



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **ORLEN Unipetrol RPA s.r.o.**, se sídlem Záluží 1, Litvínov, zast. Mgr. Janem Urbancem, advokátem se sídlem K Roztokům 364/23, Praha 6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 6. 2022, č. j. 15 Af 5/2019-137,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 6. 2022, č. j. 15 Af 5/2019-137, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**Odůvodnění:**

**I.**

**Průběh dosavadního řízení**

[1] Finanční úřad v Litvínově podle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v relevantním znění (dále jen „ZSDP“), v souladu s daňovým přiznáním podaným dne 2. 10. 2006, vyměřil právnímu předchůdci žalobce, obchodní společnosti CHEMOPETROL, a.s., daň z příjmů právnických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), za zdaňovací období roku 2005 ve výši 335 873 460 Kč. Rozhodnutím ze dne 17. 1. 2007, č. j. 2130/07/207971/2783, finanční úřad na základě odvolání právního předchůdce žalobce proti konkludentnímu vyměření daně zvýšil daň na 336 274 120 Kč. Toto rozhodnutí bylo po dalším odvolání právního předchůdce žalobce změněno rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 13. 7. 2007, č. j. 9179/07-1200, tak, že daň byla snížena na 324 944 880 Kč. Finanční úřad ani finanční ředitelství nevyhověly požadavku na slevu na dani podle § 35b zákona o daních z příjmů, neboť CHEMOPETROL, a.s. podle nich porušil

§ 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních příjmů tím, že se sloučil v roce 2003 s obchodní společností CHEMOPETROL – CHEMTEZ, a. s. a v roce 2004 s obchodní společností CHEMOPETROL BM, a.s.

[2] Rozsudkem ze dne 4. 2. 2009, č. j. 15 Ca 176/2007-65 (dále jen „rozsudek krajského soudu z roku 2009“), Krajský soud v Ústí nad Labem zrušil na základě žaloby žalobce zmiňovaná odvolací rozhodnutí finančního ředitelství i finančního úřadu a věc vrátil finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že pojmem „*období, za které může daňový poplatník uplatnit slevu na dani*“, se rozumí vždy jednotlivé zdaňovací období, v němž daňový subjekt slevu na dani uplatňuje. Není tudíž rozhodné, že v předcházejících zdaňovacích obdobích došlo k porušení podmínek § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, když v roce 2005 (za který byl nárok na slevu na dani uplatněn) k žádné fúzi nedošlo.

[3] Nejvyšší správní soud na základě kasační stížnosti finančního ředitelství v rozsudku ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009-109 (dále jen „rozsudek Nejvyššího správního soudu z roku 2009“), právní názor krajského soudu korigoval. Podle něj musí být pojem „*období*“ obsažený v § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů vykládán jako období pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, kdy lze slevu uplatnit. Všeobecné i zvláštní podmínky (včetně zákazu fúzí) musí být tedy dodrženy v průběhu všech pěti po sobě bezprostředně jdoucích zdaňovacích období (nestačí, aby byly splněny pouze ve zdaňovacím období, kdy poplatník slevu na dani uplatňuje). Nejvyšší správní soud zdůraznil, že zákon v tomto ohledu nepřipouští žádné jiné výkladové varianty, nebyl tedy dán prostor pro uplatnění zásady *in dubio pro libertate*. Neztotožnil se však se závěrem daňových orgánů, dle něhož byl CHEMOPETROL, a.s. povinen dodržovat podmínky již od roku 2001. Zákon o daních z příjmů totiž stanoví pouze možnost, nikoli povinnost slevu na dani uplatnit. Poplatník tedy může slevu uplatnit kdykoli poté, co splní všeobecné a zvláštní podmínky ve smyslu § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů. Období pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období začíná běžet až v okamžiku, kdy poplatník slevu poprvé uplatní. V projednávané věci CHEMOPETROL, a.s. slevu na dani poprvé uplatnil v roce 2005.

[4] Rozhodnutím ze dne 27. 5. 2010, č. j. 29125/10/207971505917, finanční úřad částečně vyhověl odvolání a snížil daň na 324 944 880 Kč. Nárok na slevu na dani z titulu investiční pobídky však opětovně neuznal, neboť CHEMOPETROL, a.s. se v roce 2007 sloučil s jinou obchodní společností, a to se žalobcem (tehdy pod obchodní firmou UNIPETROL RPA, s.r.o.), který se stal jeho právním nástupcem. Závěr finančního úřadu potvrdilo rovněž finanční ředitelství v rozhodnutí ze dne 27. 10. 2010, č. j. 9612/10-1200-506330.

[5] Rozsudkem ze dne 11. 12. 2013, č. j. 15 Af 97/2010-138 (dále jen „rozsudek krajského soudu z roku 2013“), krajský soud na základě další žaloby žalobce zrušil odvolací rozhodnutí finančního ředitelství i finančního úřadu z procesních důvodů a věc vrátil žalovanému (který se na základě zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, stal odvolacím orgánem namísto zaniklého Finančního ředitelství v Ústí nad Labem) k dalšímu řízení. Tento rozsudek však byl ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2014, č. j. 1 Afs 5/2014-78, zrušen a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud následně žalobu zamítl rozsudkem ze dne 25. 2. 2015, č. j. 15 Af 97/2010-236 (dále jen „rozsudek krajského soudu z roku 2015“). V něm zdůraznil závaznost závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009.

pokračování

Daňové orgány podle něj vycházely z účinného znění zákona a rozsudků vydaných v této věci. K otázce legitimního očekávání krajský soud konstatoval, že závěr Nejvyššího správního soudu je závazný a daňové orgány byly povinny jej aplikovat. Žalobce znal závěry soudů (zejména rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009), mohl z nich tedy vycházet při formulaci své obrany v následně vedeném daňovém řízení.

[6] Rovněž rozsudek krajského soudu z roku 2015 však Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalobce rozsudkem ze dne 14. 10. 2015, č. j. 1 Afs 77/2015-124 (dále jen „rozsudek Nejvyššího správního soudu z roku 2015“), zrušil a věc krajskému soudu vrátil k dalšímu řízení. Zdejší soud se ztotožnil se závěrem krajského soudu, že daňové orgány správně vycházely z rozsudku krajského soudu z roku 2009, korigovaného rozsudkem Nejvyššího správního soudu z roku 2009. Připomněl, že tímto svým rozsudkem nahradil mimo jiné úvahy krajského soudu o oprávněnosti uplatnění slevy na dani. Dále však Nejvyšší správní soud konstatoval, že ve svém rozsudku z roku 2009 vůbec nehodnotil události, které nastaly v roce 2007. Neztotožnil se přitom s hodnocením otázky legitimního očekávání. Upozornil, že pokud by žalobce prokázal správní praxi zakládající legitimní očekávání, daňové orgány by ji ve vztahu k žalobci nemohly změnit (a to ani v důsledku rozhodnutí soudu). Nejvyšší správní soud uzavřel, že ve svém rozsudku z roku 2009 vyslovil správnou interpretaci pojmu „období“, neposuzoval však otázku, zda je spravedlivé aplikovat tento závěr na konkrétní případ žalobce (resp. jeho právního předchůdce). Krajský soud se tedy měl námitkou legitimního očekávání věcně zabývat a posoudit ji na základě skutkových zjištění.

[7] Krajský soud tedy o žalobě podané dne 31. 12. 2010 rozhodoval potřetí. Při jednání krajský soud provedl důkaz dopisem Ministerstva financí ze dne 15. 1. 2001, č. j. 152/1268/2001, dopisem Ministerstva financí ze dne 16. 5. 2001, č. j. 152/41556/2001, rozhodnutím Ministerstva průmyslu a obchodu o příslibu investičních pobídek ze dne 28. 6. 2001, metodickými dotazy příjemce pobídky ze dne 5. 9. 2001 a 20. 5. 2002 a na ně navazujícími metodickými stanovisky Ministerstva financí ze dne 4. 12. 2001 a 12. 6. 2002. Z provedených důkazů podle krajského soudu vyplynulo, že správní praxe skutečně zastávala názor, že prvním zdaňovacím obdobím, za něž bylo možné slevu na dani uplatnit, bylo v případě právního předchůdce žalobce zdaňovací období roku 2001. O tomto právním názoru právní předchůdce žalobce věděl, neboť některé z vyjmenovaných listin byly adresovány přímo jemu. Mohl tedy oprávněně předpokládat, že byl vázán podmínkami investiční pobídky pouze do roku 2005 a že od roku 2006 již nemohl slevu na dani uplatnit a mohl tedy bez jakýchkoli negativních důsledků provést fúzi. Jelikož byla doložena existence správní praxe zakládající legitimní očekávání právního předchůdce žalobce, daňové orgány nejsou v případě žalobce vázány rozsudkem Nejvyššího správního soudu z roku 2009. Krajský soud shrnul, že právní předchůdce žalobce se mohl oprávněně domnívat, že období pro uplatnění slevy na dani z titulu investiční pobídky v jeho případě započalo běžet rokem 2001 a skončilo rokem 2005. Bylo tedy v rozporu s principem legitimního očekávání, pokud daňové orgány na případ aplikovaly odlišné závěry. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud rozsudkem ze dne 30. 11. 2016, č. j. 15 Af 97/2010-307 (dále jen „rozsudek krajského soudu z roku 2016“), odvolací rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 27. 10. 2010, č. j. 9612/10-1200-506330, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný nepodal proti zrušujícímu rozsudku kasační stížnost. Dne 15. 3. 2017 žalobce nahlédl u žalovaného do spisu a dne 30. 5. 2017 podal vyjádření, jímž doplnil své odvolání (původně z 25. 6. 2010). Dne 27. 11. 2017 žalobce opět nahlédl do spisu.

