



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Lenky Havlíčkové a Mgr. Radima Kadlčáka ve věci

žalobce: **ORLEN Unipetrol RPA s. r. o.**, IČO 27597075
sídlem Záluží 1, 436 70 Litvínov
zastoupen advokátem Mgr. Janem Urbancem
sídlem Křížovnické nám. 193/2, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2018, č. j. 51620/18/5200-11432-711891,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2018, č. j. 51620/18/5200-11432-711891, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Litvínově o dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 ze dne 27. 5. 2010, č. j. 29125/10/207971505917, kterým bylo částečně vyhověno odvolání proti konkludentnímu vyměření předmětné daně tak, že byla daňová povinnost změněna z částky 335 873 460 Kč na částku 324 944 880 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Žaloba

2. Žalobce po rekapitulaci dosavadního průběhu řízení namítal uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně před nabytím právní moci žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce považuje za nesprávné tvrzení žalovaného, že se v daném případě bude aplikovat speciální úprava lhůty zakotvená v § 38r odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobce trval na tom, že § 38r odst. 1 zákona o daních z příjmů by bylo možné použít pouze v případě, pokud by žalovaný dospěl k závěru, že žalobci s přihlédnutím k jeho právním předchůdcům (dále jen „společnost“) nárok na slevu na dani v roce 2005 skutečně vznikl. Žalovaný však v žalobou napadeném rozhodnutí trval na tom, že vzhledem ke skutečnosti, že v letech 2003 a 2004 došlo k porušení zvláštních podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů, neměla společnost nárok na uplatnění slevy na dani. Dle žalovaného tedy společnosti nárok na slevu na dani nikdy nevznikl. Samotná tvrzení žalovaného tedy vylučují možnost aplikace ustanovení § 38r odst. 1 zákona o daních z příjmů na daný případ.
3. Dále žalobce rozporoval i možnost aplikace § 38r odst. 2 na daný případ. Dle žalovaného v důsledku možnosti uplatnění ztráty společnosti CHEMOPETROL, a. s. (právní předchůdce žalobce – pozn. soudu) za období roku 2003 v letech 2004–2010 měla lhůta pro vyměření daně za všechna tato zdaňovací období končit dle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů současně se lhůtou pro vyměření daně za poslední období roku 2010. Tato lhůta se pak dle žalovaného měla dále prodloužit v důsledku vyměřených ztrát v letech 2008, 2009, 2011 a 2013. Žalobce však trval na tom, že možnost uplatnit ztrátu v následujících obdobích se týkala výhradně společnosti CHEMOPETROL, a. s. Právní předpisy neumožňovaly, aby ztrátu uplatňoval její případný právní nástupce. Možnost přenosu ztrát na právního nástupce zanikající společnosti byla upravena až s účinností od 1. 4. 2004 s tím, že dle bodu 17 přechodných ustanovení novely zákona o daních z příjmů č. 438/2003 Sb. lze převzetí daňové ztráty poprvé provést u daňové ztráty vyměřené za zdaňovací období, ve kterém vstoupí smlouva o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost. Převzít daňovou ztrátu bylo tedy možné až v roce 2004. Ztrátu společnosti CHEMOPETROL, a. s. za rok 2003 tak žalobce převzít nemohl a nepřevzal. Dle žalobce posledním rokem, ve kterém bylo možno uplatnit daňovou ztrátu společnosti CHEMOPETROL, a. s. bylo v důsledku následné fúze společnosti CHEMOPETROL, a. s. se společností UNIPETROL RPA, s. r. o., byl rok 2006. Lhůta pro vyměření daně za rok 2006 se dále již nijak neposouvala. Dle žalobce tedy lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2006 ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí dávno uplynula.
4. Žalobce dále považoval za irrelevantní tvrzení žalovaného týkající se řetězení ztrát v důsledku ztrát společnosti v letech 2008, 2009, 2011 a 2013. Takový výklad by vedl k absolutnímu popření konceptu prekluzivní lhůty.
5. I v případě, že by prekluzivní lhůta pro vyměření daně byla vázána právě na plynutí lhůty pro rok 2005, žalobce trval na tom, že by došlo rovněž k marnému uplynutí prekluzivní lhůty. S ohledem na stavění běhu této lhůty po dobu soudního řízení je dle žalobce pro posouzení běhu prekluzivní lhůty zásadní, zda bylo možné výzvu Finančního úřadu ze dne 11. 2. 2010 považovat za úkon, který by měl za následek, že tříletá prekluzivní lhůta začala běžet znovu. Žalobce trval na tom, že ne každý přípis správce daně má účinky prodloužení běhu prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, (dále jen „zákon o správě daní“). Žalobce uvedl, že předmětná výzva byla vydána v situaci, kdy již daňová povinnost žalobce byla vyměřena (byť nepravomocně) a daňový

orgán pouze žádal společnost o doložení jejích odvolacích tvrzení. Nejednalo se tedy dle žalobce o nový úkon směřující k vyměření daně, ale pouze o dílčí úkon v rámci odvolacího řízení, a nemohlo se tedy jednat o úkon ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní. Dále žalobce trval na tom, že předmětná výzva byla toliko formálním úkonem, který postrádal reálný význam, neboť daňový orgán ve výzvě pouze popsal dávno známou skutečnost, že společnost v roce 2007 realizovala fúzi. Tato skutečnost vyplývala nejen ze zápisu v obchodním rejstříku, ale byla známa daňovým orgánům z toho, že žalobce v soudním řízení vedeném v letech 2007 až 2009 byl veden jako UNIPETROL RPA, s. r. o. Kromě toho Finanční úřad v Litvínově vydal v roce 2007 formální souhlas s provedením fúze. Dle žalobce tedy skutečnost, že daňové orgány ve výzvě ze dne 11. 2. 2010 sdělily společnosti obecně známou skutečnost týkající se fúze z roku 2007, neměla žádnou relevanci z hlediska § 47 odst. 2 zákona o správě daní.

6. Dále žalobce poukázal na skutečnost, že žalobou napadené rozhodnutí je založeno na tvrzení žalovaného, že sleva na dani mohla být společností uplatňována v období od roku 2001 do roku 2005 a že v tomto období byla společnost povinna dodržet zákaz provádění fúzí. Výzva ze dne 11. 2. 2010 týkající se fúze provedené společností v roce 2007 se tedy zabývala zcela jinými skutečnostmi než těmi, na kterých žalovaný založil své žalobou napadené rozhodnutí. Proto je dle žalobce předmětná výzva z hlediska běhu prekluzivní lhůty ke stanovení daně irelevantní.
7. Žalobce dále namítal, že přípis ze dne 11. 2. 2010 se netýkal samotného vzniku nároku společnosti na slevu na dani v roce 2005, ale hypotetického následného vzniku nové daňové povinnosti *sui generis* v roce 2007 založené na údajném následném zániku již vzniklého nároku na slevu na dani. Proto nemůže tento přípis být jakkoliv relevantní z hlediska údajného zániku práva na slevu na dani v roce 2003. Irelevanci daného přípisu rovněž dle žalobce potvrdilo následně i soudní řízení vedené pod sp. zn. 15 Af 97/2010, ve kterém bylo konstatováno, že fúzi z roku 2007 nelze považovat za porušení podmínky pro slevu na dani z příjmů uplatněnou za rok 2005. Dále žalobce zdůraznil, že více než 8 let po odeslání předmětného přípisu vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí, ve kterém zcela opustil argumentaci obsaženou v daném přípisu a vrátil se k původní argumentaci obsažené ve více než 11 let starých rozhodnutích z roku 2007, a opět vyměřil společnosti daň na základě údajného porušení zákazu fúzí z roku 2003 resp. 2004. Žalobce trval na tom, že za takových okolností nemohla výzva z 11. 2. 2010 být úkonem obnovujícím běh tříleté prekluzivní lhůty pro zdaňovací období roku 2005.
8. Dále žalobce argumentoval tím, že pokud by se aplikovalo ustanovení § 38r odst. 1 zákona o dani z příjmů za předpokladu, že slevu na dani bylo možné uplatnit v pětiletém období následujícím po roce 2005, bylo by posledním obdobím, za které by bylo možné slevu na dani uplatnit s ohledem na fúzi provedenou v roce 2007 zdaňovací období roku 2006. Lhůta pro vyměření daně z příjmů jak pro zdaňovací období, ve kterém nárok na slevu na dani vznikl (2005), tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto slevu uplatnit (2006), by v takovém případě skončila současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období roku 2006. Pro rok 2006 pak lhůta pro stanovení daně již marně uplynula.
9. Žalobce zdůraznil, že postup žalovaného při hodnocení běhu lhůty pro vyměření daně byl v rozporu se zásadou *in dubio pro libertate* a dalšími zásadami ovládajícími daňové řízení. Dle názoru publikovaného v nálezů Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 dle žalobce platí, že tyto zásady je nutno aplikovat nejen na otázku výkladu osvobození od daně, ale i na otázku zániku lhůty k vyměření daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

10. S ohledem na vše výše uvedené žalobce trval na tom, že lhůta pro vyměření daně za rok 2005 marně uplynula.
11. Ve vztahu k věcnému posouzení celé záležitosti žalobce trval na tom, že v předmětné věci vždy postupoval v souladu se zákonem, a byly to daňové orgány, které postupovaly v rozporu se zákonem a jejich dosavadní rozhodnutí byla soudy rušena.
12. Žalovaný poukázal na skutečnost, že jak Krajský soud v Ústí nad Labem, tak i Nejvyšší správní soud v rámci soudního řízení vedeného v letech 2007–2009 dovodily, že před rokem 2005 (kdy vznikl nárok na slevu na dani) nebyla společnost povinná podmínku stanovenou v § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů plnit a že tedy ani korporátní změny u společnosti v letech 2003 a 2004 nebyly porušením této podmínky. Dále bylo mezi společností a daňovými orgány sporné, zda vzniklý nárok na slevu na dani následně nezanikl dle § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů v důsledku korporátní změny u společnosti v roce 2007. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2015, č. j. 1 Afs 77/2015-124, žalobce trval na tom, že k zániku oprávnění následně nedošlo. Žalobce tedy trval na tom, že daňové orgány se již v roce 2007 neúspěšně pokusily neuznat nárok společnosti na slevu na dani s odkazem na fúze provedené v letech 2003 a 2004. Tato jejich rozhodnutí byla soudy v roce 2009 pravomocně zrušena. Následně se daňové orgány pokusily neuznat nárok na slevu na dani s odkazem na fúzi provedenou v roce 2007. Rovněž toto rozhodnutí odvolacího orgánu z roku 2010 bylo soudy zrušeno. Z uvedeného dle žalobce vyplývá, že se v žádném z uvedených let společnost nedopustila porušení podmínky podle § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů a nárok na slevu na dani je tedy oprávněný.
13. Žalovaný však v žalobou napadeném rozhodnutí rozhodl stejně jako v původním rozhodnutí z roku 2007 s tím, že právo na slevu na dani mělo zaniknout v důsledku fúzí v roce 2003 a 2004. Tento závěr je dle žalobce v přímém rozporu se závěry předchozích rozhodnutí soudů. S poukazem na závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009-109, žalobce trval na tom, že před rokem 2005 neexistoval žádný zákonný zákaz ani příkaz adresovaný společnosti, který by jí omezoval v možnosti provádění fúzí pod hrozbou ztráty možnosti uplatnění slevy na dani. Žalobce trval na tom, že společnost fúzemi z let 2003 a 2004 tedy nemohla porušit podmínky pro uplatnění slevy na dani za rok 2005. Žalobce trval na tom, že na objektivní skutečnosti, že zákon neomezoval možnost fúzování společnosti před rokem 2005, nemůže nic změnit to, že finanční orgány se v roce 2007 nesprávně domnívaly, že společnost měla povinnost zdržet se v daném období fúzí pod následkem ztráty možnosti uplatnění slevy na dani. Nesprávný výklad § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů ze strany daňových orgánů případně jejich nesprávná správní praxe či jiná nezákonná činnost nemohla být dle žalobce ve smyslu čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod způsobila založit jakékoliv (zákonem neupravené) povinnosti či zákazy ve vztahu ke společnosti. Žalobce trval na tom, že nelze připustit, aby se vlivem interpretace zákona stalo předmětem zdanění něco, co zákon za předmět daně s žádoucí mírou určitosti nepředpokládá. Nelze dle žalobce rovněž připustit, že by snad v daném případě v zákoně neupravený zákaz fúzí před rokem 2005 měl vzniknout v důsledku údajného legitimního očekávání nesprávné správní praxe finančních orgánů.
14. Žalobce trval na tom, že legitimní očekávání společnosti o tom, že fúze před rokem 2005 jsou zakázané, neexistovalo, neboť společnosti nebylo ze strany daňových orgánů před rokem 2005 nikdy sděleno, že by takové fúze byly zakázány. Z rozhodnutí soudů vyplývá,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

že legitimní očekávání společnosti v předmětné věci bylo založeno pouze ohledně doby skončení pětiletého období, ve kterém bylo možné fakticky uplatňovat slevu na dani. Názor daňových orgánů, že po celé pětileté období byly paušálně zakázány fúze se společností ze strany daňových orgánů dozvěděla až v rozhodnutí ze dne 17. 1. 2007. Dále žalobce zdůraznil, že společnost byla v letech 2003 a 2004 v dobré víře, že tehdy realizované fúze jsou zákonem dovolené, neboť měla za to, že zákon nezakazuje provádět fúze před prvním uplatněním slevy na dani.

15. Žalobce poukazoval na skutečnost, že hypotetický omyl o tom, že společnost měla povinnost, kterou podle zákona ve skutečnosti neměla, je irelevantní. Pokud by se společnost před rokem 2005 mylně domnívala, že zákon jí zakazuje provádět fúze v období do roku 2005, nemohlo by to mít žádné právní důsledky. Takový omyl na straně daňového subjektu totiž nemohl mít za následek vznik zákonem neupravené povinnosti.
16. Žalobce rovněž zdůraznil, že legitimních očekávání se může domáhat pouze daňový subjekt vůči státu, nikoli správní orgán vůči daňovému subjektu. Pokud v důsledku nesprávného úředního postupu vznikne adresátům práva určité legitimní očekávání a v důsledku něho činí určité jednání, mohou se vůči státu domáhat ochrany této své dobré víry. Předmětný princip však neplatí obráceně. Správní orgány se nemohou dovolávat své předchozí nezákonné správní praxe či nesprávných právních názorů k tíži daňových subjektů. Naopak nesprávná správní praxe by měla být napravena pořadem práva v rámci opravných prostředků. Žalobce trval na tom, že objektivní fakt konstatovaný i Nejvyšším správním soudem v rozsudku z roku 2009, tj. že společnost v letech 2003 a 2004 neměla žádný zákonný zákaz provádět fúze, nemůže být revidován na základě zjištění, že daňové orgány v minulosti příslušné právní předpisy nesprávně vykládaly či jinak nesprávně postupovaly. Správní praxe nemůže měnit zákon, obzvláště pokud se jedná o praxi nezákonnou a k tíži daňového subjektu.
17. Dále žalobce odkázal na čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, kde je zakotveno, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Žalobce zdůraznil, že Nejvyšší správní soud v rozsudku z roku 2009 konstatoval, že daňový poplatník od okamžiku poskytnutí příslibu investiční pobídky až do počátku zdaňovacího období, v němž poprvé uplatnil slevu na dani, nemusel respektovat ani všeobecné ani zvláštní podmínky pro vznik nároku na slevu na dani. Pokud by daňové orgány vyměřily daň s poukazem na fúze v letech 2003 a 2004, došlo by k vyměření dle žalobce nikoliv na základě zákona, ale toliko na základě předchozích nesprávných a judikaturou překonaných právních názorů státních orgánů. V tomto směru žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu. Žalobce tedy trval na tom, že v letech 2003 a 2004 společnost neporušila podmínku podle § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů a její nárok na slevu na dani za zdaňovací období roku 2005 řádně vznikl a společnost tento vzniklý nárok v roce 2006 uplatnila řádně a v souladu se zákonem.
18. Žalobce dále namítl, že žalovaný byl v předmětné věci v souladu se zásadou *in dubio pro libertate* povinen zvolit takový výklad právních předpisů, který bude co nejméně zasahovat do práv daňového subjektu. V tomto směru žalobce odkázal na závěry obsažené v nálezů Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07. Dle žalobce však žalovaný k tomuto principu nikterak nepřihlédl. Žalovaný totiž bez jakékoliv sebereflexe konstatoval, že v důsledku nesprávné správní praxe daňových orgánů měla společnost již v roce 2003 přijít o právo uplatňovat slevu na dani vyplývající z investiční pobídky v řádu stamilionů, ačkoliv tento závěr ze zákona vůbec nevyplývá. Žalovaný se vůbec nepokusil najít ústavně konformní

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

řešení daného případu. Dle žalobce žalovaný jednal v přímém rozporu se zásadou *in dubio pro libertate*.

19. Dále žalobce namítal, že žalobou napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Uvedl, že žalovaný namítka, že společnost nebyla povinna v letech 2001 až 2005 dodržovat zákaz fúzí, pominul s obecným odůvodněním, že tato povinnost údajně vznikla v důsledku tehdejších legitimních očekávání společnosti a povšechně odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 11. 2016, sp. zn. 15 Af 97/2010. Takové odůvodnění je však dle žalobce nesrozumitelné a nepřezkoumatelné, neboť předmětem dokazování v řízení sp. zn. 15 Af 97/2010 nebylo zjišťování, zda měla společnost nějaká legitimní očekávání ohledně realizace fúzí učiněných v roce 2003 a 2004.
20. Dále žalobce namítal, že ze stany žalovaného došlo před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí k porušení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“). Přestože žalovaný diametrálně změnil právní názor oproti závěrům obsaženým v prvostupňovém rozhodnutí (správce daně vytýkal společnosti fúzi z roku 2007, zatímco žalovaný vytýkal žalobci fúze z let 2003 a 2004), nepostupoval podle § 115 odst. 2 daňového řádu a žalobce na tuto změnu právního názoru nijak neupozornil. Žalobce se tak o změně právního názoru žalovaného dozvěděl až ze samotného žalobou napadeného rozhodnutí. Byla tak žalobci upřena možnost se proti novému právnímu názoru a novým zjištěním bránit ještě ve správním řízení. Žalobce trval na tom, že společnost v letech 2001 až 2005 neměla žádné legitimní očekávání, že by měla zákaz fúzí dodržovat i před rokem 2005, ale vycházela z toho, že tento zákaz dodržovat nemusela.

Vyjádření žalovaného k podané žalobě

21. Žalovaný zrekapituloval dosavadní průběh řízení a odkázal na obsah žalobou napadeného rozhodnutí.
22. K otázce plynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně žalovaný zdůraznil, že v souladu s § 264 odst. 4 věta třetí daňového řádu se úprava týkající se běhu prekluzivních lhůt uplatní pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za účinnosti daňového řádu tedy od 1. 1. 2011. Vliv trvání soudních řízení, která byla zahájena před účinností daňového řádu se tak posuzují dle dosavadních předpisů – včetně aplikace § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s.“) a stavění lhůty po dobu vedení soudního řízení.
23. Skutečností, která ovlivnila běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2005, bylo soudní řízení vedené Krajským soudem v Ústí nad Labem pod sp. zn. 15 Ca 176/2007 a následné řízení o kasační stížnosti. Žaloba byla podána dne 14. 9. 2007 a rozsudek krajského soudu nabyl právní moci dne 23. 2. 2009. Následná kasační stížnost byla podána dne 28. 4. 2009 a rozsudek Nejvyššího správního soudu nabyl právní moci dne 7. 10. 2009. Lhůta pro vyměření daně se dle žalovaného tedy po dobu soudního řízení vedeného před krajským soudem stavěla po dobu 528 dnů a po dobu řízení o kasační stížnosti po dobu 162 dnů – celkem tedy 690 dnů. Tříletá lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2005 by bez dalšího uplynula dne 31. 12. 2008. V důsledku stavění běhu této lhůty po dobu uvedených soudních řízení by lhůta pro stanovení daně uplynula dne 21. 11. 2010.
24. Další skutečností, která dle žalovaného ovlivnila běh prekluzivní lhůty pro doměření daně za předmětné zdaňovací období, byla výzva ze dne 11. 2. 2010, č. j. 7299/10/207971505865. V souladu s § 47 odst. 2 zákona o správě daní dle žalovaného byla tato výzva úkonem, který směřoval k vyměření nebo stanovení daně a v důsledku jejího doručení počala běžet

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nová tříletá lhůta, a to od konce roku, ve kterém byla výzva doručena. Konec lhůty pro doměření daně se tak dle žalovaného posunul do 31. 12. 2013.

