá práva v tomto navazujícím řízení, popřípadě následně v řízení soudním. Ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu by se proto jevila v intencích dosavadní judikatury Ústavního soudu nepřipustná.

[87] Krajský soud tedy námitku legitimního očekávání vypořádal nesprávně. Soud se měl námitkou legitimního očekávání věcně zabývat a posoudit ji na základě konkrétních skutkových zjištění. Soud měl předně připustit dokazování ohledně otázky existence legitimního očekávání určitého postupu správního orgánu. V případě, že by se stěžovatelce podařilo správní praxi zakládající jí legitimní očekávání prokázat, právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku z roku 2009 by nešlo na stěžovatelku aplikovat, a bylo by nutné aplikovat předešlý (ač nesprávný) výklad zastávaný správní praxí. Prokázanou správní praxi by totiž správní orgány nemohly změnit zpětně, a to ani v důsledku kasačního rozsudku Nejvyššího správního soudu podávajícího správný výklad pojmu *období*. Naopak, jestliže by se stěžovatelce nepodařilo správní praxi zakládající legitimní očekávání prokázat, měl by krajský soud s tímto odůvodněním námitku legitimního očekávání jako nedůvodnou zamítnout.

[88] Námitka nesprávného právního posouzení námitky legitimního očekávání krajským soudem je tedy důvodná.

IV. g) K námitce nutnosti mírnějšího výkladu pojmu *období*

[89] Osmou kasační námitkou stěžovatelka vytýká daňovým orgánům i krajskému soudu porušení zásady *in dubio pro mitius* při výkladu otázky, v jakém období musí příjemce pobídky splňovat zákonné podmínky. Podle stěžovatelky o tom, že § 35 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů je možné vykládat několika způsoby, svědčí i dlouholetý odlišný výklad ústředních orgánů státní správy.

[90] Tato námitka není přípustná.

[91] Správní orgány i krajský soud vyložily uvedené ustanovení správně, neboť ohledně výkladu tohoto ustanovení byly vázány výkladem krajského soudu z roku 2009, korigovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu z roku 2009 (k odůvodnění viz část IV. tohoto rozsudku). V tomto ohledu je klíčová hlavně pasáž z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu z roku 2009, ve které soud po provedeném gramatickém systematickém a teleologickém výkladu uzavřel, že „*podmínka zákazu fúzí musí být dodržena v průběhu všech pěti po sobě bezprostředně jdoucích zdaňovacích období. Nestací, aby byla splněna v tom zdaňovacím období, v němž poplatník skutečně uplatní slevu na dani. Systematický a teleologický výklad zákona pak podle mínění Nejvyššího správního soudu nepřipouští jiné výkladové varianty, a proto není dán prostor pro případné uplatnění zásady in dubio pro libertate.*“ (č. l. 113 rozhodnutí)

[92] Tyto závěry jsou nyní pro Nejvyšší správní soud závazné a nelze se od nich odchýlit, neboť se jedná o jím vyjádřený právní názor v totožné právní věci (§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.). Pro úplnost soud dodává, že je třeba ostře rozlišovat mezi otázkou *správného výkladu* ustanovení zákona o daních (která již byla závazně vyřešena rozsudkem Nejvyššího správního soudu z roku 2009) a otázkou *správnosti aplikace* tohoto výkladu na stěžovatelku v posuzovaném případě (která dosud nebyla v řízení nebyla vyřešena – k tomu srov. předchozí část IV. f).

IV. b) K námitce neporušení podmínek pobídky

[93] Devátou kasační námitkou stěžovatelka uvádí, že i kdyby měl být na danou věc retroaktivně aplikován výklad pojmu *období* dle § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů ve smyslu závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009, stejně by to nevedlo k závěru, že zánik společnosti CHEMOPETROL, a. s. prostřednictvím fúze sloučením se stěžovatelkou v roce 2007, má za následek porušení podmínky poskytnutí slevy na dani.

[94] Tato kasační námitka není důvodná.

[95] Dle § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů ve znění před novelou provedenou zákonem č. 453/2001 Sb., zvláštní podmínkou, za které lze uplatnit slevu na dani je, že „*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*“.

[96] Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že příjemce investiční pobídky, společnost CHEMOPETROL, a. s. porušila podmínku stanovenou v § 35a odst. 2 písm. c) tím, že sloučením s jiným subjektem v roce 2007 *byla zrušena*. Dle § 69a odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku v relevantním znění totiž sloučením dochází k zániku společnosti, jemuž předchází její zrušení bez likvidace. Dle § 68 odst. 3 písm. e) obchodního zákoníku se společnost zrušuje dnem uvedeným v rozhodnutí společníků nebo orgánu společnosti, pokud dochází k zániku společnosti v důsledku fúze. Stěžovatelka tedy neporušila podmínku citovaného ustanovení že „*se s ní nesloučí jiný subjekt*“, nýbrž porušila podmínku že „*nebude zrušena*“.