[9] Rozhodnutím ze dne 22. 11. 2018, č. j. 51620/18/5200-11432-711891, žalovaný zamítl odvolání žalobce a prvostupňové rozhodnutí Finančního úřadu v Litvínově ze dne 27. 5. 2010, č. j. 29125/10/207971505917, potvrdil. Odkázal přitom na rozsudek krajského soudu z roku 2016, podle kterého měl respektovat legitimní očekávání právního předchůdce žalobce. Vázán tímto rozsudkem se ztotožnil s odvolací námitkou porušení legitimního očekávání a posuzoval naplnění podmínek pro slevu na dani z titulu investiční pobídky v období, které začalo v roce 2001 a skončilo v roce 2005. Fúze sloučením proběhlé v letech 2003 a 2004 představovaly podle něj porušení podmínky vymezené v § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, proto žalobcův nárok na slevu na dani opět neuznal. Zdůraznil, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009 již jen samotný fakt, že fúze proběhly, představuje porušení podmínek, které znemožňuje uplatňovat slevu na dani a že plnění podmínek je třeba posuzovat za období pěti po sobě bezprostředně navazujících zdaňovacích období. Nedodržení podmínky ve kterémkoli z těchto zdaňovacích období znamená zánik nároku na slevu na dani za celé období (všechna zdaňovací období, kdy byla sleva uplatněna). Zákon nepřipouští jiný výklad, není tedy prostor pro případné uplatnění zásady *in dubio pro libertate*.

[10] K námitce porušení zásady zákonnosti (žádný právní předpis ohledně fúzí provedených v letech 2003 a 2004 nic nezakazoval ani nepřikazoval) žalovaný upozornil na nutnost dodržování podmínek po celou dobu pěti zdaňovacích období, kdy mohla být sleva uplatněna (jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009). Jelikož v následujícím soudním řízení byla doložena správní praxe, dle níž mělo být prvním zdaňovacím obdobím pro toto posouzení zdaňovací období roku 2001, bylo nutné posuzovat naplnění podmínek v letech 2001 až 2005.

[11] Většinu dalších odvolacích námitek žalovaný vypořádal odkazem na rozsudek krajského soudu z roku 2016, podle něhož byly obdobné námitky shledány nedůvodnými jím i Nejvyšším správním soudem. K otázce uplynutí prekluzivních lhůt pro vyměření daně žalovaný rekapituloval vývoj judikatury a upozornil, že je nutné vzít v úvahu přerušeni a stavení lhůt. Soudní řízení v letech 2007 až 2009 lhůty stavilo. V důsledku vydání výzvy správce daně ze dne 11. 2. 2010 pak byl běh tříleté lhůty přerušen, měla tudíž končit dne 31. 12. 2013. Od roku 2010 do roku 2016 pak běželo alespoň jedno soudní řízení po dobu 2 389 dnů, bylo tedy zřejmé, že v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného (dne 22. 11. 2018) tříletá ani desetiletá lhůta dosud neuplynuly. Žalovaný dále upozornil rovněž na vliv daňové ztráty vykázané za zdaňovací období roku 2003. Námitku uplynutí prekluzivních lhůt proto žalovaný shledal taktéž nedůvodnou.

[12] Žalobce podal i proti poslední jmenovanému rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2018, č. j. 51620/18/5200-11432-711891, žalobu ke krajskému soudu. V první řadě namítl uplynutí prekluzivních lhůt z důvodu nesprávné aplikace § 38r odst. 1 zákona o daních z příjmů (žalovaný tvrdí, že nárok na slevu na dani nevznikl, nemůže tedy zároveň tvrdit, že se uplatní speciální pravidla počítání lhůt pro příjemce investiční pobídky) a § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů (možnost uplatnit daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2003 zanikla fúzí v roce 2007). Nesouhlasil rovněž s tzv. řetězením ztrát a tvrdil, že výzva správce daně ze dne 11. 2. 2010 nebyla úkonem, který by směřoval k vyměření daně (nedošlo tedy k přerušeni lhůty).

[13] Krajský soud i Nejvyšší správní soud podle žalobce v letech 2007 až 2009 rozhodly, že právní předchůdce žalobce nemusel před rokem 2005 dodržovat podmínku zákazu fúzí

pokračování

podle § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, fúze z let 2003 a 2004 tedy nepředstavovaly porušení podmínek investiční pobídky. Nynější opětovné použití argumentace žalovaného z roku 2007 je v rozporu s předchozími soudními rozhodnutími. Zákon pro období před rokem 2005 fúze nezakazoval, nesprávný výklad daňových orgánů nemohl založit povinnosti daňovému subjektu. Legitimního očekávání se může dovolávat pouze daňový subjekt proti státu, nikoli naopak. Podle § 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod lze daně ukládat jen na základě zákona. Fúze v letech 2003 a 2004 zákonem zakázány nebyly. S odkazem na náleží Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, žalobce namítal rovněž porušení zásady *in dubio pro libertate*.

[14] Závěrem žalobce namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného a porušení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[15] Krajský soud shora uvedeným rozsudkem ze dne 28. 6. 2022, č. j. 15 Af 5/2019-137, podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[16] K námitce uplynutí prekluzivních lhůt krajský soud podrobně popsal běh desetileté lhůty pro vyměření (doměření) daně podle § 47 odst. 2 věty druhé ZSDP, přičemž zohlednil rovněž probíhající řízení před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 9 Afs 95/2021) a započítal stavení pouze v případě soudních řízení, která byla zahájena již před nabytím účinnosti daňového řádu. K běhu tříleté lhůty podle § 47 odst. 1 ZSDP krajský soud upozornil, že (po stavení v průběhu soudních řízení v letech 2007 až 2009) došlo na základě výzvy správce daně ze dne 11. 2. 2010 k jejímu přerušování – nově měla lhůta uplynout dne 31. 12. 2013. S žalobními námitkami rozporujícími závěr, že výzva byla úkonem směřujícím ke stanovení daně, se krajský soud neztotožnil. Podle krajského soudu nevedlo k marnému uplynutí lhůty ani to, že až do roku 2006 mohla být uplatněna daňová ztráta z roku 2003. Tato okolnost by měla vliv toliko na to, že před vydáním výzvy správce daně ze dne 11. 2. 2010 by zbývala větší část lhůty. Od vydání výzvy by však již přerušování a stavení lhůty probíhalo stejně. Žalobou napadené rozhodnutí tedy nabylo právní moci ještě před uplynutím lhůt pro vyměření, resp. stanovení daně.

[17] Krajský soud obsáhle citoval rozsudky Nejvyššího správního soudu z roku 2009 a z roku 2015, jakož i svůj rozsudek z roku 2016. Upozornil, že závěry těchto rozsudků je nutné vykládat ve vzájemné souvislosti a s respektem k rozhodné právní úpravě. Z rozsudků z let 2015 a 2016 krajský soud dovodil, že žalobci nelze přičítat k tíži fúzi z roku 2007, neboť jeho právní předchůdce legitimně očekával, že fúze provedené po roce 2005 již v jeho případě nemohou mít na možnost uplatnění slevy na dani z titulu investiční pobídky žádný vliv. Z rozsudku z roku 2009 však podle krajského soudu zároveň plyne, že právní předchůdce žalobce před prvním uplatněním slevy na dani nemusel dodržovat podmínky uvedené v § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů.

[18] Pro posouzení oprávněnosti uplatnění slevy na dani za rok 2005 tak není relevantní fúze z roku 2007 – daňové orgány měly za rozhodné období považovat období od roku 2001 do roku 2005. Současně je však třeba respektovat platnou právní úpravu, podle níž před prvním uplatněním slevy na dani nemohlo mít jednání v rozporu s § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů vliv na následnou možnost slevu na dani uplatnit. Zdaňovací období roku 2005 bylo prvním a jediným zdaňovacím obdobím, v němž byla sleva na dani uplatněna.

Proto nemohou být relevantní ani fúze provedené v letech 2003 a 2004. Ustanovení § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů sice platilo, nedopadalo však na právního předchůdce žalobce.

[19] Podle krajského soudu nelze vzhledem k legitimnímu očekávání aplikovat závěr, že muselo existovat pětileté období, v němž nesmělo dojít k porušení podmínek § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů. Krajský soud se ztotožnil s námitkou vázanosti daňových orgánů zákonem a upozornil, že žalovaný měl posoudit, zda lze nesplnění podmínek přičítat v neprospěch žalobce. Podle krajského soudu bylo třeba jeho předchozí rozsudek vykládat v celém kontextu. Výklad, dle něhož jakákoli fúze v období 2001 až 2005 zapříčinila zánik práva uplatnit slevu na dani, považoval krajský soud za nesprávný a zužující.

[20] Krajský soud se ztotožnil rovněž s námitkou porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť na straně žalovaného došlo k zásadní změně právního názoru. Podle krajského soudu nebyl v jeho předchozím rozsudku jednoznačně uveden závazný právní názor, ale pouze naznačen směr, kterým se měl žalovaný ubírat. Pokud žalovaný k nějakému právnímu názoru (odlišnému od právního názoru předchozího) dospěl, měl s ním seznámit žalobce. Doplněním odvolání žalobce podle krajského soudu reagoval „na slepo“, nikoli na změnu právního hodnocení žalovaného.

## II.

### Obsah kasační stížnosti a dalších podání

[21] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, a to z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[22] Stěžovatel cituje rozsudky Nejvyššího správního soudu z roku 2009 a z roku 2015. Dovojuje, že Nejvyšší správní soud v pozdějším rozsudku modifikoval svůj předchozí právní názor v tom smyslu, že pokud by se prokázala předchozí praxe daňových orgánů, nebylo by možné ji změnit ani v důsledku kasačního rozhodnutí soudu – musel by převážit princip legitimního očekávání. Stěžovatel zdůrazňuje, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009 jednoznačně plyne, že vždy muselo existovat pětileté období, v němž nesmělo dojít k porušení podmínky zákazu fúzí. Nešlo tedy o „nesprávný předpoklad“, jak uvádí krajský soud. Podle stěžovatele i předchozí rozsudek krajského soudu z roku 2016 mohl být vykládán pouze jedním způsobem: žalobce neprokázal, že jeho právnímu předchůdci vzniklo legitimní očekávání, že podmínku zákazu fúzí postačuje splnit v jednom období, ale že tato podmínka musí být v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu z roku 2009 splněna po dobu celého období, v němž lze uplatnit slevu na dani (tedy 2001 až 2005).

[23] Závěr, že právní předchůdce žalobce neměl povinnost dodržovat podmínku zákazu fúzí před prvním uplatněním slevy na dani, podle stěžovatele plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009. Není však možné jej aplikovat tak, jak to učinil krajský soud. Nelze totiž odhlédnout od toho, že rozsudek Nejvyššího správního soudu z roku 2009 posunul počátek a konec období pro uplatnění slevy na dani na období 2005 až 2009. Sám žalobce se však dovolal toho, že za relevantní měl roky 2001 až 2005. Podmínku zákazu fúzí tedy mohl právní předchůdce žalobce porušovat toliko do roku 2001, kdy v souladu s jeho legitimním očekáváním započalo období pro uplatnění slevy na dani. Stěžovatel zdůrazňuje, že krajský soud v rozsudku z roku 2016 konstatoval, že právní předchůdce žalobce měl za

pokračování

to, že doba, po kterou byl podmínkami vázán, uplynula rokem 2005. I krajský soud tedy spojoval podmínku zákazu fúzí s obdobím let 2001 až 2005. Krajský soud v napadeném rozsudku popřel svůj předchozí závěr, že „*tato podmínka musela být splněna v období celých pěti po sobě jdoucích zdaňovacích období za roky 2001 až 2005*“.

[24] Stěžovatel je přesvědčen, že pro zánik oprávnění uplatnit slevu na dani mohou být irelevantní pouze fúze, které nastaly mimo období 2001 až 2005 (tedy např. fúze v roce 2007 či nějaká hypotetická fúze před r. 2001). Fúze z let 2003 a 2004 však relevantní jsou, neboť nastaly uvnitř období, kterého se sám žalobce dovolal na základě legitimního očekávání svého právního předchůdce. Kdyby se žalobce legitimního očekávání nedovolal, byly by irelevantní fúze mimo období 2005 až 2009 (tedy i fúze z let 2003 a 2004), ale zůstala by relevantní fúze z roku 2007. Stěžovatel je toho názoru, že postupoval v souladu se závěry soudů, když na základě legitimního očekávání právního předchůdce žalobce dospěl k závěru, že je nutné uplatnit jiné období, než které podle rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009 vyplývalo z § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů, v relevantním znění. Legitimní očekávání není žalobci kladeno k tíži a není s ním zacházeno nevýhodněji.

[25] Podle stěžovatele je třeba § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů vykládat ve vzájemném kontextu s § 35b odst. 4 téhož zákona, v relevantním znění. Dojde-li tedy (byť i z důvodu legitimního očekávání) ke „*změně*“ období, po které lze slevu na dani čerpat, musí se toto nově určené období promítnout do aplikace § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů. Stěžovatel upozorňuje, že splnění zákonné podmínky zákazu fúzí je nutné vždy zkoumat v rozhodném období. Tím je v projednávané věci období, kterého se žalobce na základě legitimního očekávání dovolal. Nejde tak o situaci, kdy by se správní praxe či výklad právní normy neočekávaně změnil v neprospěch žalobce.

[26] Napadeným rozsudkem však byla podle stěžovatele žalobci dána absurdní možnost uplatnit slevu na dani v obdobích 2001 až 2005 i 2005 až 2009, přestože v obou těchto obdobích došlo k fúzím. Stěžovatel je přesvědčen, že tento stav nemohl být prvním senátem Nejvyššího správního soudu v rozsudcích z roku 2009 a z roku 2015 „*spravedlivě zamýšlen*“.

[27] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem, že by jeho výklad předchozího rozsudku krajského soudu z roku 2016 byl nesprávný a zužující. Slova krajského soudu podle něj nevzbuzovala žádnou pochybnost (*in claris non fit interpretatio*), pročež přijal závazný názor krajského soudu a nepodal kasační stížnost. O tom, že šlo o jediný možný závěr, svědčí i reakce žalobce „*na slepo*“ (doplnění odvolání) po vydání předchozího rozsudku krajského soudu. Stěžovatel nepochybuje o tom, že postupoval v souladu s právním názorem, jímž byl vázán.

[28] Podle stěžovatele nedošlo ani k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, které mu krajský soud taktéž vytkl. Stěžovatel v první řadě poznamenává, že ne každé procesní pochybení odůvodňuje zrušení rozhodnutí správního orgánu. Krajský soud však v rozporu s tímto pravidlem vůbec neposuzoval, zda jím shledaná vada řízení dosáhla takové intenzity, aby to odůvodnilo zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Stěžovatel zdůrazňuje, že smyslem § 115 odst. 2 daňového řádu je zabránit vydání překvapivého rozhodnutí. Tak tomu však v projednávané věci nebylo, stěžovatel se pouze vrátil k původnímu posouzení, dle něhož nárok na slevu na dani nevznikl pro nedodržení podmínky zákazu fúzí v letech 2003 a 2004. Toto posouzení přitom bylo žalobci známo. Stěžovatel připomíná, že neprováděl dokazování (to proběhlo již před krajským soudem). Jde tedy o situaci odlišnou od vydání výzvy správce daně ze dne 11. 2. 2010, kdy správce daně požadoval prokázání

skutečností potřebných pro posouzení věci v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu (bylo zapotřebí zkoumat skutečnosti odlišné od těch, které byly posuzovány v rámci dosavadního řízení).

[29] Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[30] Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti předně konstatuje, že ji považuje za zcela nedůvodnou a závěry napadeného rozsudku za správné. Zejména se ztotožňuje s tím, že jeho právní předchůdce nebyl povinen dodržovat zákaz fúzí před zdaňovacím obdobím roku 2005, což jednoznačně vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009. Fúze z let 2003 a 2004 tedy nemohly mít vliv na nárok na slevu na dani, která byla poprvé uplatněna až v roce 2005. Již z toho je podle žalobce zřejmá nesprávnost a nezákonnost rozhodnutí stěžovatele.

[31] Argumentace, že zákaz fúzí nevyplýval přímo ze zákona, ale z legitimního očekávání, se objevila poprvé až v žalobou napadeném rozhodnutí stěžovatele, více než 17 let po udělení investičních pobídek (předchozí argumentace daňových orgánů stála na tom, že zákaz vyplýval přímo ze zákona). Podle žalobce toto tvrzení není slučitelné se základními principy správního a ústavního práva – daně a poplatky lze ukládat toliko na základě zákona. Nelze vycházet z toho, že by mělo existovat pětileté období zákazu fúzí. Žalobce zdůrazňuje, že Nejvyšší správní soud již v rozsudku z roku 2009 potvrdil, že před rokem 2005 se na právního předchůdce žalobce žádný zákonný zákaz fúzí nevztahoval. Daňové orgány nemohly na základě svého nesprávného názoru nebo praxe změnit zákon a uložit právnímu předchůdci žalobce povinnost, kterou zákon nestanovil. Právní předchůdce žalobce proto před rokem 2005 nemusel respektovat ani všeobecné, ani zvláštní podmínky pro vznik nároku na slevu na dani. Bylo jeho zákonným právem fúze provádět.

[32] Žalobce odkazuje rovněž na nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, podle něhož nemůže být předmětem zdanění něco, co zákon s žádoucí mírou určitosti nepředpokládá. Ani hypotetický omyl právního předchůdce žalobce o tom, že takovou povinnost měl, by tuto povinnost nezaložil. Legitimních očekávání se podle žalobce může dovolávat pouze daňový subjekt vůči státu, nikoli správní (daňový) orgán vůči daňovému subjektu. Daňové orgány se nemohou dovolávat své nezákonné předchozí praxe k tíži daňových subjektů. Pokud právní předchůdce žalobce nárok na slevu na dani řádně uplatnil, bylo povinností daňových orgánů daň v souladu s tímto tvrzením vyměřit. Opačný postup shledává žalobce rozporným s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Žalobce shrnuje, že závěr Nejvyššího správního soudu z roku 2009, dle něhož v letech 2003 a 2004 neměl zakázáno provádět fúze, nemůže být téměř 20 let poté retroaktivně revidován.

[33] Žalobce nesouhlasí s tvrzeními stěžovatele, že již od 1. 1. 2001 měla jeho právnímu předchůdci vzniknout údajná zákonem neupravená povinnost zákazu fúzí. Stěžovatel podle žalobce opomněl specifikovat, jaká konkrétní tehdejší událost měla být příčinou vzniku takové povinnosti. Žalobce tvrdí, že v rozsudku krajského soudu z roku 2016 nebylo posuzováno legitimní očekávání právního předchůdce žalobce ohledně zákazu fúzí v letech 2001 až 2004. Předmětem dokazování byla relevance fúze z roku 2007, neboť v tomto zdaňovacím období měl právní předchůdce žalobce legitimní očekávání, že již nemůže § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů porušit.



pokračování

[34] Podle žalobce o nesprávnosti současných závěrů stěžovatele svědčí jeho argumentace v řízení předcházejícím rozsudku krajského soudu z roku 2016. Tehdy totiž stěžovatel tvrdil, že fúze z let 2003 a 2004 porušení podmínek nepředstavovaly a právní předchůdce žalobce slevu uplatnil po právu, ovšem přišel o ni *ex post* v důsledku fúze z roku 2007. Žalobcovo tvrzení o legitimním očekávání stěžovatel důsledně popíral. Současná argumentace stěžovatele tedy není něco, o čem byly daňové orgány v minulosti přesvědčeny, ale byla nově vytvořena při přípravě nyní napadeného rozhodnutí stěžovatele. Pokud o (podle žalobce neexistující) možnosti vzniku zákazu fúzí v důsledku legitimního očekávání nevěděly daňové orgány, tím spíše s ní nemohl počítat ani žalobce.

[35] Žalobce upozorňuje, že před rokem 2005 nebylo jeho právnímu předchůdci nikdy sděleno, že by fúze byly zakázány – jeho legitimní očekávání spočívalo toliko v určení konce období, ve kterém bylo možné uplatňovat slevu na dani. Před rokem 2007 právní předchůdce žalobce neobdržel žádné sdělení, že by v období 2001 až 2005 byly paušálně zakázány fúze. Toto nesprávné stanovisko daňových orgánů se dozvěděl až z rozhodnutí finančního úřadu ze dne 17. 1. 2007, č. j. 9179/07-1200, proti němuž v navazujícím daňovém a soudním řízení brojil (a uspěl). V letech 2003 a 2004 byl naopak zcela správně v dobré víře, že tehdy realizované fúze jsou dovolené (byl přesvědčen, že nebylo jeho povinností neprovádět fúze před uplatněním slevy na dani). Podle žalobce nedošlo k žádnému porušení původních záměrů investičních pobídek, což potvrzuje rovněž stanovisko prof. A. G. ze dne 24. 9. 2008.

[36] Postup daňových orgánů podle žalobce spočívá toliko ve snaze znemožnit žalobci uplatnění jeho nároku na slevu na dani. Žalobce je přesvědčen, že stěžovatel se snaží po více než 20 letech sám arbitrárně modelovat příslušné právní předpisy a podle svých představ určovat, která ustanovení se mají na případ aplikovat a která nikoli. Stěžovatelův apel na „spravedlivý“ výklad žalobce považuje za vybočení z postavení daňového orgánu a stavení se do role zákonodárce, který vytváří nové právní normy, jež retroaktivně aplikuje k tíži žalobce. Podle žalobce je na místě aplikace zásady *in dubio pro libertate*, která je jedním ze strukturálních principů demokratického státu. Žalobce konstatuje, že stěžovatel nevolí postup, který co nejméně zasahuje do práv daňového subjektu. Viníky nesprávné správní praxe byli stěžovatel a další daňové orgány, právní předchůdce žalobce (jeden z prvních subjektů, kterým byla investiční pobídka podle nově přijatého zákona poskytnuta) byl pouze její obětí.

[37] Skutečnost, že jeho právní předchůdce splnil veškeré podmínky pro uplatnění nároku na slevu na dani, podle žalobce plyne rovněž ze seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 6. 9. 2022 (tj. po zrušení žalobou napadeného rozhodnutí krajským soudem). Stěžovatel namítá, že nesprávná praxe daňových orgánů jeho právního předchůdce poškodila, neboť mohl slevu na dani z titulu investiční pobídky uplatňovat v celém období 2005 až 2009, o čemž neměl povědomí a po roce 2005 ji již neuplatňoval. Stěžovatel tedy měl zvolit výklad práva, který by neměl za následek naprostou ztrátu práv právního předchůdce žalobce vyplývajících z investiční pobídky.

[38] Žalobce zcela souhlasí rovněž se závěrem krajského soudu, že po vydání rozsudku krajského soudu z roku 2016 zůstával stěžovateli prostor pro právní hodnocení. Měl tedy s tímto hodnocením žalobce v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit. Finanční úřad totiž odůvodnil odepření slevy na dani fúzí z roku 2007, zatímco stěžovatel tento závěr odůvodňuje fúzemi z let 2003 a 2004. Podle finančního úřadu právo uplatnit slevu na dani

vzniklo a následně zaniklo, zatímco podle stěžovatele nevzniklo vůbec. Argumentace finančního úřadu byla založena na podmínkách zákona, stěžovatel dovozoval povinnosti právního předchůdce žalobce z jeho legitimního očekávání. Ze všech těchto okolností podle žalobce vyplývá změna právního názoru ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. Smyslem tohoto ustanovení je totiž zajistit, aby daňový subjekt nemusel reagovat naslepo.

[39] Tím, že po 12 letech odvolacího řízení podstatně změnil právní názor, se stěžovatel podle žalobce dopustil porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Tento kasační důvod by podle něj obstál i samostatně. Závěrem žalobce ve stručnosti opakuje své žalobní námitky vytykající údajnou nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele a prekluzi práva vyměřit daň.

[40] Vzhledem k výše uvedenému žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[41] V replice k vyjádření žalobce stěžovatel připomíná, že žalobce netvrdil ani neprokázal, že by jeho právnímu předchůdci vzniklo legitimní očekávání, že podmínku zákazu fúzí postačuje plnit jen v jednom zdaňovacím období. Platí tedy stále závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku z roku 2009, že podmínka zákazu fúzí musí být splněna v rámci celého období, kdy lze slevu uplatnit (tedy v projednávané věci v období 2001 až 2005). Stěžovatel je přesvědčen, že vždy muselo existovat pětileté období, v němž nesmělo dojít k fúzi. Sám žalobce se podle něj „dovolal“ toho, že za relevantní období je třeba považovat roky 2001 až 2005. Závěr Nejvyššího správního soudu, že právní předchůdce žalobce nemusel dodržovat zákaz fúzí v letech 2003 a 2004, se podle stěžovatele nevztahoval na situaci, kdy sám žalobce tvrdil, že slevu na dani bylo možné uplatnit v letech 2001 až 2005 (tedy v období vymezeném odlišně od toho, s nímž počítal Nejvyšší správní soud v rozsudku z roku 2009).

[42] Stěžovatel zdůrazňuje, že všechny okolnosti, které nastaly v období, kdy bylo možné slevu na dani uplatnit (tedy i fúze z let 2003 a 2004), jsou pro posouzení podmínek relevantní. Pokud by se žalobce legitimního očekávání nedovolal, posuzovalo by se období 2005 až 2009 (a relevantními by byly skutečnosti, k nimž došlo v tomto období). Zákaz fúzí po celou dobu, kdy je možné uplatnit slevu na dani z titulu investiční pobídky, platil vždy, ať již bylo toto období definováno kterýmkoli způsobem. Stěžovatel je přesvědčen, že splnění podmínek je vždy nutné posuzovat ve vztahu k rozhodnému období.

[43] Právnímu předchůdci žalobce nesvědčilo legitimní očekávání ohledně zákazu fúzí, ale ohledně začátku relevantního období v roce 2001. Stěžovateli proto nelze vyčítat, že požaduje splnění podmínek právě v období od roku 2001 do roku 2005. Tento závěr stěžovatel (i finanční úřad a finanční ředitelství) zastával již v rámci prvotního soudního řízení. Rovněž z rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009 vyplývá, že podmínka zákazu fúzí musela být splněna v rámci celého období pěti let. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu z roku 2015 byla podle stěžovatele žalobci dána možnost zvolit jako období pro uplatnění slevy na dani buď roky 2001 až 2005 (z titulu legitimního očekávání jeho právního předchůdce), nebo 2005 až 2009 (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009). K porušení podmínky zákazu fúzí však došlo v každém z těchto období. Umožnění uplatnění slevy na dani za zdaňovací období roku 2005 by žalobce nepřípustně zvýhodnilo, což jistě Nejvyšší správní soud nezamýšlel.

pokračování

[44] Stěžovatel má i nadále za to, že nedošlo k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť nebyl naplněn „*prvek překvapení*“. Postupoval totiž v souladu se závazným právním názorem krajského soudu a zkoumal vliv fúzí v období 2001 až 2005. Po zhodnocení všech důkazních prostředků pak dospěl ke stejnému názoru jako správce daně (na základě korigujících rozsudků se přitom vrátil k původnímu posouzení správce daně z roku 2007). Názory soudů byly žalobci dostatečně známy, stěžovatel neprováděl dokazování (naplnění legitimního očekávání hodnotil krajský soud v rozsudku z roku 2016). Stěžovatel se neztotožnil ani s námitkou nepřezkoumatelnosti svého rozhodnutí (kterou považoval za nepřipustnou) či uplynutí lhůty pro vyměření daně.

[45] V duplice žalobce konstatuje, že jeho právní předchůdce vycházel z toho, že není povinen dodržovat zákaz fúzí před uplatněním slevy na dani, což potvrdil i Nejvyšší správní soud. Tento jeho názor nebyl nikdy žádným soudem zpochybněn a byl obsažen ve všech soudních rozhodnutích a odborných stanoviscích vydaných v projednávané věci. Žalobce cituje především stanovisko prof. G., první rozsudek krajského soudu z roku 2009, rozsudek Nejvyššího správního soudu z roku 2009 a nyní napadený rozsudek krajského soudu.

[46] Podle žalobce bylo předmětem legitimního očekávání to, kdy skončilo období, v němž mohl jeho právní předchůdce slevu na dani uplatňovat. Jelikož byl přesvědčen, že se tak stalo již v roce 2005, fúze provedená v roce 2007 nemůže být přičítána k jeho tíži. Stejně tak ale nemohou mít vliv fúze z let 2003 a 2004, jak vyplývá ze stanoviska prof. G. a dvou různých rozsudků krajského soudu. Žalobce opakuje, že jeho právní předchůdce od finančních orgánů neobdržel žádné sdělení, že by fúze před rokem 2005 byly zakázány, nemohlo tak existovat „*legitimní*“ očekávání právního předchůdce žalobce, že nesmí fúzovat. To podle žalobce potvrzuje i stěžovatel.

[47] Žalobce znovu odkazuje na seznámení ze dne 6. 9. 2022 a doplňuje, že dne 21. 12. 2022 stěžovatel vydal rozhodnutí, kterým odvolání žalobce plně vyhověl a nárok na slevu na dani mu přiznal. Je přesvědčen, že krajský soud v napadeném rozsudku dospěl ke správnému a spravedlivému řešení, neboť to byl žalobce, kdo byl nesprávnou správní praxí poškozen. Kdyby totiž jeho právní předchůdce nebyl přesvědčen, že slevu na dani může uplatňovat pouze do roku 2005, mohl by ji uplatnit i v dalších zdaňovacích obdobích let 2005 až 2009. Z celkové možné slevy na dani ve výši 2 975,32 mil. Kč uplatnil přibližně jednu desetinu za zdaňovací období 2005.

[48] Období zákazu fúzí nebylo podle žalobce definováno konkrétním časovým údajem, ale jeho délka byla vázána na pětileté období ve smyslu § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů, v relevantním znění, po které bylo možné uplatňovat slevu na dani. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009 toto období začalo zdaňovacím obdobím, za které byla sleva poprvé uplatněna. Až tehdy tedy začalo období zákazu fúzí. Obě tato období měla nastat ve stejný čas a trvat po stejnou dobu. Pokud by nebyla sleva na dani uplatněna vůbec, nezačalo by ani období zákazu fúzí. Podle žalobce bylo z povahy věci vyloučeno, aby jeho právní předchůdce slevu na dani uplatňoval již od roku 2001 (musel nejprve nakoupit majetek, najmout a rekvatifikovat zaměstnance). Veškeré podmínky splnil až v roce 2005, proto také za toto období slevu na dani uplatnil. Žalobce je přesvědčen, že období zákazu fúzí začalo běžet až v roce 2005 a fakticky trvalo jen v roce 2005 (tomu, aby trvalo před prvním uplatněním slevy na dani, bránilo to, že zákon takový zákaz neupravoval; tomu, aby trvalo po roce 2005, bránilo legitimní očekávání právního

předchůdce žalobce založené na nesprávné správní praxi). V tomto specifickém případě podle žalobce nemuselo existovat pětileté období zákazu fúzí.

[49] Žalobce opakuje rovněž svůj nesouhlas s námitkami týkajícími se § 115 odst. 2 daňového řádu. Podle něj již samotná skutečnost, že se stěžovatel vrátil k více než 11 let starým rozhodnutím finančního úřadu a finančního ředitelství, která byla zrušena již v roce 2009, představuje novou skutečnost odůvodňující postup podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

### III.

#### Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[50] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj k tomu pověřený zaměstnanec s odpovídajícím právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[51] Jelikož i v řízení o kasační stížnosti je třeba z úřední povinnosti přihlédnout k případnému uplynutí prekluzivní lhůty (srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07), Nejvyšší správní soud se v prvé řadě zabýval otázkou plynutí lhůt pro vyměření, resp. stanovení daně. Tříletá lhůta pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 ZSDP pro zdaňovací období roku 2005 započala dne 31. 12. 2005. Jelikož byl právní předchůdce žalobce příjemcem investiční pobídky, vztahoval se na něj § 38r zákona o daních z příjmů, v relevantním znění (rozhodnou skutečností byl investiční příslib, nikoli to, zda právní předchůdce žalobce slevu na dani z titulu investiční pobídky skutečně uplatnil, či zda mu nárok na slevu zanikl v důsledku nesplnění podmínky). Podle § 38r odst. 1 zákona o daních z příjmů, v relevantním znění, by lhůta pro vyměření daně pro všechna období, za něž bylo možné slevu uplatnit (2001 až 2005), uplynula s uplynutím lhůty pro poslední z těchto období (zdaňovací období roku 2005), tedy 31. 12. 2008. Jelikož právní předchůdce žalobce v roce 2003 vykázal daňovou ztrátu, kterou mohl uplatňovat ještě ve zdaňovacím období roku 2006, lhůta by podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, v relevantním znění, skončila až s uplynutím lhůty pro vyměření za zdaňovací období roku 2006, tedy 31. 12. 2009.

[52] V průběhu soudních řízení před krajským soudem a následně Nejvyšším správním soudem v letech 2007 až 2009 však došlo ke stavení tříleté lhůty podle § 41 s. ř. s., konec lhůty by tedy připadl na 21. 11. 2011. Dne 11. 2. 2010 správce daně vyzval žalobce k doložení oprávněnosti čerpání investiční pobídky. Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s krajským soudem, že směřování této výzvy k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP je třeba posuzovat ve vztahu k procesní situaci v době jejího vydání. Tehdy totiž správce daně zjistil, že dosavadní správní praxe byla chybná a že musí nově posoudit plnění podmínek investiční pobídky v letech 2005 až 2009 (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009). Výzva tedy představovala úkon, který zahájil nový běh lhůty pro vyměření daně, a to od konce roku, v němž byla výzva vydána (31. 12. 2010). Konec lhůty tedy připadal na 31. 12. 2013.

pokračování

[53] Dne 31. 12. 2010 však byla ke krajskému soudu podána žaloba evidovaná pod sp. zn. 15 Af 97/2010. Takto zahájené soudní řízení tříletou lhůtu podle § 41 s. ř. s. stavelo, k obnovení jejího běhu došlo právní mocí rozsudku krajského soudu z roku 2013, tedy dne 3. 1. 2014. Konec lhůty, která se od 1. 1. 2011 podle § 264 odst. 4 daňového řádu považuje za lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu, připadl na 15. 2. 2017. Ke stavení lhůty (tentokrát již podle § 148 odst. 4 daňového řádu) následně došlo od 9. 1. 2014 (kdy byla podána kasační stížnost) do 25. 12. 2016 (právní moc rozsudku krajského soudu z roku 2016). Rozsudek krajského soudu z roku 2015 nabyl právní moci až poté, co proti němu byla podána kasační stížnost.

[54] Po vydání rozsudku krajského soudu z roku 2016 konec lhůty pro stanovení daně připadl na 1. 2. 2020. Tříletá lhůta pro vyměření, resp. stanovení daně ve smyslu § 47 odst. 1 ZSDP a následně § 148 odst. 1 daňového řádu tedy v okamžiku oznámení žalobou napadeného rozhodnutí stěžovatele (dne 28. 11. 2018) neuplynula.

[55] Desetiletá lhůta pro vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 věty druhé ZSDP se v souladu s § 41 s. ř. s. rovněž stavila v průběhu řízení před správními soudy v letech 2007 až 2009, jakož i během řízení před krajským soudem od 31. 12. 2010 do 3. 1. 2014. Jak totiž Nejvyšší správní soud vyložil v rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, publ. pod č. 2676/2012 Sb. NSS (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), účinky soudního řízení zahájeného před účinností daňového řádu se posuzují podle dosavadních právních předpisů. V rozsudku ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64, publ. pod č. 4543/2024 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu upřesnil, že pokud bylo soudní řízení zahájeno již za účinnosti daňového řádu (kde je lhůta pro stanovení daně komplexně upravena v § 148), ke stavení desetileté lhůty již nedochází. Soudní řízení zahájená v projednávané věci po 1. 1. 2011 tedy již nemají na běh desetileté lhůty vliv. Její konec v projednávané věci tedy připadá na 23. 11. 2020 a nebude se dále měnit. Rozhodnutí stěžovatele však nabylo právní moci již před jejím uplynutím.

[56] Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou (ne)přezkoumatelnosti napadeného rozsudku, k níž by taktéž bylo nutné přihlížet i bez námítky z úřední povinnosti. K problematice nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí se ve své judikatuře tento soud již mnohokrát vyjádřil (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, anebo nesrozumitelností. Není však projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak měl krajský soud rozhodnout, resp., jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[57] Stěžovatel explicitně netvrdí, že by napadený rozsudek byl nepřezkoumatelný [důvody kasační stížnosti zúžil pouze na § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], ale namítá, že se krajský soud dostatečně nevypořádal s otázkou, zda údajná vada řízení spočívající v porušení § 115 odst. 2 daňového řádu mohla mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. Krajský soud v bodě 94 napadeného rozsudku konstatoval, že daná procesní vada mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Tento svůj závěr sice v bodě 93 neodůvodnil příliš podrobně (uvedl pouze: „Žalobci tak nebyla dána možnost řádně reagovat na změnu právního

*hodnocení věci ze strany žalovaného v rámci daňového řízení.“), stručnost jeho odůvodnění však nepředstavuje tak závažnou vadu, pro níž by bylo třeba napadený rozsudek zrušit pro nepřezkoumatelnost. Nejvyšší správní soud neshledal ani jiný důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, který by stěžovatel nenamítal.*

[58] Ač odůvodnění krajského soudu nelze považovat za nepřezkoumatelné, věcně se s ním Nejvyšší správní soud neztotožňuje. I kdyby totiž k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu došlo (což bude podrobněji posouzeno níže), faktem je, že žalobce v reakci na předchozí rozsudek krajského soudu z roku 2016 doplnil své odvolání a jeho argumentace přesně reagovala na právní závěr, který byl následně převzat do rozhodnutí o odvolání. O tom svědčí mimo jiné skutečnost, že žaloba podaná dne 25. 1. 2019 z velké části přejímá text právě z doplnění odvolání. Byť krajský soud vycházel z toho, že žalobce reagoval pouze naslepo, fakticky došlo k uvedení argumentace, která přímo polemizovala s právním názorem stěžovatele. Je otázkou, jaké další konkrétní námítky by žalobce mohl v rámci daňového řízení uvést, pokud by byl ještě před vydáním rozhodnutí o odvolání explicitně seznámen s právním názorem stěžovatele podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobce žádné takové námítky neuvedl ani netvrdil, že by vůbec existovaly.

[59] I kdyby tedy došlo k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, nemohlo by to mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. Nejvyšší správní soud se však přesto zabýval rovněž otázkou, zda neseznámení žalobce s údajnou změnou právního názoru daňových orgánů vůbec představovalo porušení zákona (stěžovatel tvrdí, že nikoli).

[60] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, *„[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“*

[61] Mezi stranami je nesporné, že stěžovatel po vydání předchozího rozsudku krajského soudu z roku 2016 žádné dokazování neprováděl. Veškeré dokazování skutečně provedl již krajský soud při ústním jednání, v rozsudku pak důkazy vyhodnotil a zaujal určitý právní názor. Zbývá tedy posoudit, jestli bylo povinností stěžovatele seznámit žalobce se změnou právního názoru daňových orgánů ve smyslu § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu.

[62] Otázkou, jak § 115 odst. 2 daňového řádu aplikovat v případě nového rozhodování po zrušujícím rozsudku, se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 2. 2016, č. j. 2 Afs 266/2015-42. Podle něj je odvolací orgán povinen seznamovat odvolatele s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy pouze tehdy, pokud prováděl dokazování. Bylo-li jeho rozhodnutí zrušeno a další rozhodnutí vydává, aniž by bylo řízení doplňováno, tuto povinnost nemá. Pokud tedy odvolací orgán žádné dokazování neprovádí a zároveň pouze aplikuje závazný právní názor soudu, nevzniká mu povinnost ani seznamovat odvolatele s tímto právním názorem (s nímž byl odvolatel fakticky seznámen již zrušujícím rozsudkem).

[63] V napadeném rozsudku krajský soud uvádí, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2016, č. j. 2 Afs 266/2015-42, nelze na projednávanou věc vztáhnout, neboť ve svém předchozím rozsudku (z roku 2016) pouze určil směr, jímž se má řízení ubírat,

pokračování

nezavazoval však stěžovatele žádným jednoznačným závěrem. K tomu Nejvyšší správní soud upozorňuje, že v jeho rozsudku ze dne 11. 2. 2016, č. j. 2 Afs 266/2015-42, nešlo o situaci, kdy by byl žalovaný v uvedené věci zavázán přesným právním závěrem. Doslova se zde uvádí: „Stěžovatel, kterému bylo dostatečně známo, jakým způsobem odvolací orgán nablíží na jím předložené důkazní prostředky, měl tedy k dispozici několik měsíců k tomu, aby předložil další důkazní prostředky či jinak ovlivnil postoj žalovaného ke stávajícím, pokud k věci mohl něco nového dodat.“ Z toho je zřejmé, že rozsudek ze dne 11. 2. 2016, č. j. 2 Afs 266/2015-42, se nevztahuje pouze na případy, kdy je správní orgán zavázán přesným a určitým právním závěrem, ale i na případy, kdy závazný právní názor soudu umožňuje další vedení řízení či pokračování v dokazování.

[64] Žalobce v projednávané věci (obdobně jako ve věci výše citované) přesně věděl, jak daňové orgány hodnotily (ne)dodržení podmínek investiční pobídky v období 2001 až 2005. I kdyby tedy stěžovatel nebyl vázán právním názorem krajského soudu (tato otázka bude podrobněji rozebrána níže), pro žalobce nešlo o žádnou neočekávanou změnu právního názoru. Skutečnost, že s daným právním názorem byl „seznámen“ již před delším dobou (konkrétně v roce 2007), nezpůsobuje „překvapivost“ žalobou napadeného rozhodnutí. Stěžovatel tudíž neporušil § 115 odst. 2 daňového řádu, když neseznámil žalobce se „změnou“ (či spíše „obnovením“) právního názoru daňových orgánů po vydání rozsudku krajského soudu z roku 2016.

[65] Nejvyšší správní soud nyní rozhoduje v projednávané věci již počtvrté. Svými předchozími rozsudky přitom postupně vytyčoval mantinely pro rozhodování daňových orgánů i krajského soudu. Některé z těchto závazných právních názorů byly pro další postup stěžovatele přímo určující, jiné byly podmíněny dalším dokazováním a vyhodnocením provedených důkazů.

[66] Předně je vhodné poznamenat, že pokud by krajský soud záměrně popřel svůj vlastní právní názor přijatý v téže věci za situace, kdy proti jeho předchozímu zrušujícímu rozsudku nebyla podána kasační stížnost, představovalo by to bez dalšího důvod ke zrušení napadeného rozsudku, aniž by se Nejvyšší správní soud mohl vůbec věnovat otázce, který z konkurenčních právních názorů je ve skutečnosti ten správný (srov. nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2024, č. j. 9 As 66/2023-72). V posuzované věci však krajský soud tvrdí, že se od svého předchozího rozsudku neodchýlil. Podle něj to byl stěžovatel, kdo si jeho předchozí zrušující rozsudek z roku 2016 nesprávně vyložil. V takové situaci je nezbytné zabývat se posuzovanou problematikou věcně a postavit najisto, jakým právním názorem byl stěžovatel skutečně vázán a jestli závěry nyní napadeného rozsudku jsou s ním skutečně v rozporu.

[67] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009 vyplývají právní závěry, jež byly shrnuty v následujících právních větvách:

I. Pojem „období“ obsažený v § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů (ve znění před novelou provedenou zákonem č. 453/2001 Sb.) je třeba ve spojení s § 35b odst. 4 téhož zákona vykládat jako období pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období.

II. Ustanovení § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů (ve znění před novelou provedenou zákonem č. 453/2001 Sb.) závazně nestanovilo časový okamžik, od

něhož by plynulo období pěti po sobě následujících zdaňovacích období pro uplatnění slevy na dani. Počátek běhu tohoto období byl plně v rukou daňového poplatníka, přičemž předmětné ustanovení jej v jeho volbě omezovalo pouze v tom, že slevu nemohl uplatnit dříve, než po splnění jedné z podmínek obsažených v písm. a) a b) tohoto ustanovení.

[68] Z odůvodnění tohoto rozsudku je přitom zřejmé, že závěr shrnutý v právní větě I. vyplývá přímo ze zákona, který nepřipouští žádné jiné výkladové varianty, není tedy namístě aplikovat zásadu *in dubio pro libertate*. Naproti tomu u stanovení začátku tohoto období Nejvyšší správní soud připustil, že by se z pohledu smyslu zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), jevílo vhodnějším, aby rozhodné období začalo ihned po investičním příslibu, tento výklad daňových orgánů však nevyplýval ze zákona a byl zjevně v neprospěch žalobce.

[69] Lze poznamenat, že závěr uvedený v právní větě I. rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009 byl plně v souladu s dosavadní i následnou argumentací daňových orgánů, jediným případem popření tohoto závěru byl rozsudek krajského soudu z roku 2009. Jeho právní názor na tuto problematiku však byl Nejvyšším správním soudem korigován, takže přestal být závazným (dokonce bylo jednoznačně deklarováno, že byl nesprávný). Naopak právní názor obsažený v právní větě II. překonával dosavadní praxi daňových orgánů, která požadovala dodržování podmínek již od chvíle, kdy si daňový subjekt mohl slevu na dani uplatnit poprvé (třebaže tak neučinil).

[70] Právními závěry Nejvyššího správního soudu se následně řídily daňové orgány a posuzovaly, zda byly podmínky pro uplatnění slevy na dani z titulu investiční pobídky plněny po dobu pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období (právní věta I.), když toto období začínalo až prvním uplatněním slevy na dani (právní věta II.), tedy rokem 2005. Žalobce v tomto daňovém řízení nově uplatnil argumentaci, že jeho právní předchůdce v roce 2007 nemohl očekávat, že fúze bude mít nějaký vliv na nárok na slevu na dani, která mohla být uplatněna pouze do roku 2005. Daňové orgány ani krajský soud se však touto námitkou věcně nezabývaly, neboť byly toho názoru, že Nejvyšší správní soud v rozsudku z roku 2009 formuloval závazný právní názor, od něhož nebylo možné se odchýlit.

[71] Nejvyšší správní soud se však s jejich odůvodněním neztotožnil. V rozsudku z roku 2015 s odkazem na svou předchozí judikaturu (zejm. usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, publ. pod č. 1915/2009 Sb. NSS, a navazující rozsudek ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159, publ. pod č. 2059/2010 Sb. NSS) upozornil: „*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 převážit princip ochrany legitimních očekávání.*“ Zavázal pak krajský soud, aby provedl dokazování ohledně legitimního očekávání. V případě, že by se žalobci podařilo legitimní očekávání jeho právního předchůdce prokázat, právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009 by se na něj nemohl aplikovat a bylo by nutné použít předchozí (byť nesprávnou) správní praxi.

[72] K otázce délky období, po které bylo nutné podmínky plnit, však Nejvyšší správní soud v rozsudku z roku 2015, zdůraznil: „*Krajský soud uvedl, že zákaz fúzí se vztahuje jen na*



pokračování

*příslušné zdaňovací období, za něž je sleva na dani skutečně uplatněna (tj. rok 2005). Nejvyšší správní soud ovšem tento závěr nabradil 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.“* Nejvyšší správní soud se tedy opětovně přihlásil ke svému předchozímu závěru uvedenému v právní větě I. jeho rozsudku z roku 2009, dle níž je v každém případě třeba, aby podmínky nároku na slevu na dani byly splněny po dobu pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období.

[73] Krajský soud následně provedl dokazování k otázce legitimního očekávání právního předchůdce žalobce. Jak vyplývá z rozsudku krajského soudu z roku 2016, žalobci se „ *podařilo prokázat, že právnímu předchůdci žalobce svědčilo legitimní očekávání konkrétní správní praxe ve vztahu k vymezení začátku běhu období, ve kterém je možno uplatnit slevu na dani v souvislosti s investičními pobídkami. Právní předchůdce žalobce se tedy dle soudu oprávněně domníval, že toto období v jeho případě započalo běžet rokem 2001 a posledním zdaňovacím obdobím, ve kterém bylo možno uplatnit slevu na dani v souvislosti s investičními pobídkami, bylo zdaňovací období roku 2005. Bylo tedy v rozporu s principem legitimního očekávání, když daňové orgány zpětně na daný případ aplikovaly odlišné závěry ohledně počátku běhu lhůty, ve které je možno uplatnit slevu na dani v souvislosti s investičními pobídkami.*“

[74] Již z této citace jednoznačně vyplývá, že legitimní očekávání prokázané žalobcem se týkalo právního závěru shrnutého v právní větě II. rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009, tedy vymezení počátku období, kdy bylo možné slevu na dani uplatnit a kdy bylo zároveň třeba dodržet podmínku zákazu fúzí. Definice pojmu „ *období*“ (právní věty I.) se prokázané legitimní očekávání vůbec netýkalo (v tomto ohledu byla i správní praxe souladná s veškerými rozsudky Nejvyššího správního soudu vydanými v této věci).

[75] V závěru rozsudku z roku 2016 krajský soud zdůraznil: „ *Legitimní očekávání konkrétní správní praxe se vztahuje výlučně na posouzení okamžiku počátku běhu období, ve kterém je možno uplatnit slevu na dani v souvislosti s investičními pobídkami. Nelze však toto očekávání vztahovat i na otázku toho, zda podmínky pro možnost uplatnění slevy na dani v souvislosti s investičními pobídkami postačuje splnit v jednom ze zdaňovacích období, či zda musí být splněny po celou dobu trvání období, ve kterém bylo možno uplatňovat slevu na dani v souvislosti s investičními pobídkami. Této otázky se totiž žádný z provedených důkazů netýkal. I nadále je nutno respektovat závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009, tak jak to zdůraznil opětovně Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 14. 10. 2015, č. j. 1 Afs 77/2015-124. [...] Z uvedeného vyplývá, že při respektování principu legitimního očekávání konkrétní správní praxe ohledně počátku běhu období, ve kterém bylo možno uplatnit slevu na dani v souvislosti s investičními pobídkami, správní orgány budou v dalším správním řízení vázány názorem týkajícím se výkladu pojmu období v tom smyslu, že podmínka spočívající v zákazu fúzí musela být splněna v období celých pěti po sobě jdoucích zdaňovacích období za roky 2001 až 2005.*“ (zvýraznění přidáno Nejvyšším správním soudem).

[76] O tom, že krajský soud dospěl k závěru, že posouzení podmínek je třeba vztáhnout k celému období (v souladu s legitimním očekáváním v letech 2001 až 2005), neměl zřejmě

pochybnosti ani žalobce. Ten totiž svou argumentací obsaženou v doplnění odvolání směřoval přímo proti výše zvýrazněné pasáži rozsudku krajského soudu z roku 2016.

[77] Ze všech těchto důvodů se Nejvyšší správní soud neztotožňuje s názorem krajského soudu, že jeho předchozí rozsudek ponechával stěžovateli „*prostor pro uplatnění právního hodnocení*“. Nejvyšší správní soud naopak přisvědčuje kasační námitce, že jediným možným výkladem rozsudku krajského soudu z roku 2016 byla změna vymezení rozhodného období, kdy bylo možné slevu na dani z titulu investiční pobídky uplatnit, a to včetně souvisejícího plnění veškerých zákonných podmínek.

[78] V této souvislosti je vhodné připomenout, že podmínka zákazu fúzí v celém období pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období [tedy právě tom období, kdy bylo možné slevu na dani uplatnit, jak plynulo z přímého odkazu v § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, v relevantním znění, na odstavec 3 téhož ustanovení, který je podle rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009 třeba v případě daného příslibu investiční pobídky třeba interpretovat jako odkaz na § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů, v relevantním znění] vyplývala přímo ze zákona, nikoli z legitimního očekávání právního předchůdce žalobce – nic takového stěžovatel netvrdil. Stěžovatel (i další daňové orgány) konzistentně tvrdí, že podle zákona muselo existovat pětileté období zákazu fúzí. Správnosti tohoto právního závěru přisvědčil již rozsudek Nejvyššího správního soudu z roku 2009. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku zdůraznil, že definice pojmu „*období*“ nepřipouštěla vícero výkladových variant. Z toho lze dovodit, že podmínka zákazu fúzí po dobu pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období není v rozporu s požadavkem na dostatečnou určitost daňových předpisů ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07.

[79] Nejenže zákaz fúzí pro právního předchůdce žalobce vyplýval přímo ze zákona, ale byl zdůrazněn i v rozhodnutí místopředsedy vlády a ministra průmyslu a obchodu ze dne 28. 6. 2001, jímž byl právnímu předchůdci žalobce udělen investiční příslib („*Nesplnění zvláštních podmínek dle § 35a odst. 2 zákona č. 586/199 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů má za následek právní účinky stanovené v § 35b odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.*“). Nelze tedy přisvědčit žalobci, že by jeho právní předchůdce o zákazu fúzí nevěděl.

[80] S argumentací žalobce, dle níž postačovalo splnit podmínky pouze v zdaňovacím období, kdy byla sleva na dani uplatněna, se sice ztotožnil krajský soud ve svém rozsudku z roku 2009, ovšem Nejvyšší správní soud ji jednoznačně označil za chybnou a závěry krajského soudu k této otázce nahradil svými. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že žalobce stěžovateli (ani žádnému z daňových orgánů, které věc řešily před ním) nepředložil stanovisko prof. G. ze dne 24. 9. 2008, které mělo potvrzovat jeho právní názor. Přestože stěžovatel jej na to upozornil v rozhodnutí o odvolání, žalobce listinu nepřiložil ani ke správní žalobě, ani k žádnému ze svých vyjádření ke kasační stížnosti. Již z citací uvedených žalobcem je však zřejmé, že právní názor prof. G. byl překonán rozsudkem Nejvyššího správního soudu z roku 2009. I kdyby tedy toto stanovisko bylo předloženo, nebylo by již pro projednanou věc relevantní.

[81] Stejně tak není relevantní seznámení a výzva stěžovatele podle § 115 odst. 2 daňového řádu ze dne 6. 9. 2022 či následné vyhovění odvolání. Bylo totiž povinností stěžovatele po zrušení jeho rozhodnutí krajským soudem pokračovat v odvolacím řízení a postupovat

pokračování

v souladu s posledním pravomocným rozsudkem krajského soudu, přestože jej napadl kasační stížností. Takový postup nepředstavuje uznání zákonnosti napadeného rozsudku či potvrzení v něm obsažené argumentace. Na vztah původního (žalobou napadeného) rozhodnutí stěžovatele ze dne 22. 11. 2018 č. j. 51620/18/5200-11432-711891, a jeho nového rozhodnutí, vydaného na základě napadeného rozsudku krajského soudu, bude dopadat § 124a daňového řádu.

[82] Názor stěžovatele, že vždy muselo existovat pětileté období plnění podmínek investiční pobídky (včetně zákazu fúzí), se v průběhu řízení nikterak nezměnil. Veškerá polemika mezi soudy a daňovými orgány se až do vydání napadeného rozsudku týkala pouze vymezení začátku (a tím i konce) období, kdy bylo možné slevu na dani uplatnit (a zároveň dodržet podmínku zákazu fúzí). Tím, že se žalobce dovolal legitimního očekávání v otázce začátku (a konce) období, kdy bylo možné slevu na dani uplatnit, tedy bylo jednoznačně a neoddělitelně změněno i období, kdy byl jeho právní předchůdce povinen dodržovat zákaz fúzí. To ostatně potvrzuje i sám žalobce, když v duplice doslova uvádí, že „*období zákazu fúzí nebylo v § 35a odst. 2 písm. c) ZDP výslovně definováno nějakým časovým údajem, ale jeho délka byla ve smyslu § 35b odst. 6 ZDP vázána na pětileté období ve smyslu § 35b odst. 4 ZDP, po které mohl příslušný příjemce investiční pobídky uplatňovat slevu na dani*“.

[83] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje rovněž s nutností smysluplného a konzistentního výkladu svých předchozích rozsudků v projednávané věci. Argumentace napadeného rozsudku totiž vede k absurdnímu závěru: právní předchůdce žalobce by si mohl uplatnit slevu na dani za zdaňovací období roku 2005 i přesto, že u něj období pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, kdy by dodržel všechny zákonné podmínky (včetně zákazu fúzí), vůbec nikdy nenastalo. Takový stav by byl v příkrém rozporu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009 (právní věta I.), ale i se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2015, který předchází argumentaci zopakoval.

[84] V rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu z roku 2009 naopak není opětovné posuzování fúzí z let 2003 a 2004. Závěr, že na právního předchůdce žalobce se pravidlo zákazu fúzí před rokem 2005 nevztahovalo, totiž plyne z argumentace shrnuté v právní větě II. tohoto rozsudku (která se zabývala počátkem období, kdy bylo možné slevu uplatnit). Pokud tedy Nejvyšší správní soud považoval za relevantní období 2005 až 2009, je zřejmé, že roky 2003 a 2004 do něj nespádaly. Tomu odpovídala rovněž argumentace stěžovatele v soudním řízení vedeném krajským soudem pod sp. zn. 15 Af 97/2010 (a v následných řízeních před Nejvyšším správním soudem). Její aplikace na žalobce však byla relativizována rozsudkem tohoto soudu z roku 2015 a následně (na základě prokázaného legitimního očekávání právního předchůdce žalobce) vyloučena rozsudkem krajského soudu z roku 2016. To, že se stěžovatel opětovně vrátil k posuzování fúzí z let 2003 a 2004, tedy není v rozporu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu; naopak, je to plně v souladu s kombinací právních názorů obsažených v obou relevantních rozsudcích (rozsudky Nejvyššího správního soudu z roku 2009 a z roku 2015).

[85] Právní předchůdce žalobce tedy zákonnou povinnost zákazu fúzí nedodržel, ať se již začátek rozhodného období posuzuje v souladu s právní větou II. rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009 (2005) či na základě legitimního očekávání prokázaného před krajským soudem podle rozsudku krajského soudu z roku 2016 (2001). Nelze připustit, aby žalobce „*vyzobával rozinky*“ z jednotlivých výkladových variant a dovozoval, že pro účely

posouzení důsledků fúze v roce 2007 bylo relevantní období 2001 až 2005, ale pro posouzení fúzí z let 2003 a 2004 bylo relevantní období 2005 až 2009. Naopak, rozhodným obdobím je vždy právě jedno období (sestavující z pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období), a to jak pro možnost uplatnění slevy na dani, tak pro nutnost dodržení podmínek podle § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů.

[86] Výše uvedené závěry jsou plně v souladu s dosavadní judikaturou, která řešila obdobné případy vnitřní nekonzistence argumentace účastníka řízení. V rozsudku ze dne 18. 10. 2021, č. j. 5 Afs 106/2019-43, se Nejvyšší správní soud neztotožnil s námitkou, která požadovala zohlednění nerealizovaných kurzových ztrát v situaci, kdy v předchozím řízení daňový subjekt trval na vyloučení nerealizovaných kurzových zisků. V rozsudku ze dne 5. 5. 2023, č. j. 5 Afs 5/2021-29, tento soud upozornil, že *„vnitřní rozpory napadeného rozsudku plynou zejména ze skutečnosti, že krajský soud se ztotožnil s vnitřně rozpornou argumentací žalobkyně, která ve své první žalobě namítala, že dodání produktů do škol představovalo úplatnou ekonomickou činnost (pročež jí náležel nárok na odpočet DPH na vstupu), ale zároveň ve své druhé žalobě tvrdila, že dodání produktů do škol ekonomickou činnost nepředstavovalo a úplata za něj není předmětem DPH“*. Účastník řízení se tedy nemůže domáhat výhod určitého právního výkladu, a zároveň popírat nevýhody, které s sebou takový výklad neoddělitelně přináší.

[87] Nejvyšší správní soud uzavírá, že právní závěry stěžovatele obsažené v rozhodnutí ze dne 22. 11. 2018, č. j. 51620/18/5200-11432-711891, nepředstavují žádnou novou překvapivou argumentaci, ale jsou logickým vyústěním zajišťujícím sloučení všech dosavadních závazných právních názorů obsažených v rozsudcích tohoto soudu již vydaných v projednávané věci. Žalobce nebyl „obětí“ nezákonné správní praxe, ale toho, že jeho právní předchůdce nesprávně vykládal pojem „období“. Naprostou ztrátu nároku na slevu na dani způsobilo nedodržení zákonných podmínek investiční pobídky po dobu pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období (nikoli to, že správce daně původně chybně posuzoval okamžik začátku tohoto období).

[88] Žádný ze zrušovacích důvodů, které krajský soud vymezil v napadeném rozsudku, tak v řízení o kasační stížnosti neobstál.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[89] Jelikož tedy kasační stížnost byla důvodná, Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

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

pokračování

**Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 16. srpna 2024

JUDr. Jakub Camrda  
předseda senátu