25. Žalovaný dále poukázal na skutečnost, že dne 31. 12. 2010 byla podána u soudu žaloba, kterou bylo napadeno nové rozhodnutí o stanovení daně. Rozsudek v tomto soudním řízení nabyl právní moci dne 3. 1. 2014. Dne 9. 1. 2014 byl tento rozsudek napaden kasační stížností. Kasačním rozsudkem, který nabyl právní moci dne 25. 3. 2014, bylo rozhodnutí krajského soudu zrušeno a vráceno krajskému soudu k dalšímu řízení. Následný rozsudek krajského soudu nabyl právní moci dne 9. 4. 2015 a byl napaden dne 8. 4. 2015 kasační stížností. Rozsudek o kasační stížnosti nabyl právní moci dne 21. 10. 2015. Tímto rozsudkem byl opět rozsudek krajského soudu zrušen a věc byla soudu vrácena k dalšímu řízení. Doposud poslední rozsudek krajského soudu v předmětné věci nabyl právní moci dne 25. 12. 2016. V důsledku těchto soudních řízení dle žalovaného v předmětné věci prekluzivní lhůta pro vyměření daně neběžela po dobu 2 870 dnů a měla tedy uplynout dne 20. 12. 2019. Žalovaný poukázal na skutečnost, že žaloba v předmětné věci byla podána dne 25. 1. 2019, tedy ještě před uplynutím prekluzivní lhůty a lhůta pro vyměření daně tak v dané věci neuplynula před právní mocí žalobou napadeného rozhodnutí.
26. Dále žalovaný uvedl, že žalobcem namítaná nesprávná aplikace § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů neměla na závěr o neuplynutí lhůty pro stanovení daně žádný vliv.
27. Žalovaný rovněž nesouhlasil s názorem žalobce, že pokud žalobci dle názoru žalovaného nárok na slevu na dani dle § 35b zákona o daních z příjmů nevznikl, nelze v daném případě aplikovat § 38r odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný trval na tom, že žalobce byl v období let 2001 až 2005 nositelem investičních pobídek, a proto se na něj vztahoval režim § 38r odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dle žalovaného skutečnost, že poplatník v průběhu období porušil podmínky čerpání slevy na dani, není důvodem pro zachování lhůty podle § 38r odst. 1 zákona o daních z příjmů relevantní. Opačný výklad by dle jeho názoru vedl k popření smyslu prodloužení lhůty pro stanovení daně, tj. umožnění správci daně kontrolovat dodržení zákonných podmínek pro čerpání slevy na dani za celé období, za které lze slevu na dani podle § 35b zákona o daních z příjmů uplatnit.
28. Žalovaný rovněž trval na tom, že výzvu ze dne 11. 2. 2010, č. j. 7299/10/207971505865, nelze považovat za pouhý formální úkon. Správce daně předmětnou výzvou požadoval prokázání skutečností a doplnění odvolání s ohledem na nové vymezení počátku období, od něhož se odvíjí čerpání slevy na dani z titulu investiční pobídky vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 49/2009. Nově bylo nutno zkoumat události rozhodné v novém období 2005–2009. Rozhodné skutečnosti v tomto období nebyly dříve správcem daně prověřovány. Žalovaný trval na tom, že předmětná výzva byla potřebným úkonem, který vedl k zahájení dialogu mezi správcem daně a žalobcem, neboť bez vydání této výzvy nemohlo být v řízení pokračováno. Výzva byla vydána s dostatečnou časovou rezervou před uplynutím původního termínu pro stanovení daně. Nelze tedy dle žalobce přisvědčit ani námitce formálnosti této výzvy za účelem prodloužení lhůty pro vyměření daně. Skutečnost, že nešlo o formální výzvu, dle žalovaného potvrzuje i to, že sám žalobce v reakci na předmětnou výzvu požadoval z důvodu rozsahu požadovaných informací a složitosti případu prodloužení lhůty pro vyjádření.
29. Dále žalovaný trval na tom, že žalobce názor Nejvyššího správního soudu obsažený v rozsudku sp. zn. 1 Afs 49/2009, že před rokem 2005 neexistoval žádný zákonný zákaz či příkaz, aby před rokem 2005 neprováděl fúze, vykládá zcela izolovaně a vytrženě z kontextu.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Nejvyšší správní soud v žádném rozhodnutí neuvedl, že před rokem 2005 neexistoval zákonný zákaz fúzí. Podmínku zákazu fúzí jednoznačně stanovil dle žalovaného § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů. Žalobce rovněž dle žalovaného odhlédl od obsahu pojmu „období“ dle § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, jak jej vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 1 Afs 49/2009. Nejvyšší správní soud konstatoval, že pojem „období“ užitý v § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů značí období pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, kdy lze slevu na dani uplatnit, a nikoliv jednotlivé zdaňovací období. Smyslem tohoto ustanovení je zamezit situacím, kdy by slevu na dani čerpal subjekt, který by následně zanikl. Tím by byl zmařen účel poskytnutí investiční pobídky, tedy podpora podnikání a nových pracovních míst. Smyslem zákazu fúzí je mimo jiné zajistit, aby nedocházelo k umělému zvyšování hodnoty S1 (§ 35b zákona o daních z příjmů) a tím i slevy na dani. Jestliže totiž společnost, které byla poskytnuta investiční pobídka formou slevy na dani, provede fúzi s jinou společností, pak je sice pravda, že zanikající společnost vypořádá své daňové povinnosti před rozhodným dnem fúze, nicméně na nástupnickou společnost přechází veškeré výrobní kapacity a zdroje zanikající společnosti. Tím se logicky v následujících zdaňovacích obdobích zvyšuje obrát nástupnické společnosti, tedy i základ daně a daň, a v konečném důsledku i hodnota S1, která je součástí vzorce pro výpočet slevy. Investiční pobídka ve formě slevy na dani má však kompenzovat příslušnému subjektu náklady, které má s rozšířením výroby, případně s vytvářením nových pracovních míst. Provedení fúze ale může ovlivnit základ daně, ze kterého se sleva na dani vypočítává, přičemž tento vliv může mít jakákoliv fúze proběhlá během oněch pěti po sobě bezprostředně jdoucích zdaňovacích období, kdy daňový subjekt může uplatňovat slevu na dani.

30. Žalovaný trval na tom, že Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 1 Afs 49/2009 neuvedl, že před rokem 2005 neexistoval žádný zákonný zákaz fúzí. V daném období podmínku zákazu fúzí stanovil § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů. Soud sice konstatoval, že pětileté období, po které lze slevu na dani uplatňovat, začalo běžet až zdaňovacím obdobím, v němž byla sleva poprvé uplatněna – počalo v roce 2005 a skončilo v roce 2009. Současně však žalovaný poukázal na skutečnost, že v průběhu soudních sporů byla na základě žalobcem doložené existence podkladů opravňujících k dovolání se legitimního očekávání určité správní praxe provedena korekce původního počátku běhu oné pětileté lhůty, po kterou lze uplatňovat slevu na dani, spočívající v posunutí začátku tohoto období na zdaňovací období 2001, ve kterém nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí s tím, že konec pětiletého období, ve kterém bylo možno slevu na dani uplatnit, připadá na zdaňovací období roku 2005. Čerpání slevy na dani však dle žalovaného nelze z důvodů porušení zvláštních podmínek vymezených v § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů v důsledku fúzí realizovaných v letech 2003 a 2004, tj. v době trvání onoho pětiletého období, po které bylo možno slevu čerpat, akceptovat. Žalovaný trval na tom, že výklad pojmu období ve smyslu § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, resp. posouzení otázky vlivu fúzí na existenci nároku na slevu na dani, je zcela souladný s právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku sp. zn. 1 As 49/2009.
31. Žalovaný odmítl, že by zákaz fúzí před rokem 2005 měl vzniknout pouze v důsledku údajného legitimního očekávání nesprávné správní praxe. Trval na tom, že otázka legitimního očekávání se týkala pouze vymezení pětiletého období, ve kterém lze slevu na dani uplatnit. S poukazem na dosavadní judikaturu správních soudů žalovaný trval na tom, že provedeným dokazováním byla doložena existence správní praxe zakládající legitimní očekávání žalobce, že ono pětileté období, ve kterém je možno uplatnit slevu na dani

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

v souvislosti s investičními pobídkami podle § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů, začalo běžet v roce 2001 a skončilo v roce 2005, přičemž žalobce tím, že v letech 2003 a 2004 uskutečnil fúze sloučením porušil jednu ze zvláštních podmínek, za nichž lze uplatnit slevu na dani dle § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, a v důsledku toho žalobci zanikl nárok na slevu v celém tomto období podle § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů.

32. K porušení zásady *in dubio pro libertate* žalovaný uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí považuje za zákonné a souladné i s ústavním pořádkem. S poukazem na dosavadní rozhodování soudů trval na tom, že v daném případě nebyl prostor k jinému výkladu právních norem a nebyl tedy dán prostor pro případné uplatnění této zásady.
33. K námitce nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že je přesvědčen, že se v intencích relevantní judikatury přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi uplatněnými námitkami. Správní úvaha žalovaného byla v napadeném rozhodnutí vyjádřena v logických návaznostech na skutková zjištění, z nichž při svém rozhodnutí vycházel. Rovněž trval na tom, že byly v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu vyjádřeny úvahy, které žalovaného vedly k učiněným závěrům. Byly rovněž vypořádány všechny důvody, ve kterých žalobce spatřoval nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí, přičemž bylo přihlédnuto ke všem relevantním skutečnostem, které vyšly v řízení najevo. Tomu, že napadené rozhodnutí netrpí vadou nepřezkoumatelnosti, dle žalovaného nasvědčuje skutečnost, že žalobce proti předmětnému rozhodnutí brojí žalobou, ve které obsírně se závěry žalovaného polemizuje.
34. Námitku porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu považuje žalovaný za zcela účelovou. Žalovaný při posouzení otázky splnění podmínek pro možnost uplatnění slevy na dani vycházel z obsahu rozhodnutí správních soudů, které měl žalobce k dispozici. Žalobci tak názory správních soudů na vliv fúzí na možnost uplatnění slevy na dani byly známy z dosavadního průběhu řízení. Žalobce trval na tom, že žádné dodatečné dokazování neprováděl. Rovněž trval na tom, že žalovaný nezměnil právní názor na porušení podmínky plynoucí z § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů. Žalovaný trval na tom, že pouze do rozhodnutí promítl právní názory soudů, kterými byl v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán. Dle žalovaného tedy v daňovém řízení nedošlo k žádnému překvapivému zvratu. Rovněž žalovaný zdůraznil, že žalobce své právo na doplnění odvolání uplatnil podáním ze dne 30. 5. 2017. Nedůvodnost námítky vztahující se k § 115 odst. 2 daňového řádu je dle žalovaného rovněž zřejmá ze skutečnosti, že námítky uplatněné v doplnění odvolání i podnětu na přezkum napadeného rozhodnutí jsou obsahově obdobné.

Replika žalobce

35. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou. Žalobce trval na tom, že pokud ve vztahu k prekluzivní lhůtě pro doměření daně žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí vycházel ze skutečnosti, že se na daný případ vztahuje § 38r odst. 2 daňového řádu, nelze od této skutečnosti odhlédnout pouze proto, že žalovaný následně zjistil, že aplikace tohoto ustanovení je ve prospěch žalobce. V tomto směru poukázal na sdělení Generálního finančního ředitelství ze dne 1. 8. 2019, č. j. 57172/19/7100-40110-700656, kde je výslovně uvedeno, že aplikace § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, jak je obsažena v žalobou napadeném rozhodnutí není v souladu s rozhodnou právní úpravou. Žalobce proto trval na tom, že vzhledem k tomu, že daňová ztráta společnosti vznikla v roce 2003, skončila lhůta pro stanovení daně současně pro všechna zdaňovací období, ve kterých bylo možno ztrátu uplatnit uplynutím lhůty pro stanovení daně posledního z nich – tedy dle žalobce uplynutím

lhůty pro rok 2006, a to vlivem fúze provedené v roce 2007. Žalobce trval na tom, že lhůta pro stanovení daně za rok 2006 marně uplynula před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí. Počítání běhu lhůty pro vyměření daně pro rok 2005 samostatně považoval žalobce za zcela irelevantní.

36. K otázce porušení podmínky obsažené v § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů žalobce uvedl, že nesouhlasí se závěry žalovaného. Trval na tom, že Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 1 Afs 49/2009 konstatoval, že před rokem 2005 neexistoval žádný zákonný zákaz ani příkaz adresovaný společnosti, aby před rokem 2005 neprováděla fúze. Fúze z let 2003 a 2004 tak nemohly ovlivnit závěr o oprávněnosti uplatněné slevy na dani za rok 2005. V tomto směru žalobce zdůraznil, že daň může být vyměřena pouze na základě zákona.
37. Žalobce trval na tom, že zákonná úprava nezakazovala společnosti provádět fúze před prvním uplatněním nároku na slevu na dani podle § 35b zákona o daních z příjmů. Společnost slevu uplatnila prvně v roce 2005. V letech 2001 až 2004 tak podmínka zákazu fúzí nemusela být ze strany společnosti plněna. Společnost byla v legitimním očekávání, že rok 2005 byl posledním rokem, ve kterém mohla uplatnit slevu na dani. V důsledku toho měla i legitimní očekávání, že v následujících letech již nemusí dodržet podmínku zákazu fúzí. Fúze z roku 2007 tedy nemohla mít na možnost uplatnění nároku na slevu na dani vliv.
38. V ostatním setrval žalobce na svých závěrech obsažených v podané žalobě.

Vyjádření žalobce ze dne 5. 12. 2024

39. V tomto vyjádření žalobce nastolil otázku, v jakém rozsahu se po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu může krajský soud zabývat samotnou věcí a zda je možné rozvíjet a rozhojňovat žalobní argumentaci po uplynutí lhůty pro podání žaloby.
40. Žalobce trval na tom, že důsledkem jeho legitimních očekávání ve vztahu ke splnění podmínek pro uplatnění investiční pobídky nemohlo být to, že by pro něj byla založena povinnost neprovádět fúze v letech 2001 až 2005, když z judikatury soudů přímo v předmětné věci vyplynulo, že v tomto období žádná zákonem stanovená povinnost zdržet se fúzí v tomto období pro zachování možnosti uplatnění investiční pobídky neexistovala.
41. Žalobce zdůraznil, že dokazování ohledně jeho legitimního očekávání v řízení vedeném u krajského soudu pod sp. zn. 15 Af 97/2016 se netýkalo skutečnosti, jaká byla legitimní očekávání žalobce v letech 2003 a 2004 ohledně otázky „zákazu fúzí“. Proto žalobce trval na tom, že pokud žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí sám neprováděl žádné dokazování a ohledně skutkového stavu pouze obecně odkázal na rozsudek krajského soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 15 Af 97/2010-307, jedná se o vadu, pro kterou by mělo být žalobou napadené rozhodnutí zrušeno.
42. Dále žalobce obsáhle argumentoval v tom smyslu, že po celou dobu od udělení investiční pobídky až do rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009 byl přesvědčen, že „období“ uvedené v § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů je nutno chápat jako jedno zdaňovací období. Žalobce byl v tomto období přesvědčen, že podmínka „zákazu fúzí“ musela být splněna pouze za to zdaňovací období, ve kterém bude sleva na dani uplatněna. Z toho žalobce dovodil, že při provádění fúzí v roce 2003 a 2004 měl legitimní očekávání, že v těchto letech nebyl povinen dodržovat zákaz fúzí.

43. Současně žalobce trval na tom, že před rokem 2005 neobdržel od finančních orgánů žádné sdělení o tom, že by fúze byly zakázány. Žalobce poukázal na protokol Finančního úřadu v Litvínově ze dne 24. 5. 2005, č. j. 26934/05207930/0334, (dále jen „protokol ze dne 24. 5. 2005“), ve kterém je uveden závěr, že *„společnost CHEMOPETROL, a. s. splnila podmínky pro poskytnutí investiční pobídky »sleva na dani z příjmů«“*. Ve vztahu k plnění podmínek dle § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů bylo v daném protokolu uvedeno: *„Daňový subjekt v podaných daňových přiznáních za zdaňovací období 2001, 2002 a 2003 neuplatňoval »slevu na dani« dle § 35b »zákona o daních z příjmů«“*. To vše finanční úřad uvedl za situace, že měl povědomí o dříve proběhlých fúzích. Z uvedeného dle žalobce vyplývá, že i samotný finanční úřad vycházel z předpokladu, že fúze proběhlé v letech 2003 a 2004 byly irelevantní z hlediska možnosti uplatnění investiční pobídky. Uvedený protokol dle žalobce rovněž dokládá, že před prvním uplatněním slevy na dani v roce 2005 byl žalobce v legitimním očekávání, že do té doby nemusel dodržovat zákaz fúzí.
44. Žalobce trval na tom, že právní názor, že zákaz fúzí měl být ze strany žalobce dodržován po celé období let 2001 až 2005, finanční orgány žalobci sdělily až *ex post* v rámci daňového řízení ohledně daně z příjmů žalobce za zdaňovací období roku 2005.
45. Žalobce trval na tom, že není žádný právní ani skutkový důvod pro to, aby žalobci před rokem 2005 vznikla jakási zákonem neupravená povinnost neprovádět fúze, a současně trval na tom, že dobové legitimní očekávání žalobce, že žádný takový zákaz fúzí neexistuje, tvrzení žalovaného o existenci takového zákazu zcela vylučuje.
46. Dále žalobce v podání rozvíjel žalobní bod týkající se aplikace § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobce uváděl, že v řízení zahájeném v roce 2006 již sice finanční orgány zkoumaly, zda fúze z let 2003 a 2004 nebyly porušením zákazu fúzí, ale tehdy to činily z přesvědčení, že taková povinnost vyplývala žalobci ze zákona. Právní názor obsažený v žalobou napadeném rozhodnutí však není stejný, poněvadž žalovaný v tomto svém novém názoru vychází z toho, že zákaz fúzí údajně vznikl na základě jakýchsi „legitimních“ očekávání žalobce založených tehdejší nesprávné správní praxi finančních orgánů. Taková změna právního názoru žalovaného je však dle žalobce zásadní a podstatným způsobem ovlivňuje nejen okruh skutkových otázek řešených v tomto řízení, ale také obsah skutkové a právní obrany žalobce. Předchozí dokazování ohledně legitimního očekávání se vůbec nevztahovalo k otázce fúzí v letech 2003 a 2004, ale k tomu, jaká očekávání měl žalobce v roce 2007. Vzhledem k odlišnosti skutkových a právních otázek, které nový právní názor žalovaného zahrnoval, měl být žalovaný řádně v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámen s novým právním názorem žalovaného před vydání žalobou napadeného rozhodnutí.
47. Dále žalobce trval na tom, že žalobou napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť žalovaný nereagoval na námitky žalobce učiněné v průběhu řízení a neprovedl žádné relevantní důkazy ke svému nesprávnému a ničím nepodloženému závěru o údajném „legitimním“ očekávání žalobce v letech 2003 a 2004 založeném na tehdejší nesprávné správní praxi finančních orgánů, na základě kterého měla údajně žalobci vzniknout zákonem neupravená povinnost dodržovat „zákaz fúzí“. Pokud by totiž žalovaný dle žalobce provedl řádné dokazování, zjistil by, že tento jeho názor je zcela nesprávný.
48. Dále žalobce trval na tom, že pokud by v důsledku zamítnutí žaloby došlo k „obživení“ žalobou napadeného rozhodnutí, které bylo zrušeno zrušeným rozsudkem krajského soudu, došlo by k porušení ústavních práv žalobce. V tomto směru poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009-109, z něhož dle žalobce

vyplývá, že žalobce před prvním uplatněním slevy na dani neměl povinnost dodržovat podmínky uvedené v § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů. Pokud tedy žalobce žádnou povinnost zdržet se fúzí neměl, bylo jeho ústavně zaručeným právem (čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod) takové fúze provádět a nemohl jimi před rokem 2005 porušit ani žádnou z podmínek pro uplatnění slevy na dani za rok 2005.

49. Žalobce zdůraznil, že fúze provedené před rokem 2005 byly výrazem výkonu dalších ústavních práv žalobce, a to práva sdružovacího zaručeného v čl. 20 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a práva podnikat a vykonávat jinou hospodářskou činnost, které je zaručeno v čl. 26 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.
50. Dále žalobce trval na tom, že pokud by bylo shledáno, že mu vznikla zákonem neupravená povinnost zákazu fúzí, jednalo by se o porušení čl. 4 odst. 1 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Zdůraznil, že k protiústavnímu zakládání zákonem neupravené povinnosti navíc dochází retroaktivní formou se zpožděním téměř 15 let, poněvadž žalovaný svým žalobou napadeným rozhodnutím nezakládá žalobci nové povinnosti do budoucna, ale uvádí, že tyto zákonem neupravené povinnosti měl mít žalobce údajně již v době před rokem 2005. Žalobce trval na tom, že nesprávný výklad § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů ze strany daňových orgánů a jejich případná nesprávná správní praxe je ve smyslu čl. 3 odst. 3 Listiny základních práv a svobod zcela nezpůsobilá založit jakékoliv zákonem neupravené povinnosti či zákazy ve vztahu k žalobci. Žalobce rovněž trval na tom, že je nepřijatelné, aby mu vznikl zákonem neupravený zákaz fúzí před rokem 2005 v důsledku údajného „legitimního“ očekávání žalobce nesprávné (nezákonné) správní praxe daňových orgánů.
51. Žalobce rovněž s odkazem na čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod namítl porušení svého práva na spravedlivý proces z důvodu zcela nepřiměřené délky všech dosavadních řízení v této věci. Žalovaný při rozhodování ve věci vykládal právní předpisy toliko v neprospěch žalobce a uchýloval se k sofistikovanému zdůvodňování zjevné nespravedlnosti.
52. Ve vztahu k běhu prekluzivní lhůty pak žalobce poukázal na skutečnost, že předchozím rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 6. 2022, č. j. 15 Af 5/2019-137, došlo ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí a žalovaný následně po právní moci tohoto rozsudku vydal rozhodnutí ze dne 21. 12. 2022, kterým byla žalobci stanovena daň pouze ve výši 11 474 406 Kč (oproti částce 324 944 880 Kč). Toto nové rozhodnutí je i přes zrušení rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 6. 2022, č. j. 15 Af 5/2019-137, účinné. Pokud by došlo k zamítnutí žaloby, nemohlo by dle žalobce vzhledem k uplynutí desetileté objektivní prekluzivní lhůty dojít k obživení původního žalobou napadeného rozhodnutí a pozbytí účinků rozhodnutí ze dne 21. 12. 2022, neboť by takovým postupem dle žalobce došlo fakticky k novému vyměření daně v rozsahu slevy na dani, která nebyla žalobou napadeným rozhodnutím žalobci přiznána po uplynutí objektivní prekluzivní lhůty. Žalobce tedy trval na tom, že žalobou napadené rozhodnutí již v důsledku běhu prekluzivní lhůty nemůže „obživnout“ a oproti stávajícímu stavu opět vyměřit žalobci nové daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2005.

Jednání soudu dne 28. 6. 2022

53. Právní zástupce žalobce při jednání soudu odkázal na písemné vyhotovení žaloby a na repliku. Ve svém vystoupení kladl důraz na skutečnost, že dle názoru žalobce marně

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

uplynula lhůta pro stanovení daně. Právní zástupce žalobce dále zdůraznil, že případ žalobce byl jedním z prvních případů, kdy se posuzovala oprávněnost uplatnění slevy na dani na základě daňových pobídek. Poukázal na skutečnost, že v jeho případě docházelo poprvé k řešení řady právních otázek. Trval na tom, že rozhodná právní úprava byla nejasná. Rovněž zdůraznil, že žalobce splnil veškeré věcné podmínky pro uplatnění slevy na dani.

54. Pověřený pracovník žalovaného při jednání soudu odkázal na vyjádření k žalobě a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Trval na tom, že prekluzivní lhůta pro doměření daně před právní mocí žalobou napadeného rozhodnutí neuplynula. Rovněž trval na tom, že žalobou napadené rozhodnutí je plně přezkoumatelné. Dle jeho názoru nedošlo ani k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť rozhodnutí žalovaného nebylo pro žalobce překvapivé. Právní názory obsažené v soudních rozhodnutích i názory daňových orgánů byly žalobci dostatečně předem známy. Uvedl, že v předchozích soudních řízeních bylo postaveno najisto, že žalobci svědčilo legitimní očekávání, že lhůta pro uplatnění slevy na dani z investičních pobídek běžela žalobci od roku 2001 do roku 2005. Z toho dle žalovaného vyplývá, že fúzí v letech 2003 a 2004 došlo k porušení podmínek stanovených v § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů. V důsledku tohoto porušení pak nárok na slevu na dani žalobci zanikl.
55. Při jednání soud rozhodl, že v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. neprovede pro nadbytečnost dokazování žádostí společnosti CHEMOPETROL, a. s. ze dne 11. 7. 2007 o vydání souhlasu s výmazem společnosti CHEMOPETROL, a.s. z obchodního rejstříku, rozhodnutím Finančního úřadu v Litvínově ze dne 12. 7. 2007, č. j. 37424/07/207972/5509, daňovým spisem týkajícím se zdaňovacího období roku 2006 a soudními spisy Krajského soudu v Ústí nad Labem vedenými pod spisovými značkami 15 Ca 176/2007 a 15 Af 97/2010, kterými navrhoval provést dokazování právní zástupce žalobce. Soud na základě posouzení rozhodných skutečností dospěl k závěru, že dokazování uvedenými důkazy by bylo nadbytečné, neboť daňový spis předložený žalovaným obsahoval veškeré podklady nutné k řádnému posouzení věci.

Jednání soudu dne 16. 12. 2024

56. Při jednání soudu dne 16. 12. 2024 v souladu s § 64 s. ř. s. ve spojení s § 119 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, předseda senátu zrekapituloval obsah dosavadních přednesů účastníků řízení. Současně soud upozornil na důkazní návrhy, které byly již při předchozím jednání soudu zamítnuty.
57. Právní zástupce žalobce při jednání odkázal na svá písemná podání. Dále uvedl, že do roku 2005 neexistovala žádná legitimní očekávání, která by se vztahovala k zákazu fúzí. Naopak žalobce v tomto období vycházel ze závěru, že fúze zakázané nebyly a k uplatnění investiční pobídky postačovalo naplnit podmínky investiční pobídky jen ve zdaňovacím období, ve kterém bude uplatňován odpis z daně z příjmů. Uvedl rovněž, že daňové orgány jej před rokem 2005 neupozornily, že by neměl provádět fúze. K tomu odkázal na protokol o ústním jednání při místním šetření Finančního úřadu v Litvínově ze dne 24. 5. 2005, č. j. 26934/05207930/0334. Současně zdůraznil, že finanční orgány věděly, že u žalobce k fúzím došlo. Trval na tom, že před rokem 2005, který byl prvním rokem, ve kterém žalobce uplatnil investiční pobídku, neexistovala žádná zákonná povinnost, která by ukládala žalobci zdržet se fúzí. Ke stanovisku prof. JUDr. Aleše Gerlocha, CSc., ze dne 27. 9. 2008, právní zástupce žalobce uvedl, že toto stanovisko bylo soudu navrženo jako důkaz

již při projednávání předmětné věci v roce 2009. Soud však návrh na provedení důkazu tímto stanoviskem zamítl. Právní zástupce žalobce uvedl, že považuje za rozporné s dobrými mravy, když je vytýkáno žalobci, že v roce 2005 neprovedl správný výklad zákona za situace, kdy ani po téměř 25 letech od udělení investiční pobídky správní orgány ani soudy nebyly schopné provést jednoznačný výklad zákona.

58. Pověřená pracovnice žalovaného při jednání zdůraznila, že v předmětné věci již soudy opakovaně rozhodovaly a rozsudky Nejvyššího správního soudu a zdejšího soudu vytýčily mantinely pro rozhodování správního orgánu. Poukázala na skutečnost, že žalobce neustále obměňuje svou argumentaci v reakci na vývoj soudních sporů, což žalovaný považuje za nepřijatelné. Dále uvedla, že v podané replice v rozporu se zásadou koncentrace řízení byly ze strany žalobce uplatněny nové námitky. Pověřená pracovnice trvala na tom, že pokud chtěl žalobce (resp. jeho právní předchůdci) čerpat investiční pobídku, byl povinen dodržovat zákaz fúzí po dobu pěti let. Tato povinnost byla seznatelná i z korespondence žalobce s Ministerstvem financí, která proběhla před předmětným zdaňovacím obdobím. K protokolu o ústním jednání při místním šetření Finančního úřadu v Litvínově ze dne 24. 5. 2005, č. j. 26934/05207930/0334, pověřená pracovnice uvedla, že se vůbec nevztahoval ke zdaňovacímu období roku 2005, které je předmětem tohoto řízení. Ve vztahu k obdobím roků 2001, 2002 a 2003 zdůraznila, že v těchto obdobích žalobce v důsledku existence daňové ztráty slevu na dani neuplatňoval. Závěr obsažený v daném protokolu se tedy váže dle jejího názoru právě k této skutečnosti. Pověřená pracovnice žalovaného se plně ztotožnila se závěry vyslovenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2024, č. j. 5 Afs 201/2022-88. Ve vztahu ke stanovisku prof. JUDr. Aleše Gerlocha, CSc., ze dne 27. 9. 2008, pověřená pracovnice uvedla, že toto stanovisko bylo již překonáno rozsudkem Nejvyššího správního soudu v této věci z roku 2009.
59. Při jednání soudu byl proveden důkaz protokolem o ústním jednání při místním šetření Finančního úřadu v Litvínově ze dne 24. 5. 2005, č. j. 26934/05207930/0334.
60. Dále soud při jednání rozhodl, že v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. neprovede pro nadbytečnost dokazování žalobcem opakovaně navrhovanými důkazy, které byly zamítnuty již při jednání soudu konaném dne 28. 6. 2022, tedy žádostí společnosti CHEMOPETROL, a. s., ze dne 11. 7. 2007 o vydání souhlasu s výmazem společnosti CHEMOPETROL, a. s., z obchodního rejstříku, rozhodnutím Finančního úřadu v Litvínově ze dne 12. 7. 2007, č. j. 37424/07/207972/5509, daňovým spisem týkajícím se zdaňovacího období roku 2006 a soudními spisy Krajského soudu v Ústí nad Labem vedenými pod spisovými značkami 15 Ca 176/2007 a 15 Af 97/2010, neboť soud dospěl k závěru, že dokazování uvedenými důkazy by bylo nadbytečné, neboť daňový spis předložený žalovaným obsahoval veškeré podklady nutné k řádnému posouzení věci.
61. Dále soud při jednání rozhodl, že v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. neprovede dokazování správním spisem, neboť v rámci správního soudnictví se správní spis při jednání soudu rekapituluje a dokazování se jím neprovádí. Dále soud rozhodl, že v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. neprovede dokazování soudními spisy týkajícími se řízení, ve kterých byly vydány rozsudky týkající se předmětné věci (včetně výslovně zmíněných věcí vedených u zdejšího soudu pod sp. zn. 15 Ca 176/2007 a 15 Af 97/2010), neboť závazné názory soudu jsou obsaženy v předmětných rozsudcích, které jsou veřejně dostupné a účastníkům i soudu známé.

62. Dále soud při jednání rozhodl, že v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. neprovede dokazování ohledně očekávání žalobce ve vztahu k možnosti uplatnění investiční pobídky svědeckou výpovědí Ing. Ivany Krešne, žalobou žalobce ze dne 14. 9. 2007 ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, stanoviskem prof. JUDr. Aleše Gerlocha, CSc., ze dne 27. 9. 2008, žádostí žalobce o stanovisko Ministerstva financí ze dne 5. 9. 2001, Metodickým stanoviskem Ministerstva financí ze dne 4. 12. 2001, žádostí žalobce ze dne 20. 5. 2002 o stanovisko Ministerstva financí, Metodickým stanoviskem Ministerstva financí ze dne 12. 6. 2002, žádostmi o souhlas s výmazem z obchodního rejstříku a souhlasu Finančního úřadu v Litvínově s výmazem společností CHEMOPETROL-CHEMTEZ, a. s., a CHEMOPETROL BM, a. s., rozsudkem Evropského soudního dvora ve věci C-427/10, žádostí společnosti CHEMOPETROL, a. s., adresovanou Finančnímu úřadu v Litvínově o vyslovení souhlasu s fúzí ze dne 18. 2. 2015, oznámením ze dne 23. 12. 2003, zn. 1000/MN/, kterým bylo oznámeno Finančnímu úřadu v Litvínově provedení zápisu do obchodního rejstříku na základě provedení fúze mezi společnostmi CHEMOPETROL, a. s., a společností CHEMOPETROL-CHEMTEZ, a. s., a to pro nadbytečnost, neboť skutečnosti, které hodlal žalobce těmito důkazy prokázat, již byly postaveny najisto předchozími rozhodnutími soudů ve věci nároku žalobce na uplatnění investiční pobídky.

Posouzení věci soudem

63. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věť druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věť první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
64. Právě ve smyslu koncentrační zásady zakotvené v § 71 odst. 2 s. ř. s. se soud zabýval otázkou, zda v podání žalobce ze dne 5. 12. 2024 nedošlo k rozšíření žalobních bodů oproti včasně uplatněným žalobním bodům. Soud konstatuje, že námitka spočívající v tvrzení, že fúze provedené před rokem 2005 byly výrazem realizace práva žalobce zakotveného v čl. 20 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (právo sdružovací) a práva zakotveného v čl. 26 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (právo podnikat) byla uplatněna až ve vyjádření žalobce ze dne 5. 12. 2024, tedy dlouho po uplynutí dvouměsíční lhůty pro uplatnění žalobních bodů. Stejně tak námitku týkající nepřiměřené délky řízení týkající se předmětného doměření daně s odkazem na čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod uplatnil žalobce až ve svém vyjádření ze dne 5. 12. 2024, tedy po marném uplynutí lhůty pro vymezení žalobních bodů. Rovněž námitka, že je v rozporu s dobrými mravy, když je vytýkáno žalobci, že v roce 2005 neprovedl správný výklad zákona za situace, kdy ani po téměř 25 letech od udělení investiční pobídky správní orgány ani soudy nebyly schopné provést jednoznačný výklad zákona, byla uplatněna opožděně, neboť ji právní zástupce žalobce uplatnil až při jednání soudu konaném dne 16. 12. 2024. S ohledem na tuto skutečnost se těmito námitkami soud nemohl zabývat.

65. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce je právním nástupcem společnosti CHEMOPETROL, a. s., která v roce 2001 získala příslib investiční pobídky dle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, (dále jen „zákon 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 jako zanikající společnost. Nástupnickou společností v této fúzi byl žalobce.
66. 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 o správě daní. Proti tomuto konkludentnímu vyměření daně se společnost odvolala. O jejím odvolání rozhodl Finanční úřad v Litvínově rozhodnutím ze dne 17. 1. 2007, č. j. 2130/07/207971/2783, tak, že rozhodnutí o konkludentně vyměřené dani částečně změnil a stanovil společnosti daňovou povinnost ve výši 336 274 120 Kč. Proti tomuto rozhodnutí správce daně podala společnost odvolání, o němž rozhodlo Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 13. 7. 2007, č. j. 9197/07-1200, tak, že rozhodnutí ze dne 17. 1. 2007 změnilo a stanovilo daňovou povinnost ve výši 324 944 880 Kč.
67. 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 správce daně 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“). Následně pokračoval Finanční úřad v Litvínově v zahájeném daňovém řízení. Rozhodnutím ze dne 27. 5. 2010, č. j. 29125/10/207971505917, opětovně rozhodl o odvolání žalobce tak, že mu částečně vyhověl a změnil daňovou povinnost žalobce na 324 944 880 Kč. O odvolání proti tomuto rozhodnutí správce daně Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodlo rozhodnutím ze dne 27. 10. 2010, č. j. 9612/10-1200-506330, kterým odvolání zamítlo. Toto rozhodnutí finančního ředitelství napadl žalobce žalobou, o které rozhodl Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 11. 12. 2013, č. j. 15 Af 97/2010-138. Tímto rozsudkem krajský soud opět zrušil jak rozhodnutí finančního ředitelství, tak i rozhodnutí finančního úřadu ze dne 27. 5. 2010. Proti tomuto rozsudku krajského soudu podali kasační stížnost žalobce i finanční ředitelství. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 3. 2014, č. j. 1 Afs 5/2014-78, zamítl kasační stížnost žalobce, ovšem kasační stížnost finančního ředitelství uznal za důvodnou a rozsudek krajského soudu zrušil. Následně Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 25. 2. 2015, č. j. 15 Af 97/2010-236, žalobu zamítl. Tento rozsudek napadl žalobce včasnou kasační stížností. O této kasační stížnosti rozhodoval Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 14. 10. 2015, č. j. 1 Afs 77/2015-124 (dále také jen „rozsudek Nejvyššího správního soudu z roku 2015“), kterým rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Následně ve věci rozhodl Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 30. 11. 2016, č. j. 15 Af 97/2010-307, kterým rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27. 10. 2010 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

68. Žalovaný pak, aniž by činil vůči žalobci další procesní úkony, vydal žalobou napadené rozhodnutí, kterým zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu v Litvínově ze dne 27. 5. 2010, č. j. 29125/10/207971505917.
69. Krajský soud ve věci předmětné žaloby již jednou rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 28. 6. 2022, č. j. 15 Af 5/2019-137. Tímto rozsudkem krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud dospěl k závěru, že v daném případě nešlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty a že žalobou napadené rozhodnutí je přezkoumatelné. Vzhledem k rámci, který vymezily předchozí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, dále krajský soud konstatoval, že shledal důvodnou námitku žalobce, že žalovaný považoval fúze společnosti v letech 2003 a 2004 za překážku možnosti uplatnění slevy na dani u žalobce na základě daňových pobídek v roce 2005, a to aniž by takový závěr měl podložený o platné znění zákona. Současně krajský soud shledal, že došlo ze strany žalovaného k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť i při aplikaci právního názoru obsaženého v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 11. 2016, č. j. 15 Af 97/2010-307, stále zůstával prostor pro uplatnění právního hodnocení věci ze strany žalovaného a za takové situace bylo namístě, aby žalovaný před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí, za situace, kdy došlo k odlišnému právnímu hodnocení skutkového stavu oproti předchozímu rozhodnutí žalovaného, dal žalobci prostor k seznámení se s právním hodnocením rozhodného skutkového stavu ze strany žalovaného a dal mu možnost na toto právní hodnocení skutkového stavu reagovat. Protože tak žalovaný neučinil, dopustil se dle krajského soudu porušení § 115 odst. 2 daňového řádu.
70. Proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 6. 2022, č. j. 15 Af 5/2019-137, podal žalovaný včasnou kasační stížnost, o které rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16. 8. 2024, č. j. 5 Afs 201/2022-88, tak, že rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení s tím, že žádný ze zrušovacích důvodů, které krajský soud vymezil ve svém rozsudku v řízení o kasační stížnosti neobstál.
71. V souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. je zdejší soud vázán právními názory vyslovenými Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.
72. Primárně se soud zabýval otázkou běhu prekluzivní lhůty pro doměření daně. Nejprve se soud zabýval otázkou plynutí desetileté objektivní lhůty pro stanovení (vyměření či doměření) daně. Soud připomíná, že v projednávané věci jde o daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005, jehož posledním dnem, rozhodným pro běh lhůt pro stanovení (vyměření či doměření) daně, byl den 31. 12. 2005. Prekluzivní lhůta tedy počala plynout dne 1. 1. 2006, tj. ještě za účinnosti zákona o správě daní.
73. Podle § 47 odst. 2 věty druhé zákona o správě daní platí, že vyměřit a doměřit daň lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.
74. Z § 41 s. ř. s. vyplývá, že stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen „správní delikt“) lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, cel, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo

Národního fondu, a o promlčecích dobách ve věci náhrady škody nebo nemajetkové újmy způsobené při výkonu veřejné moci podle zvláštního zákona.

75. Objektivní desetiletá prekluzivní lhůta pro doměření daně tedy v daném případě počala běžet dne 1. 1. 2006 a bez dalšího by skončila dne 31. 12. 2015. V daném případě však její běh ovlivnila soudní řízení, která v dané věci byla vedena před správními soudy. Soudní řízení před Krajským soudem v Ústí nad Labem vedené pod sp. zn. 15 Ca 176/2007 bylo zahájeno dne 14. 9. 2007 a rozsudek v této věci nabyt právní moci dne 23. 2. 2009. Kasační stížnost proti rozhodnutí krajského soudu dle evidence soudu byla podána dne 3. 3. 2009 (žalovaný uvádí, že byla podána až 28. 4. 2009). Rozsudek Nejvyššího správního soudu nabyt právní moci dne 7. 10. 2009. Lhůta pro vyměření daně se tedy po dobu soudního řízení vedeného před krajským soudem stavěla po dobu 528 dnů a po dobu řízení o kasační stížnosti po dobu 218 dnů – celkem tedy 746 dnů. Druhá žaloba vedená u Krajského soudu v Ústí nad Labem pod sp. zn. 15 Af 97/2010 byla podána dne 31. 12. 2010 a rozsudek nabyt právní moci dne 30. 12. 2013. Lhůta pro vyměření daně se tedy po dobu soudního řízení vedeného před krajským soudem stavěla po dobu 1095 dnů. Na tomto místě soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, publikovaný pod č. 2676/2012 Sb. NSS, ve kterém je obsažen závěr, že 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, publikovaném 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 stavění desetileté lhůty již nedochází. Konec desetileté objektivní prekluzivní lhůty by tedy s ohledem na stavění běhu lhůty nastal 14. 1. 2021. Žalobou napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 28. 11. 2018, tedy před uplynutím objektivní prekluzivní lhůty.
76. K obdobnému závěru dospěl i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 16. 8. 2024, č. j. 5 Afs 201/2022-88. Pro úplnost soud podotýká, že k rozdílu v datu uplynutí objektivní prekluzivní lhůty, ke kterému dospěl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku oproti závěrům zdejšího soudu, došlo tím, že Nejvyšší správní soud vycházel ze skutečnosti, že kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Ca 176/2007 byla podána až když byla doručena na Nejvyšší správní soud a nikoli dne 3. 3. 2009, kdy byla doručena k tehdy pro podání kasační stížnosti místně příslušnému krajskému soudu.
77. Následně se soud zabýval během prekluzivní tříleté lhůty pro doměření daně. Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní platí, že nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období. Dle § 47 odst. 2 první věty zákona o správě daní platí, že byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.
78. V § 264 odst. 4 daňového řádu je pak uvedeno, že běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění

běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

79. Výše citované ustanovení § 41 s. ř. s. týkající se stavění běhu lhůt po dobu soudního řízení se pak vztahuje i na běh tříleté prekluzivní lhůty pro doměření daně.
80. Vzhledem k argumentaci žalobce soud posoudil běh tříleté prekluzivní lhůty bez využití § 38r zákona o daních z příjmů. Za zdaňovací období roku 2005 počala tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně běžet 1. 1. 2006. Tato lhůta by bez dalšího uplynula dne 31. 12. 2008. V daném případě však i její běh ovlivnila soudní řízení, která v dané věci byla vedena před správními soudy. Soudní řízení před Krajským soudem v Ústí nad Labem vedené pod sp. zn. 15 Ca 176/2007 bylo zahájeno dne 14. 9. 2007 a rozsudek v této věci nabyt právní moci dne 23. 2. 2009. Kasační stížnost proti rozhodnutí krajského soudu dle evidence soudu byla podána dne 3. 3. 2009 (žalovaný uvádí, že byla podána až 28. 4. 2009). Rozsudek Nejvyššího správního soudu nabyt právní moci dne 7. 10. 2009. Lhůta pro vyměření daně se tedy po dobu soudního řízení vedeného před krajským soudem stavěla podobu 528 dnů a po dobu řízení o kasační stížnosti po dobu 218 dnů – celkem tedy 746 dnů. S ohledem na toto stavění by bez dalšího poslední den lhůty pro doměření daně uplynul dne 16. 1. 2011.
81. Další skutečností, která ovlivnila běh tříleté prekluzivní lhůty pro doměření daně, byla dle soudu výzva ze dne 11. 2. 2010, č. j. 7299/10207971505865, (k námitce žalobce vztahující se k vlivu této výzvy na běh prekluzivní lhůty se soud vyjádří níže). V souladu s § 47 odst. 2 věta první zákona o správě daní počala doručením této výzvy společnosti běžet nová prekluzivní lhůta od konce roku, ve kterém byla výzva doručena, neboť k úkonu směřujícímu k vyměření daně došlo před 16. 1. 2011, tedy před uplynutím lhůty pro doměření daně. Nově by lhůta pro doměření daně bez dalšího uplynula dnem 31. 12. 2013.
82. Druhá žaloba vedená u Krajského soudu v Ústí nad Labem pod sp. zn. 15 Af 97/2010 byla v předmětné věci podána dne 31. 12. 2010 a rozsudek nabyt dle údajů soudu právní moci dne 30. 12. 2013 (žalovaný uváděl 3. 1. 2014). Lhůta pro vyměření daně se tedy po dobu soudního řízení vedeného před krajským soudem stavěla podobu 1095 dnů. Kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu byla podána dne 6. 1. 2014 (žalovaný ve svém vyjádření uváděl 9. 1. 2014, ovšem to bylo datum podání kasační stížnosti ze strany daňových orgánů, žalobce ji podal již 6. 1. 2014 a pro běh lhůty má význam zahájení řízení před kasačním soudem). Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 5/2014 nabyt právní moci dne 25. 3. 2014. Po dobu kasačního řízení se lhůta pro doměření daně stavěla po dobu 78 dnů. Následné rozhodnutí krajského soudu po zrušujícím kasačním rozhodnutí nabylo právní moci dle údajů soudu dne 27. 3. 2015 (žalovaný uváděl 9. 4. 2015). Po dobu druhého řízení před krajským soudem se tedy běh doby pro doměření daně stavěl o 366 dnů. Kasační stížnost proti druhému rozhodnutí krajského soudu pod sp. zn. 15 Af 97/2010 byla podána dne 8. 4. 2015 a zrušující kasační rozsudek nabyt právní moci dne 21. 10. 2015. Po dobu kasačního řízení se lhůta pro doměření daně stavěla po dobu 196 dnů. Následné rozhodnutí krajského soudu nabylo právní moci dne 25. 12. 2016. Po dobu třetího řízení před krajským soudem se tedy běh doby pro doměření daně stavěl o 430 dnů. Celkem se tedy stavěla lhůta pro doměření daně po dobu 2 165 dnů. Nově by tedy tříletá lhůta pro doměření daně uplynula dne 5. 12. 2019. Žalobou napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 28. 11. 2018, bylo tedy vydáno před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty pro doměření daně i kdyby vůbec nebyla aplikována úprava obsažená v § 38r zákona o daních z příjmů.

83. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 16. 8. 2024, č. j. 5 Afs 201/2022-88, provedl výpočet běhu tříleté prekluzivní lhůty s aplikací § 38r zákona o daních z příjmů. Ani při aplikaci tohoto ustanovení nedospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že by došlo s ohledem na stavění lhůt k uplynutí tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně před právní mocí žalobou napadeného rozhodnutí.
84. Žalobce namítal, že výzva ze dne 11. 2. 2010, č. j. 7299/10207971505865, nebyla úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, jehož doručení daňovému subjektu by mělo za důsledek dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní obnovení běhu tříleté prekluzivní lhůty od konce roku, ve kterém k doručení výzvy došlo. Předmětnou výzvou byl žalobce vyzván, aby s ohledem na nový pohled týkající se běhu lhůty, po kterou je nutné dodržovat podmínky uvedené v § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, který byl obsažen v rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009, doložil, že předmětné podmínky byly žalobcem dodrženy, a to přestože z výpisu z obchodního rejstříku vyplývalo, že původní společnost CHEMOPETROL, a. s. zanikla sloučením se společnostmi UNIPETROL RAFINÉRIE a. s. a UNIPETROL RPA, s. r. o. Současně byl žalobce vyzván, aby uvedl v souladu s § 48 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní navrhované změny, kterých se domáhal svými odvoláními s přesným vyčíslením v korunách. Dále byl žalobce vyzván, aby doložil „*Samostatnou přílohu k řádce 5 tabulky H přílohy č. 1 II. oddílu*“ nazvanou „*Výpočet a uplatňování slev na dani z příjmů právnických osob podle § 35a nebo § 35b ZDP...*“.
85. K námitce žalobce, že v době vydání předmětné výzvy byla již daň vyměřena (byť nepravomocně) a výzva byla učiněna v rámci odvolacího řízení a nemůže se tedy jednat o úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, soud uvádí následující. V daňovém řízení platí primárně princip apelace, který umožňuje odvolateli docílit řešení přímo před orgánem druhého stupně bez nutnosti vracet se zpět k orgánu prvního stupně. Tento princip odpovídá charakteru daňového řízení, které se na rozdíl od řízení soudního nevěnuje primárně právnímu posouzení věci, nýbrž skutkovému posouzení, které je dokládáno často značnou kvantitou důkazních prostředků, které je možné v průběhu řízení doplňovat. Daňové řízení dle zákona o správě daní stejně jako dle daňového řádu není ovládáno principem koncentrace. Dokazování probíhá v zákonem neomezené míře i před odvolacím orgánem, a i v rámci odvolacího řízení mohou být zjišťovány a posuzovány zásadní skutečnosti rozhodné pro stanovení daně. Protože zjišťování rozhodných skutečností tedy není omezeno jen na prvostupňové řízení, není dle soudu vyloučeno, aby i v rámci odvolacího daňového řízení byly ze strany daňových orgánů činěny úkony směřující k vyměření daně.
86. Dále žalobce namítal, že předmětná výzva byla pouze formálním úkonem, neboť popsala již dávno známou skutečnost, že u žalobce proběhla v roce 2007 fúze, o které musely daňové orgány vědět nejen z obsahu obchodního rejstříku, ale ke které správce daně vydal svůj souhlas. Na tomto místě musí soud zdůraznit, že předmětná výzva byla daňovým orgánem vydána za situace, kdy rozsudkem Nejvyššího správního soudu z roku 2009, který bezprostředně předcházel výzvě, byl nově vymezen časový úsek, ve kterém byl daňový subjekt povinen dodržovat podmínky obsažené v § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, a to co do délky – musí být dodrženy po celé pětileté období a nikoli jen v daném zdaňovacím období, tak i do počátku běhu tohoto období – pětileté období počíná běžet od prvního zdaňovacího období, ve kterém byla sleva na dani uplatněna, a nikoli od právní moci kolaudace. Za takto zcela změněného právního stavu tedy dle soudu příslušný daňový

orgán zcela správně přistoupil k vydání výzvy, ve které na změnu žalobce upozornil a vyzval jej, aby doložil splnění zvláštních podmínek pro uplatnění slevy na dani. Skutečnost, že daňový orgán upozornil žalobce na to, že z obchodního rejstříku vyplývá, že v rozhodném období u něho proběhla fúze, v rámci které původní subjekt zanikl, dokládá vstřícný přístup daňového orgánu, který dal žalobci jednoznačně najevo, se kterou zásadní skutečností se musí vypořádat ve své nové argumentaci vycházející z nového právního náhledu nastoleného ve věci v důsledku rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009.

87. Soud rovněž musí upozornit na skutečnost, že předmětná výzva byla vydána s relativně dostatečným předstihem před uplynutím původní lhůty pro doměření daně a nejedná se o úkon, kterým by se snažil správce daně těsně před uplynutím lhůty prodloužit lhůtu pro doměření daně.
88. Skutečnost, že v daném případě nešlo o pouhý formální úkon ze strany daňového orgánu, dokládá i fakt, že žalovaný na výzvu reagoval desetistránkovým podáním, před jehož podáním žádal o prodloužení lhůty pro reakci na výzvu, což odůvodňoval rozsahem požadovaných informací a složitostí celého případu.
89. S ohledem na výše uvedené tedy soud dospěl k závěru, že předmětná výzva byla úkonem směřujícím k doměření daně a nejednalo se o pouhý formální úkon.
90. Dále žalobce namítal, že žalobou napadené rozhodnutí se zabývalo splněním podmínek pro uplatnění slevy na dani v období let 2001 až 2005. Předmětná výzva, která se týkala pětiletého období počínajícího rokem 2005 a odkazovala na fúzi proběhlou v roce 2007, tak dle žalobce neměla žádnou souvislost s otázkami, kterými se daňové orgány zabývaly v žalobou napadeném rozhodnutí. Tato námitka žalobce úzce souvisí i s jeho tvrzením, že dle konečného rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ve věci sp. zn. 15 Af 97/2010 nelze fúzi z roku 2007 považovat za porušení podmínek nároku na slevu na dani. Na tomto místě musí soud zdůraznit, že pro posouzení skutečnosti, zda konkrétní úkon daňového orgánu je úkonem, který směřuje k doměření daně a má za následek v souladu s § 47 odst. 2 zákona o správě daní obnovení běhu tříleté prekluzivní lhůty, je podstatný skutkový a právní stav předmětného daňového řízení v okamžiku, kdy byl předmětný úkon ze strany správce daně učiněn. Skutečnost, že následně v důsledku judikaturní činnosti správních soudů se změnil náhled na posouzení předmětné záležitosti a okolnosti, kterými se úkon daňového orgánu zabýval v předmětném úkonu, se stanou irelevantními pro následné rozhodnutí ve věci, nemůže mít vliv na posouzení otázky, zda konkrétní úkon daňového orgánu v době, kdy byl činěn, byl úkonem směřujícím k vyměření či doměření daně. Jak již soud uvedl výše, v době, kdy byla předmětná výzva vydána, dle soudu takovým úkonem byla. Následná změna právního náhledu na to, jaké skutečnosti jsou rozhodné pro posouzení věci, tedy nemohla mít vliv na skutečnost, že předmětná výzva byla úkonem obnovujícím běh tříleté lhůty pro doměření daně. S tímto závěrem se plně ztotožnil i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 16. 8. 2024, č. j. 5 Afs 201/2022-88.
91. Dále žalobce namítal, že pokud by došlo k zániku práva na slevu na dani v důsledku porušení podmínek stanovených v § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, vznikne daňová povinnost *sui generis*, jejíž vznik je jak v rovině nalézací, tak i v rovině platební v případě příjemců investičních pobídek vázán na okamžik porušení podmínek. Dle žalobce se tedy přípis ze dne 11. 2. 2010 týkal údajné daňové povinnosti *sui generis* z roku 2007, a nemohl být relevantní z hlediska údajného zániku práva na slevu na dani v předchozích zdaňovacích obdobích. K uvedenému soud podotýká, že nikterak nezpochybňuje skutečnost, že případné

porušení podmínek pro uplatnění slevy na dani v následujících zdaňovacích obdobích zakládá nově vznik určité daňové povinnosti *sui generis*, ovšem je třeba zdůraznit, že stále jde o skutečnost ovlivňující výši daně ve zdaňovacím období, ve kterém byla sleva na dani uplatněna. Proto ve vztahu k běhu prekluzivní lhůty pro doměření daně nemá dle soudu význam skutečnost, že daňová povinnost související s následným porušením podmínek uplatnění slevy na dani vznikla až po skončení zdaňovacího období, ve kterém byla sleva na dani uplatněna. V daném případě dle soudu výzva daňového orgánu, ve které s ohledem na zásadní změnu výkladu právního předpisu na základě závazného názoru soudu vyzval žalobce k doložení skutečností rozhodných k řádnému stanovení daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2005, byl jednoznačně úkonem směřujícím k doměření daně za zdaňovací období roku 2005 ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní, přestože v této době vycházel daňový orgán ze skutečnosti, že rozhodná okolnost pro zánik nároku na slevu na dani za zdaňovací období roku 2005 nastala až v roce 2007. Ani tuto námitku tedy neshledal soud důvodnou.

92. S ohledem na výše uvedené soud dospěl k závěru, že výzva daňového orgánu ze dne 11. 2. 2010, č. j. 7299/10207971505865, byla úkonem směřujícím k doměření daně, který měl ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní za důsledek obnovení běhu tříleté prekluzivní lhůty.
93. Dále žalobce namítal, že v důsledku nutnosti aplikace § 38r odst. 1 zákona o daních z příjmů na daný případ, došlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty za zdaňovací období roku 2005 současně s marným uplynutím prekluzivní lhůty pro doměření daně za zdaňovací období roku 2006. K této argumentaci soud uvádí, že dané ustanovení je nutno chápat jako speciální ustanovení k § 47 odst. 1 zákona o správě daní, které prodlužuje tříletou prekluzivní lhůtu u zdaňovacích období, u kterých je možno uplatnit slevu na dani. Ovšem toto ustanovení se nijak nedotýká pravidel zakotvených v § 47 odst. 2 zákona o správě daní a § 41 s. ř. s. Z uvedeného tedy vyplývá, že pokud došlo k obnovení běhu prekluzivní lhůty v důsledku úkonu daňového orgánu směřujícího k doměření daně či ke stavění běhu prekluzivní lhůty u některého ze zdaňovacích období, za které bylo možno uplatnit ztrátu, v důsledku soudního řízení, je nutno počítat běh prekluzivní lhůty pro dané zdaňovací období samostatně. I v případě, že by se v počátku výpočtu prekluze vycházelo z prekluzivní lhůty pro rok 2006, znamenalo by to oproti výše uvedenému výpočtu prekluze provedenému izolovaně pro rok 2005 pouze to, že před doručením výzvy ze dne 11. 2. 2010 by nekončila prekluzivní lhůta dne 16. 1. 2011 ale dne 16. 1. 2012. Doručením výzvy by pak počala prekluzivní lhůta běžet znovu a končila by 31. 12. 2013. Další stavění běhu lhůty v důsledku soudních řízení by pak již bylo totožné jako při výše uvedeném výpočtu pro rok 2005. Ani aplikací § 38r odst. 1 zákona o daních z příjmů by se neměnilo nic na skutečnosti, že v daném případě nabylo žalobou napadené rozhodnutí právní moci před uplynutím lhůty pro doměření daně.
94. Dále soud konstatuje, že okolnost, že Generální finanční ředitelství konstatovalo ve svém sdělení ze dne 1. 8. 2019, č. j. 57172/19/7100-40110-700656, že argumentace žalovaného týkající se aplikace § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je nesprávná, nic nemění na skutečnosti, že prekluzivní lhůty pro doměření daně za zdaňovací období roku 2005, jak vyplývá z výše uvedeného, objektivně neuplynula. Uvedená nesprávnost tedy nemohla mít žádný vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.
95. S ohledem na vše výše uvedené tedy soud konstatuje, že žalobou napadené rozhodnutí nabylo právní moci ještě před uplynutím tříleté lhůty pro doměření daně.

96. Pro úplnost soud podotýká, že zamítnutím žaloby nedošlo k novému vyměření daně, jak uváděl žalobce ve svém vyjádření ze dne 5. 12. 2024, ale došlo k faktickému potvrzení zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, které nabylo právní moci 28. 11. 2018. Postupem dle § 124a daňového řádu dojde právní mocí tohoto rozsudku pouze k tomu, že rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2022 se stane neúčinným a platným a účinným bude právě žalobou napadené rozhodnutí. K novému stanovení daně však v důsledku nabytí právní moci tohoto rozsudku, kterým se žaloba zamítá, nedojde. Pouze se „obnoví“ účinnost žalobou napadeného rozhodnutí.
97. Dále se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí. K otázce přezkoumatelnosti musí soud poukázat na skutečnost, že není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64).
98. Soud konstatuje, že i s ohledem na tvrzení žalobce obsažená v jeho vyjádření ze dne 5. 12. 2024 považuje žalobou napadené rozhodnutí za přezkoumatelné, neboť žalovaný jednoznačně specifikoval, že ve vztahu k začátku běhu období, ve kterém nebylo možno provádět fúze, vycházel v souladu s rozsudky soudů z legitimního očekávání žalobce, že období běželo v letech 2001-2005. Ve vztahu k rozsahu povinností žalobce pro zachování možnosti uplatnění investiční pobídky vycházel žalovaný ze znění zákona a jeho výkladu učiněného přímo v předmětné věci soudy. Tyto závěry žalovaného jsou dle soudu jednoznačně v žalobou napadeném rozhodnutí formulovány a jsou plně přezkoumatelné. Skutečnost, že žalobce se závěry žalovaného věcně nesouhlasí, nemůže mít žádný vliv na přezkoumatelnost rozhodnutí. Věcný nesouhlas žalobce se závěry žalovaného je v rozsahu jím včasné uplatněných námitek předmětem posouzení věci soudem níže v tomto rozhodnutí.
99. V daném případě žalovaný dle soudu v žalobou napadeném rozhodnutí vycházel kromě platné právní úpravy zejména z obsahu rozhodnutí správních soudů. V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný popsal rozhodný skutkový stav a uvedl, jak vykládá jednotlivá rozhodnutí správních soudů a k jakým závěrům při aplikaci závazných právních názorů soudů dospěl. Dle soudu je tedy žalobou napadené rozhodnutí přezkoumatelné. O tom svědčí i skutečnost, že žalobce byl schopen se závěry žalovaného v podané žalobě obsáhle polemizovat.
100. Soud tvrzení nepřezkoumatelnosti tedy nepřisvědčil a tuto námitku shledal jako nedůvodnou.
101. Dále se soud zabýval námitkou žalobce, že v daném případě bylo porušeno ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť ze strany žalovaného došlo k zásadní změně právního posouzení celé věci, aniž by dal žalobci možnost se proti tomuto novému právnímu názoru bránit. K této námitce se svébytně vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 8. 2024, č. j. 5 Afs 201/2022-88.
102. V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval: „*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 námitky 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 námitky neuvedl ani netvrdil, že by vůbec existovaly.

103. *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).*
104. *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.«.*
105. *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.*
106. *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). ... 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.*
107. *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 delší 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.“*
108. *Výše uvedenými závěry Nejvyššího správního soudu je krajský soud v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán. Neshledal rovněž žádný důvod se od těchto závěrů odchýlit a plně se s nimi*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

ztotožnil. Soud konstatuje, že argumentace ve vztahu k předmětnému údajnému procesnímu pochybení žalobce, kterou žalobce uplatnil ve svém vyjádření ze dne 5. 12. 2024, je pouhou polemikou žalobce za nezměněného skutkového a právního stavu věci s výše uvedenými závěry Nejvyššího správního soudu. Vzhledem k vázanosti zdejšího soudu názorem Nejvyššího správního soudu v dané věci tedy soud konstatuje, že i argumentace žalobce obsažená ve vyjádření ze dne 5. 12. 2024 je plně vypořádána výše uvedenou argumentací Nejvyššího správního soudu. S ohledem na dříve uvedené tedy soud konstatuje, že námitka týkající se porušení § 115 odst. 2 ze strany žalovaného je nedůvodná.

109. Dále se soud zabýval zásadní námitkou v daném sporu, tedy zda v daném případě došlo k zániku práva žalobce na uplatnění slevy na dani za zdaňovací období roku 2005. Rovněž k této otázce se v plném rozsahu vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 8. 2024, č. j. 5 Afs 201/2022-88.
110. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku konstatoval: *„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.“*
111. *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.*
112. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2009 vyplývají právní závěry, jež byly shrnuty v následujících právních větách:
 - 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.*
113. 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.

114. *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).*
115. *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.*
116. *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 převážet 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.*
117. *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 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.« Nejvyšší správní soud se tedy opětovně přiblížil 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.*
118. *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.»

119. 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).
120. 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).
121. 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 argumentaci obsaženou v doplnění odvolání směřoval přímo proti výše zvýrazněné pasáži rozsudku krajského soudu z roku 2016.
122. 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.
123. 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 odstavce 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.

124. *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.*
125. *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. Gerlocha 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. Gerlocha byl překonán rozsudkem Nejvyššího správního soudu z roku 2009. I kdyby tedy toto stanovisko bylo předloženo, nebylo by již pro projednávanou věc relevantní.*
126. *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 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.*
127. *Názor stěžovatele (žalobce – pozn. soudu), 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 neoddelitelně 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«.*

128. 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 předchozí argumentaci zopakoval.
129. 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).
130. 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.
131. 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 činností 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.
132. 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).

133. Výše uvedenými závěry Nejvyššího správního soudu je krajský soud v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán. Neshledal rovněž žádný důvod se od těchto závěrů odchýlit a plně se s nimi ztotožnil. Soud konstatuje, že argumentace ve vztahu k otázce, zda v daném případě došlo k zániku práva žalobce na uplatnění slevy na dani za zdaňovací období roku 2005, kterou žalobce uplatnil ve svém vyjádření ze dne 5. 12. 2024, je pouhou polemikou žalobce za nezměněného skutkového a právního stavu věci s výše uvedenými závěry Nejvyššího správního soudu. Vzhledem k vázanosti zdejšího soudu názorem Nejvyššího správního soudu v dané věci tedy soud konstatuje, že i argumentace žalobce obsažená ve vyjádření ze dne 5. 12. 2024 je plně vypořádána výše uvedenou argumentací Nejvyššího správního soudu. K polemice žalobce ohledně jeho legitimního očekávání, že postačovalo k možnosti uplatnit daňový odpočet splnění podmínek investiční pobídky pouze v jednom zdaňovacím období, soud konstatuje, že rozsudkem Nejvyššího správního soudu z roku 2009 bylo postaveno najisto, že právní úprava vždy vyžadovala splnění podmínek investiční pobídky v celém pětiletém období. Nebylo proto dle soudu nutné se v tomto řízení touto otázkou dále blíže zabývat. K protokolu Finančního úřadu v Litvínově ze dne 24. 5. 2005, č. j. 26934/05/207930/0334, soud uvádí, že sice v tomto protokolu jako závěr bylo uvedeno, že „společnost CHEMOPETROL, a. s. splnila podmínky pro poskytnutí investiční pobídky »sleva na dani z příjmů«, ale z obsahu protokolu vyplývá, že se Finanční úřad v Litvínově primárně zaměřoval na plnění podmínek dle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách. Ve vztahu ke splnění podmínek dle § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů je v protokolu pouze konstatováno, že daňový subjekt v podaných daňových přiznáních za zdaňovací období roků 2001, 2002 a 2003 neuplatňoval slevu na dani dle § 35b zákona o daních z příjmů, neboť za zmíněná zdaňovací období vykazoval daňovou ztrátu. Předmětný protokol se tedy navíc vztahoval k posouzení jiných zdaňovacích období, než které je předmětem soudního řízení. Soud pak konstatuje, že vyjádření daňového orgánu v tomto protokolu nemá žádný závazný charakter ve vztahu k možnosti posoudit nárok žalobce na uplatnění odpočtu od základu daně při rozhodování o jeho daňové povinnosti za rok 2005. Proto závěr o místním šetření uvedený v tomto protokolu nemohl nijak zvrátit výše uvedené závěry Nejvyššího správního soudu ve věci samé. S ohledem na shora uvedené tedy soud konstatuje, že námitka týkající se otázky, zda v daném případě došlo k zániku práva žalobce na uplatnění slevy na dani za zdaňovací období roku 2005, je zcela nedůvodná.
134. Vzhledem k výše uvedenému soud žalobu v rozsahu v žalobě uplatněných žalobních námitek shledal nedůvodnou a v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. ji výrokem I. tohoto rozsudku zamítl jako nedůvodnou.
135. Současně soud v souladu s § 60 odst. 1 věty první a § 110 odst. 3 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 6. 2022, č. j. 15 Af 5/2019-137, neboť žalobce neměl ve věci konečný úspěch a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti podle obsahu správního spisu vůbec nevznikly. Pro posouzení úspěchu ve věci má význam míra úspěchu v konečném rozhodnutí ve věci, a nikoli úspěch v některé z fází řízení.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

Ústí nad Labem 16. prosince 2024

Mgr. Václav Trajer v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.