[97] Stěžovatelka v žalobě argumentovala, že podmínku, že „*se s ní nesloučí jiný subjekt*“ neporušila, neboť ona se sloučila s jiným subjektem. Krajský soud následně historickým a teleologickým výkladem dospěl k závěru, že podmínka „*se s ní nesloučí jiný subjekt*“ dopadá i na situaci stěžovatelky – sloučení se s jiným subjektem.

[98] Dle Nejvyššího správního soudu krajský soud dospěl ke správnému závěru, avšak na základě nesprávných úvah. V situaci stěžovatelky totiž nebylo nutné vykládat obsah podmínky „*se s ní nesloučí jiný subjekt*“, neboť správní orgány ani porušení této podmínky nekonstatovaly. Místo toho správní orgány konstatovaly porušení podmínky, dle které příjemce investiční pobídky „*nesmí být zrušen*“. Jelikož stěžovatelka byla v důsledku sloučení se s jiným subjektem zrušena, podmínku pro uplatnění slevy na dani dle § 35a odst. 2 písm. c) porušila. Stěžovatelčina námitka je tedy nedůvodná.

IV. i) K námitce formální nedostatečnosti rozhodnutí správních orgánů

[99] Desátou kasační námitkou stěžovatelka nesouhlasí s hodnocením krajského soudu stran náležitostí rozhodnutí správce daně a na něj navazujícího napadeného rozhodnutí žalovaného. Tvrdí, že ve výrocích rozhodnutí chybí právní předpisy. V rozhodnutí správce daně dále chybí uvedení nově vyměřeného základu daně, nově vyměřené daně a rozdílu mezi základem daně a daní původně stanovenou a základem daně a daní nově vyměřenou.

[100] Námitka není důvodná. Obě zmiňovaná rozhodnutí ve výroku aplikovaná právní ustanovení mají. Dále Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem i v tom, že výrok rozhodnutí správce daně obsahuje uvedení nově vyměřeného základu daně i nově vyměřené daně. Rozdíl mezi základem daně a daní původně stanovenou není ve smyslu § 32 odst. 2 ani odst. 7 zákona o správě daní a poplatků základní náležitost rozhodnutí (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2005, č. j. 7 Afs 51/2004 – 73).

IV. j) K námitce zrušení zákazu fúzování novelou s retroaktivním účinkem

[101] Jedenáctou kasační námitkou stěžovatelka vytýká krajskému soudu, že nepřihlédl k novele zákona o daních z příjmů schválenou Poslaneckou sněmovnou dne 11. 2. 2015. Novela zákaz fúzí bez dalšího zrušila. Zároveň dle přechodných ustanovení této novely se pro příslib investiční pobídky v řízení zahájeném před účinností této novely již tato novela použije.

[102] Kasační námitka je nedůvodná. Krajský soud k novele č. 84/2015 Sb. z více důvodů ani přihlédnout nemohl. Za prvé, novela nabyla účinnosti až dne 1. 5. 2015, kdežto krajský soud rozhodl již dne 25. 2. 2015. Za druhé, správní soudy v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. při přezkumu správních rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Novelizace po tomto datu jsou tedy bezpředmětné. Za třetí, na stěžovatelku aplikovaná podmínka, tj. že příjemce pobídky nebude v rozhodném období zrušen, zůstala novelou nedotčena.

V. Závěr a náklady řízení

[103] Z důvodu nezákonnosti rozhodnutí krajského soudu Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že napadené rozhodnutí soudu dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení krajský soud předně věcně posoudí, zda stěžovatelce vzniklo legitimní očekávání, popř. zda by do něj bylo zasaženo, pokud by se na její případ aplikoval výklad pojmu *období* ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009. Pro posouzení této námitky krajský soud musí, slovy výše citované judikatury, zjistit předně to, zda jednání státních orgánů vytvořilo dostatečný právní podklad pro oprávněnou důvěru stěžovatelky. Jelikož je tato otázka otázkou skutkovou, je třeba účastníkům řízení dát prostor uplatnit relevantní tvrzení a důkazy. V tomto řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven v odůvodnění tohoto rozsudku.

[104] Soud nevyhověl stěžovatelově žádosti o přerušení řízení ve smyslu ustanovení § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. Výsledek řízení před Ústavním soudem by sice mohl mít vliv na posouzení případu, jak ale výše soud s odkazem na svoji prejudikaturu uvedl, argumentaci stěžovatelky ohledně povahy autoremedurního rozhodnutí považoval za nesprávnou, a proto se nedomníval, že by stěžovatelka mohla u Ústavního soudu uspět. I s ohledem na dosavadní celkovou délku řízení měl tedy soud za to, že přerušení řízení v nyní posuzované věci nebylo vhodné (srov. možnost uvážení soudu v § 48 odst. 3 s. ř. s.). Nadto Ústavní soud v řízení, v jehož průběhu stěžovatelka spatřovala překážku nynějšího

řízení, již rozhodl, a to usnesením ze dne 20. 8. 2015, sp. zn. III. ÚS 432/15, kterým ústavní stížnost odmítl z důvodu zjevné neopodstatněnosti.

[105] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. října 2015

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu