



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci

žalobce: **B. K. a.s., IČO X**
sídlem X
zastoupený advokátem Mgr. Romanem Vojtou, LL.M.
sídlem Křižovnické nám. 193/2, 11000 Praha 1

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 6. 2017, č. j. 28045/17/5200-11432-711891 a ze dne 20. 6. 2019, č. j. 24517/19/5200-11432-711891,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2017, č. j. 28045/17/5200-11432-711891, a rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2019, č. j. 24517/19/5200-11432-711891, se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 37 161 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Romana Vojty, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se domáhá zrušení v záhlaví označených rozhodnutí, proti nimž podal samostatné žaloby, jež byly usnesením zdejšího soudu ze dne 11. 3. 2020, č. j. 46 Af 25/2017-156, spojeny ke společnému projednání ve smyslu § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).
2. Rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 6. 2017, č. j. 28045/17/5200-11432-711891 (dále jen „první napadené rozhodnutí“), byla zamítnuta odvolání žalobce a současně potvrzena následující rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“):
 - dodatečný platební výměr ze dne 4. 9. 2015, č. j. 198439/15/4200-11771-711068, jímž byla žalobci za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 2 565 950 Kč (dále jen „platební výměr 2011“),
 - dodatečný platební výměr ze dne 3. 9. 2015, č. j. 195994/15/4200-11771-711068, jímž byla žalobci za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 942 020 Kč (dále jen „platební výměr 2012“),
 - dodatečný platební výměr ze dne 4. 9. 2015, č. j. 198465/15/4200-11771-711068, jímž byla žalobci za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 956 080 Kč (dále jen „platební výměr 2013“), a
 - platební výměr ze dne 1. 1. 2015, č. j. 118481/16/4200-11771-204179, jímž byla žalobci za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 68 535 280 Kč (dále jen „platební výměr 2014“).
3. Rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 6. 2019, č. j. 24517/19/5200-11432-711891 (dále jen „druhé napadené rozhodnutí“), byla zamítnuta odvolání žalobce a současně potvrzena následující rozhodnutí správce daně:
 - platební výměr ze dne 3. 2. 2017, č. j. 23907/17/4200-11771-204179, jímž byla žalobci za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 39 679 600 Kč (dále jen „platební výměr 2015“),
 - platební výměr ze dne 19. 12. 2017, č. j. 200031/17/4200-11771-050771, jímž byla žalobci za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 31 326 250 Kč (dále jen „platební výměr 2016“),
 - platební výměr ze dne 27. 11. 2018, č. j. 186829/18/4200-11771-050771, jímž byla žalobci za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 45 434 130 Kč (dále jen „platební výměr 2017“).
4. Jak plyne z obsahu prvního i druhého napadeného rozhodnutí, žalovaný i správce daně vycházeli ze zjištění, že žalobce uplatňoval slevu na dani z příjmů právnických osob z titulu příslibu investiční pobídky schválené rozhodnutím Ministerstva průmyslu a obchodu ze dne 20. 5. 2008, č. j. 16595/08/04300/04000 (dále jen „rozhodnutí MPO“), jež jako podmínku pro čerpání investiční pobídky stanovilo pořídit dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek ve výši 200 000 Kč za účelem zavedení výroby butadienu, avšak toto pořizování mělo být zahájeno nejdříve ode dne písemného potvrzení A pro podporu

podnikání a investic C (dále jen „C“), že projekt splňuje požadavky způsobilosti. V roce 2012 však v podniku žalobce provedlo Finanční ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“) finanční kontrolu, jejímž výstupem bylo zjištění, že žalobce zmiňovanou podmínku rozhodnutí MPO porušil, neboť dne 9. 5. 2007 uzavřel se společností CH, a. s., (dále jen „CH“) smlouvu na dodání zařízení na výrobu butadienu, a tedy učinil právně závazný příslib objednávky ještě před datem 22. 5. 2007, kdy C vydal potvrzení specifikované v podmínkách rozhodnutí MPO. Tím mělo ze strany žalobce dojít k porušení všeobecné podmínky pro poskytnutí investiční pobídky ve smyslu § 2 odst. 2 písm. g) zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), ve znění zákona č. 159/2007 Sb. (dále jen „zákon o investičních pobídkách“), čímž ve smyslu § 5 odst. 5 téhož zákona došlo k pozbytí platnosti rozhodnutí MPO, v důsledku čehož musely být vráceny prostředky získané z investiční pobídky. Uzavření smlouvy mezi žalobcem a společností CH bylo vyhodnoceno jako naplnění pojmu „zahájení prací“ ve smyslu čl. 2 nařízení komise (ES) č. 1628/2006, ze dne 24. 10. 2006, o použití článků 87 a 88 Smlouvy na vnitrostátní regionální investiční podporu, účinného do 29. 8. 2008 (dále jen „nařízení č. 1628/2006“). Uvedené výstupy finanční kontroly následně převzal správce daně, který je vyhodnotil jako důvod k pochybnosti o správnosti údajů uváděných v přiznáních žalobce k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 až 2014, a proto vůči žalobci zahájil postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném ke dni zahájení postupu k odstranění pochybností (dále jen „daňový řád“). Na základě výsledků postupu k odstranění pochybností správce daně shledal, že v důsledku porušení podmínek pro poskytnutí investiční pobídky žalobce nebyl oprávněn čerpat slevu na daních z příjmů, a proto žalobci neuznal slevy na daních uplatněné ve zdaňovacích obdobích 2011 až 2014 a vyměřil mu za jednotlivá období odpovídající daň z příjmů (viz platební výměry 2011 až 2014 specifikované v odstavci 2 výše potvrzené prvním napadeným rozhodnutím). Z týchž důvodů správce daně posléze zahájil vůči žalobci postup k odstranění pochybností i ve vztahu ke správnosti údajů uváděných v přiznáních žalobce k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2015 až 2017, přičemž opět dospěl k výsledku, že porušení podmínek pro poskytnutí investiční pobídky představovalo překážku pro uplatnění slevy na daních z příjmů i v těchto zdaňovacích obdobích, a proto opět vyměřil žalobci odpovídající daň z příjmů (viz platební výměry 2015 až 2017 specifikované v odstavci 3 výše, potvrzené druhým napadeným rozhodnutím). Žalobce v průběhu postupu k odstranění pochybností a následně i odvolacího řízení argumentoval tím, že slevu na dani z příjmů čerpal oprávněně, neboť samotným uzavřením smlouvy se společností CH ještě nedošlo k vlastnímu pořízování majetku, a tím pádem ani k porušení podmínek stanovených rozhodnutím MPO, tudíž po celou dobu splňoval podmínky pro poskytnutí investiční pobídky. Žalovaný však s touto argumentací nesouhlasil a vyšel ze závěrů finanční kontroly, že k porušení podmínek pro poskytnutí investičních pobídek skutečně došlo, a proto vyměření daně provedené správcem daně potvrdil.

II. Podstatný obsah žalob a vyjádření žalovaného

5. Žalobce v obou svých žalobách uvádí řadu skutečností, v nichž spatřuje pochybení žalovaného, správce daně i finančního ředitelství, a všechny tyto skutečnosti velmi podrobně analyzuje ze všech možných úhlů pohledu. Jakkoli jsou obě žaloby velmi rozsáhlé (každá z nich obsahuje osmdesát stran textu), tak z hlediska věcného obsahu veškerá argumentace má jedno společné jádro, jímž je nesouhlas žalobce se závěrem

finanční kontroly, že samotné uzavření smlouvy ze dne 9. 5. 2007 se zhotovitelem CH ještě před vydáním potvrzení C ze dne 22. 5. 2007 představuje porušení podmínek pro poskytnutí investiční pobídky spočívající v možnosti uplatnit slevu na dani z příjmů. Právě spornost okamžiku realizace smlouvy představuje středobod obou žalob, od něhož se odvíjí veškerá žalobní argumentace. Ta je založena na primárně úvaze, že samotný podpis smlouvy, jejímž předmětem je mj. i pořízování majetku (dodávky zařízení na výrobu butadienu), ještě nelze považovat za zahájení prací ve smyslu § 2 odst. 2 písm. g) zákona o investičních pobídkách, neboť smlouva nabyla účinnosti až splněním odkládací podmínky, k čemuž došlo až dne 4. 6. 2007, přičemž k samotnému plnění smlouvy (pořízování majetku) začalo docházet až od ledna 2008. Proto i když smlouva byla podepsána ještě před datem 22. 5. 2007, kdy C vydal potvrzení specifikované v rozhodnutí MPO jako podmínka pro čerpání investiční pobídky, tak tou dobou stále ještě smlouva nebyla účinná a ani na jejím základě nebyl pořízován majetek, a proto její uzavření nemůže být považováno za porušení podmínek rozhodnutí MPO, a tím pádem ani § 2 odst. 2 písm. g) zákona o investičních pobídkách. Dle žalobce tudíž nebyl dán důvod, aby mu nebyla uznána sleva na dani z příjmů, kterou uplatnil ve zdaňovacích obdobích 2011 až 2014 (k nim se vztahovala první žaloba brojící proti prvnímu napadenému rozhodnutí) a dále ve zdaňovacích obdobích 2015 až 2017 (k nim se vztahovala druhá žaloba brojící proti druhému napadenému rozhodnutí). K podpoře tohoto názoru žalobce předkládá velmi rozsáhlou polemiku rozebírající dotčená smluvní i zákonná ustanovení do velkých detailů, přičemž mnohé argumenty se obsahově opakují, pouze jsou uváděny v jiné souvislosti, případně se nesystematicky řetěží v důsledku častého uvádění odkazů na jiné odkazy. Soud pro přehlednost uvádí pouze některé argumenty, které vyhodnotil jako skutečně klíčové:

6. Žalobce předně apeluje na řádný výklad smlouvy, kterou podepsal dne 9. 5. 2007 s CH, především vyzdvihuje sjednání odkládací podmínky dle č. 27 této smlouvy, dle které měl žalobce zaslat CH zálohovou fakturu. K tomu došlo až dne 4. 6. 2007 a teprve tehdy byl žalobce smlouvou vázán. Dle žalobce proto žalovaný i správce daně pochybili, považovali-li již samotné uzavření smlouvy za vznik závazku znamenající právně závazný příslib. V této souvislosti žalobce zdůraznil, že tehdy účinný § 36 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, účinného do 31. 12. 2013 (dále jen „starý OZ“) koncipoval odkládací podmínku tak, že teprve na její splnění byl vázán vznik práv a povinností, což potvrdila i civilní judikatura, zejména rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. 11. 2010, sp. zn. 30 Cdo 2272/2009. K podpoře těchto závěrů žalobce rovněž hojně citoval odbornou literaturu a připojené stanovisko prof. A. G. (právě rozsáhlé citace z těchto dokumentů tvoří značnou část žalobního textu). Žalobce rovněž poukázal na závěry rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 5. 3. 2019, C-349/17 *Eesti Pagar*, podle něhož podmíněnou objednávku zařízení nelze považovat za „zahájení prací“ ve smyslu nařízení č. 1628/2006. Dle žalobce nemůže být za okamžik účinnosti smlouvy považována ani skutečnost, že KB a. s. vystavila ve prospěch žalobce bankovní záruku za účelem zajištění povinnosti CH vrátit žalobci část zálohové platby v případě nesplnění povinnosti subdodavatele, neboť bankovní záruku vystavovala třetí strana a navíc k jejímu vystavení došlo až dne 23. 5. 2007, tedy až po vystavení potvrzení od C ze dne 22. 5. 2007. V souvislosti s problematikou výkladu smlouvy žalobce rovněž žalovanému vytýká neprovedení řady navržených důkazů, zejména výslechy osob jednajících za žalobce, kteří smlouvu i její podpis schvalovali, a navrhl jejich výslechy v soudním řízení.

7. Žalobce dále zpochybňuje, že by orgány daňové správy (žalovaný, správce daně a finanční ředitelství) byly oprávněny řešit otázku, zda byly splněny podmínky pro přidělení investiční pobídky, neboť tato otázka spadá do působnosti jiných orgánů. Jestliže investiční pobídku schválilo rozhodnutí MPO, pak dle názoru žalobce již orgány daňové správy nebyly oprávněny toto schválení opětovně přezkoumávat. Žádost žalobce o poskytnutí investiční pobídky posuzovalo rovněž Ministerstvo financí, neboť v jednotlivých fázích řízení o udělení investiční pobídky – jež bylo ukončeno vydáním rozhodnutí MPO – je potřeba jeho souhlasných stanovisek. Příslušné orgány přitom splnění podmínek posuzovaly v letech 2007 až 2008 a již tehdy prokazatelně věděly o existenci smlouvy uzavřené dne 9. 5. 2007, avšak nepovažovaly ji za porušení zákona o investičních pobídkách. V opačném případě by nebylo rozhodnutí MPO vydáno. Dle žalobce proto již samotné rozhodnutí MPO z roku 2008 potvrzuje, že podmínky pro poskytnutí investiční pobídky byly splněny a že žalobce podpisem smlouvy ze dne 9. 5. 2007 žádné ustanovení zákona o investičních pobídkách neporušil, a toto rozhodnutí rovněž založilo jeho legitimní očekávání o poskytnutí pobídky. Rovněž v souvislosti s touto problematikou žalobce vytýká žalovanému neprovedení řady navržených důkazů, zejména vnitropodnikových dokumentů souvisejících se záměrem získat investiční pobídku.
8. Žalobce dále argumentuje závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009-109, z nichž zdůrazňuje pasáže odůvodnění uvádějící, že daňový poplatník od okamžiku poskytnutí příslibu investiční pobídky až do počátku zdaňovacího období, v němž poprvé uplatňuje slevu na dani, nemusí respektovat všeobecné ani zvláštní podmínky pro vznik nároku na slevu na dani, pouze po novele provedené zákonem č. 453/2001 Sb. (již byl změněn zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů – doplněno krajským soudem) musí být první uplatnění slevy na dani provedeno nejpozději do uplynutí 3 let od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek. V rozporu s tímto závěrem však žalovaný a správce daně odmítli přiznat žalobci slevu na dani z příjmů na základě argumentace, že měl porušit všeobecnou podmínku dle § 2 odst. 2 písm. g) zákona o investičních pobídkách ještě před poskytnutím příslibu investiční pobídky.
9. Žalobce dále namítá, že žalovaný dovozoval realizaci smlouvy o dodávkách butadienu na základě jím opatřených písemností od společností TE a. s. a SK a. s. (dále jen „S“) a od města KNV. Písemnostmi od zmiňovaných společností jsou daňové doklady vystavené v souvislosti s plněním úplně jiného projektu, konkrétně akcí souvisejících s výrobou kaučuků E-SBR a desek extrudovaného polystyrenu (XPS), a nijak nesouvisejí s dodávkami butadienu, jež byly předmětem smlouvy s CH ze dne 9. 5. 2007. Písemnosti od města KNV zahrnují projektovou dokumentaci k územnímu řízení na umístění stavby vypracovanou zhotovitelem CH, nicméně vypracování této dokumentace souvisí toliko s přípravnou fází projektu, a nikoliv se samotnou realizací, a navíc samotné územní rozhodnutí řeší toliko umístění stavby na pozemku a její případné napojení na dopravní a technickou infrastrukturu, avšak nedochází jím ke specifikaci konkrétního dlouhodobého majetku pořizovaného v pozdějších fázích. Žalobce je proto přesvědčen, že důkazy obstarané žalovaným nejsou pro danou věc relevantní, a naproti tomu jiné důkazy navržené žalobcem zůstaly pominuty. Dle žalobce tudíž nebyl řádně zjištěn skutkový stav.
10. Žalobce rovněž nesouhlasí s tím, že o jeho čtyřech odvoláních proti čtyřem platebním výměrům týkajících se různých zdaňovacích období (2011 až 2014) bylo rozhodnuto jedním (prvním napadeným) rozhodnutím, stejně tak o pozdějších třech odvoláních proti čtyřem platebním výměrům týkajícím se různých zdaňovacích období (2015 až 2017) bylo

opět rozhodnuto jedním (druhým napadeným) rozhodnutím. Nesouhlasí s vysvětlením žalovaného, že se jednalo o naplnění zásady hospodárnosti ve smyslu § 7 odst. 2 daňového řádu, neboť užití tohoto ustanovení představuje výjimku z pravidla, jak plyne z komentářové literatury k daňovému řádu. Dle žalobce naopak žalovaný porušil zásadu rychlosti řízení ve smyslu § 7 odst. 1 daňového řádu, neboť tím, že žalovaný rozhodl o všech odvoláních společně, způsobil, že o dřívějších zdaňovacích obdobích rozhodl až současně s rozhodnutím o období pozdějším. Takový postup žalobce nepovažuje za souladný s daňovým řádem a dle žalobce zakládá též nicotnost prvního i druhého napadeného rozhodnutí.

11. Žalobce rovněž považuje obě napadená rozhodnutí za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů, neboť nebyly řádně vypořádány všechny jím uplatněné argumenty, zejména pokud jde o povahu smlouvy ze dne 9. 5. 2007.
12. Shrnutí v odstavcích 6 až 11 výše představuje sumarizaci toho, co lze (dle obsahu) považovat za relevantní žalobní body ve smyslu § 71 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Veškerá další žalobcem namítaná porušení (ať už jde o nepřihlídnutí k navrženým důkazům, o rozpor se zásadami činnosti daňové správy, o zásahy do ústavně garantovaných práv, nejasnosti výkladu právních norem či definice pojmu „strojní zařízení“) soud považuje toliko za odlišný způsob prezentace již namítaných skutečností, případně za akademický rozbor souvisejících zákonných ustanovení či za úvahy nad příbuznými tématy.
13. Žalovaný ve svých vyjádřeních k žalobám primárně odkázal na odůvodnění obou svých rozhodnutí, na jejichž závěrech setrval. Shrnl, že obě rozhodnutí považuje za zcela přezkoumatelná, připomněl konstantní judikaturu, podle které není povinností správních orgánů reagovat na každou dílčí námitku, ale lze proti nim stavět vlastní argumentační celek. Nesouhlasil, že by jedno rozhodnutí o více různých odvoláních představovalo porušení § 7 odst. 2 daňového řádu, naopak zdůraznil aplikovatelnost závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2006, č. j. 7 Afs 137/2005-48. K námitkám týkajícím se oprávněnosti přezkoumávání závěrů o rozhodnutí MPO žalovaný opět odkázal na příslušné části odůvodnění obou napadených rozhodnutí, přičemž zdůraznil, že zmiňovaným rozhodnutím MPO došlo pouze ke stvrzení příslibu investičních pobídek, avšak nebylo hodnoceno, zda došlo k porušení některých podmínek tímto rozhodnutím stanovených. Příslušné orgány (MPO a Ministerstvo financí) tedy nedeklarovaly faktické splnění podmínek vyplývajících ze zákona o investičních pobídkách, ale pouze předpoklad jejich naplnění, přičemž otázka samotného splnění měla být až předmětem následné kontroly, jejíž uskutečnění mohl žalobce očekávat. Proto nemůže obstát jeho argumentace porušením legitimního očekávání a dobré víry. Žalovaný opět s odkazem příslušné části odůvodnění napadených rozhodnutí zdůraznil, že z průběhu dokazování vyplývá, že příslušné orgány (MPO a Ministerstvo financí) ostatně ani neměly smlouvu ze dne 9. 5. 2007 reálně k dispozici. K problematice výkladu smlouvy uzavřené dne 9. 5. 2007 mezi žalobcem a zhotovitelem CH žalovaný zdůraznil, že mezi ním a žalobcem je sporná otázka právních konsekvencí podpisu této smlouvy, a nikoliv otázka jejího skutečného obsahu, žalovaný naopak okolnosti související s uzavíráním a podpisem smlouvy nezpochybňoval, proto bylo zjevně nadbytečné provádět žalobcem navrhované důkazy s tím související. Pokud jde o právní důsledky podpisu smlouvy, setrval žalovaný na závěru, že již samotným uzavřením smlouvy žalobce učinil právně závazný příslib objednávkou na „zahájení prací“ ve smyslu definice dané Nařízením č. 1628/2006. Připomněl, že z provedených důkazů vyšlo najevo, že výstavba zařízení na výrobu

butadienu byla dlouho plánovaným projektem, který započal již o několik měsíců dříve, než agentura C vydala potvrzení požadované rozhodnutím MPO. V této souvislosti odkázal na části odůvodnění napadených rozhodnutí, v nichž jsou rekapitulována skutková zjištění týkající se jednak smluvních vztahů žalobcovy mateřské společnosti S a jejích dodavatelů, a jednak obsahu dokumentace k územnímu řízení na stavbu výroby butadienu, a konečně na obsah předmětné smlouvy, přičemž dovozuje, že rozhodnutí o výstavbě nové výrobní jednotky pro výrobu butadienu bylo výsledkem dlouhého procesu, jehož přípravná fáze započala již v roce 2006, přičemž projekční činnost související se zpracováním technické dokumentace započala již před datem 22. 5. 2007. Žalovaný sice považuje ujednání dle čl. 27 předmětné smlouvy za podmínku odkládací, ale nelze ji vykládat tak, že jejím splněním práva a povinnosti teprve vzniknou, dle žalovaného práva a povinnosti platně vznikla již dnem podpisu smlouvy (9. 5. 2007) a odkládací podmínkou byl pouze odložen jejich výkon. Žalovaný tedy chápe odkládací podmínku tak, že jejím splněním je pouze spojen nástup účinků dané smlouvy, ale nikoliv tak, že jejím splněním teprve vzniknou práva a povinnosti. Žalovaný rovněž nesouhlasí s argumentací žalobce, že před nástupem odkládací podmínky by byl oprávněn upustit od realizace projektu, neboť vzhledem ke specifikaci záměru k získání pobídky nebylo nedodržení odkládací podmínky předpokládáno, ani k němu nedošlo. Dle žalovaného mohlo dojít leda k dílčím změnám v průběhu realizace, nikoliv však k natolik zásadním obrátům, které by zvrátily uskutečnění projektu. Žalovaný se neztotožnil ani s ostatními námitkami uvedenými v žalobách, v podrobnostech odkázal na příslušné části odůvodnění prvního i druhého napadeného rozhodnutí. Žaloby navrhl zamítnout.

14. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce podáním obsáhlých replik, ve kterých v zásadě zopakoval a ještě více rozvedl svou dosavadní argumentaci. Věcně však neuvedl nic podstatného nad rámec toho, co již zaznělo v žalobách.

III. Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

15. Z anglicky psané listiny označené jako „Contract for Butadiene Project“ vyplývá, že obsahově jde o smlouvu o dílo uzavřenou mezi žalobcem coby objednatelem a CH coby zhotovitelem, kterou obě strany podepsaly dne 9. 5. 2007. Obsahem této smlouvy je na straně jedné závazek CH (zhotovitele) vybudovat zařízení pro výrobu 1,3-butadienu a současně s tím poskytnout i příslušné know-how na zprovoznění tohoto zařízení, a na straně druhé závazek žalobce (objednatele, resp. budoucího vlastníka zařízení) zaplatit částku 1 147 364 000 Kč. Nutno podotknout, že předmět zhotovovaného díla stejně jako způsob úhrady ceny jsou ve smlouvě definovány velmi široce formou řetězcích se odkazů k odkazům na různě provázaná smluvní ujednání. Pro nyní posuzovanou věc je podstatný čl. 27 této smlouvy obsahující ujednání o odložené účinnosti smlouvy, jež je – podobně jako většina smluvních ujednání – rovněž definována řetězcem odkazů k různým ujednáním. Lze shrnout, že **účinnost smlouvy je vázána k okamžiku, kdy CH (zhotovitel) obdrží od žalobce zálohou platbu ve výši 10% smluvní ceny**, přičemž úhrada této ceny je podmíněna jednak vystavením zálohové faktury ze strany CH, a jednak přijetím bankovní záruky na zajištění zmiňované zálohové platby.
16. Z dokumentu označeného jako „zálohová faktura č. 61070044“ vyplývá, že dne 17. 5. 2007 vystavil CH žalobci fakturu na zaplacení částky v celkové výši 136 536 316 Kč s datem splatnosti 8. 6. 2007, přičemž tato částka je v předmětném dokumentu označena jako „10 % z ceny díla 1 147 364 000 + 21 799 916 (19 % DPH)“.

17. Z dokumentu označeného jako „daňový doklad č. 74090091“ vyplývá, že dne 21. 5. 2007 vystavil CH žalobci další fakturu na zaplacení částky v celkové výši 136 536 316 Kč s datem splatnosti do 30 dnů od přijetí faktury. Fakturovaná částka je v předmětném dokumentu opět specifikována jako 10% z ceny díla včetně 19% DPH s tím, že je zde navíc odkaz na smluvní ujednání o platebním milníku dle platebního kalendáře.
18. Z anglicky psaného dokumentu „BN No. X“ ze dne 23. 5. 2007 vydaného KB a. s. vyplývá, že jmenovaná banka byla informována o uzavření smlouvy ze dne 9. 5. 2007 a dle pokynů CH žalobci potvrdila, že v jeho prospěch vydala neodvolatelnou a bezpodmínečnou bankovní záruku až do částky 114 736 400 Kč, kterou je připravena na výzvu žalobci uhradit v případě, že CH nebude z libovolného důvodu ochoten či schopen vrátit zálohovou platbu či její část.
19. Z výpisu z bankovního účtu č. X vedeného KB, a. s. ve prospěch žalobce vyplývá, **že dne 4. 6. 2007 odešla z tohoto žalobcova účtu platba** ve výši 136 536 316 Kč na účet č. X. Platba byla označena jako „ZALOHA-CH“.
20. Z dokumentu označeného jako „daňový doklad č. X“ vyplývá, že CH dne 7. 6. 2007 vystavil žalobci potvrzení o úhradě částky ve výši 136 536 316 Kč **s datem přijetí platby 4. 6. 2007**. Uhrazená částka je v předmětném dokumentu opět specifikována jako 10 % z ceny díla včetně 19% DPH.
21. Z písemnosti společnosti CH ze dne 6. 6. 2007 vyplývá, že CH žalobci potvrdil splnění podmínek pro vstoupení jimi uzavřené smlouvy v účinnost ke dni 4. 6. 2007, kdy současně obdržel zálohou platbu.
22. Z písemnosti agentury C ze dne 22. 5. 2007, č. j. 01821/07/O/DIAV/STI vyplývá, že C potvrdil žalobci, že od něj jednak **přijal záměr získat investiční pobídku k datu 22. 5. 2007** a jednak že z informací obsažených v záměru získat investiční pobídku vyplývá předpoklad splnění podmínek. Písemnost zároveň obsahuje **upozornění, že práce v rámci investiční akce**, pro kterou je žádáno o investiční pobídku, **mohou být zahájeny nejdříve dnem vydání tohoto potvrzení**, s tím, že zahájením prací na projektu se rozumí zejména pořizování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a vytváření pracovních míst.
23. Z obsahu rozhodnutí MPO vyplývá, že žalobci byl vydán souhlas s poskytnutím investiční pobídky spočívající ve slevě na dani z příjmů dle § 1 odst. 2 písm. a) zákona o investičních pobídkách a dle § 35 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném ke dni vydání rozhodnutí MPO, přičemž doba, po kterou bylo možno slevu na dani čerpat, je deset po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období. Z podmínek plynoucích z výroku rozhodnutí MPO vyplývá, že celková hodnota poskytnutých investičních pobídek nesmí překročit 40 % z celkové hodnoty investičních nákladů vhodných na poskytnutí podpory a vztahujících se k investičnímu záměru žalobce, zároveň nesmí hodnota této investiční pobídky v jednotlivých zdaňovacích obdobích překročit 40 % celkové hodnoty dosud skutečně vynaložených nákladů vhodných na poskytnutí podpory, a současně nesmí celková výše předmětné podpory překročit 540 milionů Kč. Jak dále plyne z podmínek uvedených ve výroku rozhodnutí MPO, náklady podpořené předmětnou investiční pobídkou jsou tvořeny:

„a) dlouhodobým hmotným majetkem ve formě pozemku, budov a strojního zařízení, u společností, které nejsou malým a středním podnikem nesmí být strojní zařízení dosud odepisována a nebylo vyrobeno více než 5 let před pořízením, a

b) dlouhodobým nehmotným majetkem do výše 25 % hodnoty dlouhodobého hmotného majetku podle písmene a), ve formě licencí nebo know-how za předpokladu, že bude koupen za tržních podmínek od jiných než ekonomicky nebo personálně spojených osob a bude využíván výhradně zájemcem ve výrobním závodě, který byl podpořen investičními pobídkami.“

Podmínky, za kterých lze investiční pobídky čerpat, jsou ve výroku rozhodnutí MPO vymezeny následovně:

„Investiční pobídky dle § 1 odst. 2 písm. a) zákona o investičních pobídkách budou zájemci poskytnuty za předpokladu splnění všeobecných podmínek dle § 2 odst. 2 zákona o investičních pobídkách a zvláštních podmínek dle § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů, a dále za předpokladu, že zájemce

- *pořídí dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek v územní oblasti M minimálně ve výši dvě stě milionů korun českých (200 mil. Kč), a to za účelem **zavedení nové výroby butadienu,***
- *zahájí pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v rámci investiční akce nejdříve ode dne písemného potvrzení určené organizace (C), že projekt splňuje požadavky způsobilosti, tj. od **22. května 2007.**“*

(tučně zvýrazněné části se zcela shodují s textem rozhodnutí MPO a nejsou doplněny soudem). Z odůvodnění rozhodnutí MPO dále vyplývá, že žalobce podal žádost o příslib investičních pobídek v reakci na nabídku MPO, přičemž při posouzení žádosti se vycházelo mj. z kladných stanovisek Ministerstva financí a Ministerstva životního prostředí. Jak dále plyne z obsahu odůvodnění, dne 22. 5. 2007 žalobce předložil agentuře C podklady pro poskytnutí investiční pobídky.

24. Ze smlouvy o nájmu pozemků č. 287/2007-2007 ze dne 28. 8. 2007 vyplývá, že žalobce si od společnosti K, a. s. (jež t. č. byla žalobcovou mateřskou společností) pronajal čtyři pozemky (popř. jejich části) nacházející se v k. ú. LVKNV, a to za účelem výstavby zařízení na výrobu butadienu.
25. Z rozhodnutí Městského úřadu Kralupy nad Vltavou, stavebního úřadu (dále jen „stavební úřad Kralupy“), ze dne 15. 11. 2007, č. j. MUKV 34003/2007 VYST (dále jen „územní rozhodnutí“) vyplývá, že žalobci bylo vydáno rozhodnutí o umístění stavby zahrnující průmyslové objekty na výrobu butadienu v prostorách areálu společnosti S. V podmínkách územního rozhodnutí je odkazováno na projektovou dokumentaci vypracovanou společností CH.
26. Z rozhodnutí stavebního úřadu Kralupy ze dne 28. 1. 2008, č. j. MUKV2811/2008 VYST, vyplývá, že společnosti S bylo vydáno povolení k odstranění staveb objektů nacházejících se zčásti na pozemcích dotčených územním rozhodnutím.
27. Z rozhodnutí stavebního úřadu Kralupy ze dne 12. 8. 2008, č. j. MUKV26194/2008 VYST (dále jen „stavební povolení“), vyplývá, že žalobci bylo vydáno stavební povolení na stavbu výroby butadienu v prostorách areálu společnosti S. Jak plyne z podmínek pro provedení stavby, povolená stavba byla tvořena sérií průmyslových objektů výrobní a technologická zařízení na výrobu butadienu. Další podmínkou pro provedení stavby je její provádění společností CH.
28. Z rozhodnutí stavebního úřadu Kralupy ze dne 10. 8. 2009, č. j. MUKV 2382/2009 VYST, vyplývá, že žalobci bylo vydáno povolení ke změně stavby před jejím dokončením

z důvodu dílčích změn na jednotlivých stavebních objektech, jež byly prováděny dle podmínek stavebního povolení.

29. Dne 17. 3. 2011 byl žalobci vydán kolaudační souhlas k užívání stavby výroby butadienu.
30. Z protokolu finančního ředitelství o výsledku veřejnosprávní kontroly ze dne 16. 5. 2012, č. j. 1238/12-2602-201125-1493 (dále jen „protokol o kontrole“), vyplývá, že v době od 23. 5. 2011 do 9. 6. 2011 byla u žalobce vykonána finanční kontrola, v rámci níž bylo ověřováno dodržení zákona o investičních pobídkách a podmínek rozhodnutí MPO. Finanční ředitelství shledalo většinu podmínek splněných, nicméně konstatovalo porušení § 2 odst. 2 písm. g) zákona o investičních pobídkách včetně rozhodnutím MPO stanovené podmínky pro čerpání investiční pobídky, přičemž toto porušení mělo dle kontrolujících osob spočívat v tom, že „... Společnost [žalobce – pozn. soudu] zahájila práce na projektu tím, že dne 9. 5. 2007 uzavřela s vybraným zhotovitelem Smlouvu k projektu Butadien č. 1A0150 [pozn. soudu: tímto číslem je v záhlaví smlouvy specifikované v odstavci 15 výše označen zhotovitel CH]. Uzavřením této Smlouvy učinila právně závazný příslib objednávky zařízení ještě před 22. 5. 2007, kdy obdržela Potvrzení od C ve smyslu ust. § 4 odst. 1 zákona o investičních pobídkách.“ (tučně zvýrazněné části se zcela shodují s textem protokolu a nejsou doplněny soudem). V návaznosti na uvedené je konstatováno jednání žalobce v rozporu s čl. 5 Nařízení č. 1628/2006.
31. Proti tomuto protokolu podal žalobce námitky, které však finanční ředitelství svým rozhodnutím ze dne 24. 7. 2012, č. j. 4334/12-0100-200865 (dále jen „rozhodnutí o námitkách“), zamítlo jako nedůvodné. Finanční ředitelství potvrdilo závěry kontroly, že samotným uzavřením smlouvy dne 9. 5. 2007 žalobce učinil právně závazný příslib objednávky zařízení ještě před dnem 22. 5. 2007, tj. před tím, než C vydal potvrzení o přijetí záměru získat investiční pobídku, čímž postupoval v rozporu s čl. 5 Nařízení č. 1628/2006 a § 2 odst. 2 písm. g) zákona o investičních pobídkách. Dle názoru finančního ředitelství nabyla předmětná smlouva závaznosti již samotným uzavřením, což dovodilo mj. z toho, že zhotovitel již dne 17. 5. 2007 vystavil žalobci zálohovou fakturu a stanovil její splatnost, nicméně splatným může být pouze existující závazek a jeho splatnost nemůže být spojována s odkládací podmínkou.
32. Proti rozhodnutí o námitkách se žalobce bránil správní žalobou, kterou však zdejší soud svým usnesením ze dne 22. 8. 2014, č. j. 46 Af 32/2012-35, odmítl pro nepřipustnost, neboť samotným rozhodnutím o námitkách ani předchozím protokolem nebyla žalobci ukládána žádná povinnost, proto nepodléhá soudnímu přezkumu. Tomu by podléhalo až případné rozhodnutí správce daně u uložení daňové povinnosti.
33. Na závěry protokolu o kontrole a rozhodnutí o námitkách navázal správce daně, který je vyhodnotil jako důvod k pochybnosti o správnosti údajů uváděných v přiznáních žalobce k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 až 2014, a následně i za zdaňovací období 2015 až 2017, načež v obou případech zahájil vůči žalobci postupy k odstranění pochybností, jejichž výstupem bylo jednak vydání platebních výměrů 2011 až 2014 (jež žalovaný potvrdil prvním napadeným rozhodnutím), jednak vydání platebních výměrů 2015 až 2017 (jež žalovaný potvrdil druhým napadeným rozhodnutím) – podrobněji viz odstavec 4 výše.

V. Posouzení věci krajským soudem

34. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu projednatelnou.
35. Při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalované (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
36. Soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, přičemž jedním z důvodů je též rozpor správními orgány zjištěného skutkového stavu s obsahem správního spisu ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (viz odstavce 62 až 70 níže), proto soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání, přestože žalobce nařízení jednání žádal.
37. Soud se nicméně nejprve vyjádří k žalobním námitkám, které za důvodné nepovažoval:
38. Soud předně konstatuje, že obě napadená rozhodnutí jsou zcela přezkoumatelná. Namítali žalobce, že nebyly vypořádány všechny jím uplatněné argumenty, pak soud zcela souhlasí se žalovaným, že přezkoumatelnost ve smyslu dostatečného odůvodnění neznamena povinnost správních orgánů reagovat na každou jednotlivou námitku. Jak vyložil Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (dostupné na www.usoud.cz), není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže orgány veřejné moci nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná. Stejně tak i judikatura správních soudů dovozuje (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2019, č. j. 10 As 241/2019-36, či ze dne 21. 1. 2020, č. j. 10 As 274/2019-67), že v případech, kdy podání účastníků tvoří hustě psaný text opírající se o nejrůznější spekulativní argumenty, nemusí soudy ani správní orgány nutně volit cestu vypořádání se s každým dílčím argumentem, ale naopak proti námitkám účastníka mohou postavit právní názor, v jehož konkurenci uplatněné námitky jako celek neobstojí. Přesně tento postup se nabízí i v nyní posuzované věci, kdy námitky žalobce jsou sice v jádru důvodné (k tomu srov. odstavce 41 až 70 níže), nicméně jejich akademické rozpitvání je dotaženo do naprostého extrému. Pokud by v takové situaci žalovaný volil cestu vypořádání se s každým jednotlivým argumentem nadneseným v žalobcových odvoláních, pak by odůvodnění obou napadených rozhodnutí musela nabobtnat do naprosto neúnosné délky, jež by byla neadekvátní řešení problematice. Povinnost orgánů daňové správy uvádět důvody výroků svých rozhodnutí včetně informace o vypořádání uplatněných návrhů a námitek dle § 102 odst. 3 daňového řádu v žádném případě neznamena povinnost vytvořit vědeckou publikaci. Žalovaný proto rozhodně nepochybil, jestliže se v odůvodnění prvního i druhého napadeného rozhodnutí explicitně nezaobíral všemi úvahami a myšlenkami, které žalobce hluboce rozvíjel ve svých obsáhlých podáních (stejnou cestu ostatně volí i soud ve vztahu k vypořádání žalobních bodů – viz odstavec 5 výše).
39. Za důvodné soud neshledal ani námitky brojící proti tomu, že o více odvoláních proti více platebním výměrům bylo rozhodnuto v rámci jednoho odvolacího rozhodnutí. Zásada rychlosti řízení a zásada hospodárnosti vyjádřené v § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu mají především pořádkový charakter a jejich porušení samo o sobě zpravidla nemá vliv na zákonnost posouzení věci samé. Proto namítali žalobce, že rozhodnutí o daňovém období dřívějším až současně s daňovým obdobím pozdějším znamenalo porušení zásady rychlosti dle § 7 odst. 1 daňového řádu, pak soud konstatuje, že toto „porušení“ samo o sobě

nemohlo ovlivnit výsledek věcného posouzení jeho odvolání. Je evidentní, že na obsahu výroku prvního i druhého napadeného rozhodnutí by se (materiálně) nic nezměnilo, ani kdyby žalovaný jednotlivá odvolání projednal samostatně. Soud tedy uzavírá, že rozhodl-li žalovaný v prvním i druhém napadeném rozhodnutí současně o více odvoláních proti více platebním výměrům, pak šlo o postup zcela adekvátní ve smyslu nosných závěrů žalovaným připomínaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2006, č. j. 7 Afs 137/2005-48.

40. Soud se neztotožnil ani s žalobcem namítanou nemožností orgánů daňové správy přezkoumávat splnění podmínek rozhodnutí MPO včetně závěrů dotčených orgánů ve věci příslibu investiční pobídky. Soud zcela souhlasí s žalovaným, že vydáním rozhodnutí MPO došlo pouze ke stvrzení příslibu investičních pobídek, čímž ale nijak nebylo předjímano, zda žalobce dodržuje či dodrží podmínky tímto rozhodnutím stanovené. Samotné rozhodnutí MPO i související kladná vyjádření dotčených orgánů mohly u žalobce založit dobrou víru leda v tom, že jeho projekt je způsobilý k tomu, aby mu byly investiční pobídky ve formě slevy na dani z příjmu poskytovány, tím mu ovšem nebyla dána garance, že tuto investiční pobídku bude reálně také čerpat, poruší-li některou z podmínek, jimiž byl tento příslib podmíněn. V tomto směru je třeba rozlišovat mezi „poskytnutím (přiznáním)“ investiční pobídky a jejím „uplatněním (čerpáním)“, přičemž žalobce tyto pojmy zjevně směšuje a domnívá se, že v okamžiku přiznání mu automaticky vznikl nárok na čerpání. Tak tomu ovšem není. Jak poznamenal Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 11. 2. 2020, č. j. 1 Afs 269/2019-54: *„Ze systematického výkladu jednotlivých ustanovení (zejména) zákona o investičních pobídkách však lze dovodit, že poskytnutím investiční pobídky se rozumí vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek, nikoli její skutečné uplatňování (čerpání). Například § 4 odst. 1 věta druhá za středníkem zákona o investičních pobídkách stanoví, že „[žadatel] v návrhu uvede, které investiční pobídky by mohly být poskytnuty, jejich výši a podmínky jejich uplatnění.“ Zákon zde tedy odděluje fázi poskytnutí investiční pobídky a fázi jejich uplatňování a neztotožňuje je, jak to činí stěžovatelka. Obdobně podle § 5 odst. 4 v písm. c) téhož zákona se v rozhodnutí o příslibu investičních pobídek uvedou podmínky, za kterých lze investiční pobídky čerpat a podle písm. e) podmínky, za nichž se veřejná podpora poskytuje. Ani zde tedy zákon neztotožňuje pojmy čerpání (uplatňování) investičních pobídek a jejich poskytování. Podle Nejvyššího správního soudu je zjevné, že pokud by zákonodárce hodlal časovou působnost daňových zákonů odvozovat od okamžiku, kdy byla investiční pobídka skutečně uplatněna (čerpána), zvolil by v přechodných ustanoveních nikoli termín „poskytnuty“ (investiční pobídky), ale právě „uplatněny“ či „čerpány“. V nyní souzené věci tudíž bylo vydání rozhodnutí MPO toliko aktem poskytujícím investiční pobídku, který však nehodnotil otázku oprávněnosti jejího následného čerpání, neboť toto je předmětem následné kontroly ze strany příslušných orgánů, v tomto případě finančního ředitelství [viz § 7 odst. 1 a odst. 3 písm. d) zákona o investičních pobídkách]. Žalovaný rovněž správně poznamenal, že pro rozhodnutí MPO nebyla vlastní smlouva mezi žalobcem a CH ze dne 9. 5. 2007 podstatná, neboť smlouva se zhotovitelem či dodavatelem nebyla povinnou součástí podkladů žádosti zájemce o investiční pobídku (viz § 5 odst. 2 zákona o investičních pobídkách). S ohledem na uvedené je zřejmé, že závěry MPO a dotčených orgánů (ministerstev) učiněné v souvislosti s rozhodnutím o příslibu investiční pobídky nebyly závazné pro rozhodování orgánů daňové správy, zda tato investiční pobídka byla oprávněně čerpána. Žalovaný proto správně dovodil, že nebylo nutné provádět další dokazování ohledně skutečností souvisejících s procesem podávání žádosti o investiční pobídku (zejm. svědecké výslechy*

osob účastnících se tohoto procesu), neboť hlubší objasnění okolností souvisejících s vyřizováním zmiňované žádosti zjevně nemá význam pro zodpovězení otázky, zda orgány daňové správy mohou či nemohou přezkoumávat oprávněnost čerpání poskytnuté investiční pobídky. V tomto směru tedy žalovaný správně odmítl provést žalobcem navrhované důkazy pro jejich zjevnou nadbytečnost, a z totožného důvodu neprovede tyto (v žalobách opětovně navržené) důkazy ani soud. Na podporu tohoto závěru je třeba též uvést, že vnitrostátní orgány jako MPO či Ministerstvo financí, případně i pověřená organizace jako C, nemohou ze své pozice založit legitimní očekávání příjemce státní podpory, jíž je i investiční pobídka (srov. body 102 až 106 rozsudku SDEU ze dne 5. 3. 2019, sp. zn. C-349/17 *Eesti Pagar*).

41. Soud rovněž nesouhlasí s žalobcovou interpretací rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009-109. Žalobce si závěry zmiňovaného rozsudku zřejmě vykládá tak, že dojde-li k porušení všeobecných či zvláštních podmínek pro vznik nároku na slevu na dani ještě před prvním zdaňovacím obdobím, pak to nepředstavuje překážku pro čerpání této slevy na dani. Tato interpretace je ovšem nesprávná. Nosný závěr předmětného rozsudku spočíval v tom, že podmínky pro uplatnění slevy na dani mohou být nastaveny i tak, že poplatník je nemusí splňovat nutně k okamžiku, kdy bylo rozhodnuto o možnosti tuto slevu čerpat, ale může je začít splňovat až později. Klíčovým okamžikem je první zdaňovací období, v němž se poplatník rozhodne slevu uplatnit – nejpozději k tomuto okamžiku již musí všechny podmínky splňovat. Jinak řečeno, nevádí, pokud poplatník nesplňuje podmínky pro čerpání slevy na dani v době, kdy je závazně rozhodnuto o možnosti tuto slevu čerpat, nicméně jakmile se poplatník rozhodne čerpání slevy uplatnit, pak již veškeré podmínky splňovat musí. Tím ale není řečeno (jak se zřejmě domníval žalobce), že porušení podmínek, které nastalo ještě v období před uplatněním slevy na dani v prvním zdaňovacím období a které i poté trvá, nepředstavuje překážku pro přiznání této slevy. Proto pokud by závěr žalovaného o porušení podmínek ze strany žalobce (jež mělo spočívat v učinění právně závazného příslibu ještě před potvrzením od C) byl správný, pak by obě napadená rozhodnutí obstála i z hlediska nosných závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009-109.
42. Nicméně závěr žalovaného o porušení podmínek ze strany žalobce je nesprávný, a právě odtud se odvíjí chyba, v jejímž důsledku je třeba první i druhé napadené rozhodnutí považovat za nezákonné a obě žaloby za důvodné.
43. Jak již bylo několikrát zmiňováno, dle žalovaného mělo porušení podmínek spočívat v tom, že žalobce již dne 9. 5. 2007 podepsal smlouvu na výstavbu zařízení, čímž na sebe převzal právně závazný příslib objednávky na pořízení dlouhodobého majetku, jehož pořízení mělo být dle podmínek rozhodnutí MPO učiněno až po potvrzení agentury C vydaném dne 22. 5. 2007. Žalovaný přitom nesporně, že smlouva ze dne 9. 5. 2007 obsahovala odkládací podmínku, nicméně je přesvědčen, že ke vzniku závazku došlo již samotným podpisem smlouvy, a nikoliv až splněním odkládací podmínky, a proto je třeba již podpis smlouvy považovat za závazný úkon směřující k pořízení dlouhodobého majetku. S tím však soud nemůže souhlasit, a to z následujících důvodů:
44. Podle § 2 odst. 2 písm. g) zákona o investičních pobídkách platí: „*Všeobecnými podmínkami (pro poskytnutí investiční pobídky – pozn. soudu) jsou (...) zahájení stavebních prací a pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v rámci investiční akce je možné nejdříve ode dne vydání potvrzení podle § 4 odst. 1.*“

45. Podle § 4 odst. 1 zákona o investičních pobídkách platí: „*Určená organizace vypracuje k předloženému záměru získat investiční pobídky podle § 1 odst. 2 posudek a předloží jej spolu se záměrem žadatele ministerstvu nejdele do 30 dní od obdržení záměru. Vyplyne-li z posudku, že žadatel může splnit všeobecné a zvláštní podmínky pro poskytnutí investičních pobídek, vydá určená organizace žadateli potvrzení o tom, že žadatel může splnit všeobecné a zvláštní podmínky pro poskytnutí investičních pobídek, a připojí k posudku návrh na poskytnutí příslušných investičních pobídek; v návrhu uvede, které investiční pobídky by mohly být poskytnuty, jejich výši a podmínky jejich uplatnění. V opačném případě připojí k posudku návrh na odmítnutí záměru žadatele.*“
46. Působnost agentury C coby určené organizace vyplývá z ustanovení § 4a odst. 1 a odst. 3 písm. c) zákona č. 47/2002 Sb., o podpoře malého a středního podnikání, ve znění pozdějších předpisů.
47. Pojem „zahájení prací“ zmiňovaný ve výše citovaném § 2 odst. 2 písm. g) zákona o investičních pobídkách není v tomto zákoně přímo definován, proto je třeba vyjít z definice obsažené v čl. 2 odst. 1 písm. j) Nařízení č. 1628/2006, které stanoví: „*'zahájením prací' se rozumí buď zahájení stavebních prací, nebo první právně závazný příslib objednávky zařízení s výjimkou předběžných studií proveditelnosti, podle toho, co nastane dříve;*“. Citovaná definice pojmu „zahájení prací“ byla užívána i poté, co nařízení č. 1628/2006 Sb. pozbylo účinnosti, neboť Komise Evropské unie s touto definicí pracovala např. v pokynech k regionální podpoře na období 2007–2013, č. 2006/C 54/08, čímž se tato definice i přes svůj nezávazný charakter stala výkladově relevantní (srov. závěry rozsudku SDEU ze dne 5. 3. 2019, C-349/17 *Eesti Pagar*, body 71 až 73).
48. Podle § 489 starého OZ platilo: „*Závazky vznikají z právních úkonů, zejména ze smluv, jakož i ze způsobené škody, z bezdůvodného obohacení nebo z jiných skutečností uvedených v zákoně.*“
49. Podle § 34 starého OZ platilo: „*Právní úkon je projev vůle směřující zejména ke vzniku, změně nebo zániku těch práv nebo povinností, které právní předpisy s takovým projevem spojují.*“
50. Podle § 36 odst. 1 starého OZ platilo: „*Vznik, změnu nebo zánik práva či povinnosti lze vázat na splnění podmínky. K podmínce nemožné, na kterou je vázán zánik práva nebo povinnosti, se nepřiblíží.*“
51. Podle § 36 odst. 2 starého OZ platilo: „*Podmínka je odkládací, jestliže na jejím splnění závisí, zda právní následky úkonu nastanou. Podmínka je rozvazovací, jestliže na jejím splnění závisí, zda následky již nastalé pominou.*“
52. Pro úplnost lze poznamenat, že legální definici pojmu „odkládací podmínka“ obsaženou v § 36 odst. 1 a odst. 2 starého OZ takřka identicky (jen nahrazením pojmu „právní úkon“ pojmem „právní jednání“) převzala i současná právní úprava obsažená v § 548 odst. 1 a odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, jenž nabyl účinnosti 1. 1. 2014 (dále jen „občanský zákoník“).
53. K povaze odkládacích podmínek ve smlouvách se hojně vyjadřovala civilistická judikatura, pro příklad lze poukázat na nosné závěry rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 28. 3. 2012, sp. zn. 23 Cdo 4357/2011: „*Podmínka je vedlejším ustanovením v právním úkonu, kterým se účinnost právního úkonu, tj. skutečný vznik, změna či zánik subjektivních občanských práv a povinností, činí závislým na skutečnosti, která je subjektům právního úkonu v době jeho učinění neznámá a je pro ně nejistá. Význam odkládací podmínky spočívá v tom, že právní*

účinky právního úkonu, tj. subjektivní občanská práva a povinnosti, nastanou až jejím splněním. Do jejího splnění, nesplnění či zmaření existuje stav nejistoty, kdy se neví, zda učiněný právní úkon (který je jinak platný, a závazný a perfektní, a tedy splňuje zákonem stanovené či účastníky smluvené předpoklady svého vzniku, avšak není ještě účinný), nabude vůbec právní účinky. Jakmile se podmínka splní, právní úkon nabude účinnosti, a to od okamžiku splnění podmínky (ex nunc), ledaže bylo stanoveno účastníky úkonu něco jiného. Tehdy je teprve naplněna vůle zamýšlená účastníky právního úkonu. Naproti tomu nesplnění odkládací podmínky má za následek, že právní úkon, který dosud nenabyl účinnosti, této účinnosti již nenabude ani v budoucnu.“ [zvýraznění doplněno zdejším soudem].

54. Podobně i v rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 25. 11. 2010, sp. zn. 30 Cdo 2272/2009, na který odkazovali žalobce i žalovaný (leč každý z něj vyvodil opačné závěry), bylo vyloženo: „*Podmínka (condicio) ve smyslu ustanovení § 36 občanského zákoníku je vedlejší ustanovení, kterým se účinky právního úkonu (vznik, změna nebo zánik občanskoprávního vztahu) činí závislým na skutečnosti, o níž jednající neví, zda se splní. Je-li účinnost právního úkonu vázána na podmínku tak, že splněním podmínky tato účinnost teprve nastane, jde o podmínku odkládací. Do doby splnění této podmínky právní úkon, byť platný, nezpůsobuje (s výjimkami vyplývajících z ustanovení § 36 odst. 3, odst. 4 občanského zákoníku) vznik, změnu či zánik práv a povinností, které s ním právní předpisy spojují (§ 34 občanského zákoníku).*“ [zvýraznění doplněno zdejším soudem].
55. Z výše uvedeného vyplývá, že obsahuje-li určitá smlouva klauzuli o odkládací podmínce, pak smyslem takového ujednání je to, aby vznik (popř. změna či zánik) takto podmíněných práv a povinností založených touto smlouvou byl posunut (odložen) na pozdější dobu. Proto je-li ujednáno, že samotná účinnost smlouvy nastává až splněním určité (ve smlouvě specifikované) odkládací podmínky, pak až do doby, než je tato podmínka splněna, se jedna smluvní strana nemůže vůči druhé domáhat plnění z této smlouvy. Proto i když podpisem smlouvy mezi stranami formálně vznikne smluvní závazek, tak v případě sjednání odkládací podmínky jde toliko o závazek „spící“, jehož realizaci nelze – až do okamžiku naplnění odkládací podmínky – v zásadě nijak vymáhat (být není vyloučena odpovědnost za škodu v důsledku bezdůvodného zmaření odkládací podmínky; srov. § 36 odst. 3 ve spojení s § 415 až § 420 starého OZ a závěry rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 11. 10. 2006, sp. zn. 29 Odo 1166/2004).
56. V nyní souzené věci uzavřeli žalobce a CH smlouvu, jejíž účinnost navázali až k okamžiku, kdy CH obdrží od žalobce zálohovou platbu ve výši 10% smluvní ceny, přičemž i tato podmínka byla řetězově navázána na podmínky další, konkrétně na to, že žalobci bude vystavena zálohová faktury od CH a dále že od své banky obdrží záruku na zaplacení předmětné zálohové platby (srov. odstavec 15 výše). Jak vyplynulo z obsahu faktur, výpisů z bankovních účtů a společného prohlášení žalobce a CH (srov. odstavce 16 až 20 výše), k postupnému splnění těchto řetězcích se podmínek nakonec došlo, proto když dne 4. 6. 2007 CH obdržel od žalobce zálohovou platbu, pak k tomuto datu smlouva podepsaná dne 9. 5. 2007 nabyla také účinnosti. **Tedy teprve od data 4. 6. 2007 se žalobce a CH mohli jeden vůči druhému domáhat plnění z uzavřené smlouvy**, čili nejdříve od uvedeného data byl žalobce oprávněn domáhat se vůči CH splnění smluvených objednávek výstavby zařízení na výrobu butadienu, a současně byl povinen mu za realizaci těchto objednávek platit (to vše dle podmínek podrobněji vymezených v předmětné smlouvě). Žalovaný se proto mylí, považuje-li za okamžik vzniku práv a povinností mezi žalobcem a chemoprojektem již datum 9. 5. 2007, kdy došlo k podpisu smlouvy. Dle soudu lze

datum 9. 5. 2007 považovat za okamžik, kdy smlouva nabyla platnosti (tj. obsahovala všechny vyžadované náležitosti), nicméně za okamžik vzniku práv a povinností touto smlouvu ujednaných lze považovat nejdříve datum 4. 6. 2007, kdy došlo ke splnění poslední z odkládacích podmínek. Nevázanost smlouvy před tímto datem plyne i z toho, že CH by nebyl oprávněn se domáhat úhrady zálohové faktury, její úhrada byla jen na vůli žalobce.

57. Žalovaný si v této otázce argumentačně zčásti protiřečí, neboť v odůvodnění obou napadených rozhodnutí i ve svých vyjádřeních k žalobám na jednu stranu tvrdí, že práva a povinnosti platně vznikla již dnem podpisu smlouvy a odkládací podmínkou byl pouze odložen jejich výkon, ale na druhou stranu dodává, že se splněním odkládací podmínky je spojen pouze nástup účinků smlouvy. Tato argumentace však příliš nedává smysl, neboť co jiného by měl znamenat nástup účinků smlouvy než to, že stranám z této smlouvy vzniknou práva a povinnosti (k tomu opět srov. závěry výše citovaných rozsudků Nejvyššího soudu ze dne 28. 3. 2012, sp. zn. 23 Cdo 4357/2011, a ze dne 25. 11. 2010, sp. zn. 30 Cdo 2272/2009).
58. Stojí za pozornost, že na rozsudek Nejvyššího soudu dne 25. 11. 2010, sp. zn. 30 Cdo 2272/2009, žalovaný výslovně odkazuje a přebírá z něj (nepřesně citovanou) větu: „*Splatný může být pouze existující závazek a splatnost závazku nemůže být spojována s odkládací podmínkou, jejímž splněním povinnost plnění teprve zaniká nebo se mění*“ (viz str. 5 prvního napadeného rozhodnutí – podtržení doplněno zdejším soudem). Právě o citovanou větu žalovaný opírá svůj argument o závaznosti smlouvy již k datu jejího podpisu. K tomu zdejší soud uvádí, že posledně citovaná věta byla žalovaným nejen nesprávně citována, ale především byla zcela vytržena z kontextu, neboť Nejvyšší soudu předmětném rozsudku uvedl toto: „*Doba splnění závazku (tzv. splatnost - dospělost závazku) může být dohodnuta, stanovena právním předpisem nebo určena v rozhodnutí (pokud tomu tak není, je dlužník povinen splnit dluh prvního dne poté, kdy byl o plnění věřitelem požádán - viz § 563 obč. zák.). Splatnost je vyjádřena buď určením konkrétního dne, kdy má být závazek splněn nebo konkrétní doby, v níž má být závazek splněn, a že nesplněním dané povinnosti v určeném čase se tato povinnost stává soudně vymahatelnou. Proto je nezbytné, aby „časový úsek plnění“ byl vymezen zcela určitě. Splatný může být pouze existující závazek. Z toho důvodu splatnost závazku nemůže být spojována s odkládací podmínkou, jejímž splněním povinnost plnění teprve vzniká nebo se mění*“ (podtržení doplněno zdejším soudem). Nosné důvody citované části se tedy týkaly úpravy **doby splnění** závazků, přičemž Nejvyšší soud dovodil, že doba splnění (splatnost) musí být vymezena dostatečně určitelným způsobem a nelze ji vázat na odkládací podmínku. Žalovaný však tento judikatorní výklad poněkud dezinterpretoval, neboť dovodil, že vystavil-li CH žalobci zálohovou fakturu s datem splatnosti 8. 6. 2007, pak nebylo možné odložit vznik práv a povinností, neboť splatný může být pouze existující závazek. S tímto názorem žalovaného nemůže zdejší soud zcela souhlasit, neboť odkládací podmínka dle čl. 27 předmětné smlouvy nebyla nijak vázána na dobu splatnosti zálohové faktury, nýbrž na dobu, kdy částka uvedená v zálohové faktuře bude skutečně uhrazena. K této úhradě klidně mohlo dojít až po datu splatnosti a z hlediska nástupů účinků smlouvy by to nemělo žádný význam. Jinak řečeno, v zálohové faktuře č. 61070044 uvedené datum splatnosti 8. 6. 2007 (viz odstavec 16 výše) mělo toliko „pořádkový“ charakter, neboť nedodržení tohoto termínu by CH nezakládalo nárok na vymáhání zálohové platby vůči žalobci, pouze by tím docházelo k prodloužení odkladu nástupů účinků smlouvy ze dne 9. 5. 2007. Proto pokud by žalobce (hypoteticky) zálohovou fakturu nikdy neuhradil, pak by pro něj samotná existence smlouvy ze dne 9. 5. 2007

neměla prakticky žádné důsledky, neboť ujednání ukládající stranám poskytnout si plnění by se nikdy neaktivovala. V takovém případě by žalobce mohl nanejvýš odpovídat za škodu, která by jeho smluvnímu partnerovi případně vznikla v souvislosti s oddalováním nástupu účinků smlouvy, nicméně náhradu této škody nelze podřazovat pod vlastní realizaci smlouvy, jelikož by se jednalo o důsledek plynoucí z tzv. předsmluvní odpovědnosti (viz § 415 až § 420 starého OZ ve spojení se závěry rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 11. 10. 2006, sp. zn. 29 Odo 1166/2004, z něhož vychází dikce dnes účinného § 1728 odst. 1 občanského zákoníku).

59. S ohledem na výše uvedené je soud přesvědčen, že za prvním právně závazným příslibem objednávky zařízení ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. j) Nařízení č. 1628/2006 nelze považovat samotný podpis smlouvy, jejímž předmětem je dodání (potažmo zhotovení) výrobních zařízení, ale až okamžik, kdy tato smlouva nabyde účinnosti, neboť teprve účinností smlouvy dochází ke vzniku práv a povinností, a tudíž i práva domáhat se plnění příslibu a povinnosti jej splnit.
60. Tento závěr zdejšího soudu zčásti podporuje i žalobcem připomínaný rozsudek SDEU ze dne 5. 3. 2019, C-349/17, *Eesti Pagar*, který se týkal výkladu čl. 8 odst. 2 Nařízení komise (ES) č. 800/2008, ze dne 6. 8. 2008, kterým se v souladu s články 87 a 88 Smlouvy o ES prohlašují určité kategorie podpory za slučitelné se společným trhem (obecné nařízení o blokových výjimkách) [dále jen „Nařízení č. 800/2008“]. Nařízení č. 800/2008 bylo přijato za účelem sjednocení úpravy vybraných kategorií podpor slučitelných se společným trhem, jež byly do té doby upraveny více nařízeními, mj. i Nařízením č. 1628/2006, jež se aplikovalo ve vztahu k žalobci. Nařízení č. 800/2008 neobsahuje vlastní definici pojmu „zahájení prací“ (jako tomu bylo v případě dnes již neúčinného – avšak vůči žalobci aplikovatelného – čl. 2 Nařízení č. 1628/2006), nicméně pracovalo s tímto pojmem ve svém čl. 8 odst. 2, jenž byl zmiňovaným rozsudkem SDEU vyložen takto: „Čl. 8 odst. 2 [Nařízení č. 800/2008] musí být vykládán v tom smyslu, že „práce na projektu nebo činnost“ byly ve smyslu tohoto ustanovení zahájeny, pokud byla první objednávka na zařízení určené pro tento projekt nebo pro tuto činnost provedena přijetím **nepodmíněného** a právně závazného závazku před předložením žádosti o podporu, a to bez ohledu na možné náklady na odstoupení od tohoto závazku“ (zvýraznění provedeno zdejším soudem). SDEU se zde sice explicitně nevyjadřoval k povaze odkládací podmínky (tato otázka mu ostatně ani nebyla předložena), nicméně konstatoval, že vnitrostátní orgány (v nyní souzené věci MPO a žalovaný, potažmo C coby státem pověřená právnická osoba) pouze ověřují, zda jsou splněny podmínky plynoucí z přímo použitelného předpisu unijního práva (dnes Nařízení č. 800/2008, dříve Nařízení č. 1628/2006), jejichž smyslem je zajistit, aby poskytovaná podpora (zde investiční pobídka) byla skutečně nezbytná a působila jako pobídka k rozvoji nových činností nebo projektů, a nikoliv na činnosti, které by byly vykonávány i v běžných tržních podmínkách. Jestliže taková podmínka spočívá v tom, že žádost o podporu musí být podána ještě před zahájením prací na projektu nebo před zahájením činnosti, pak dle závěrů předmětného rozsudku SDEU je rozhodující samotná skutečnost, že došlo k uzavření nepodmíněné smlouvy, avšak již není rozhodující, že se z této nepodmíněné smlouvy lze vyvázat s minimálními náklady. Právě tím ve věci souzené SDEU argumentovala estonská společnost EP, která dovozovala, že jí uzavřené smlouvy nebyly závazné, neboť v případě odmítnutí požadované podpory je mohla snadno a s nízkými náklady ukončit, nicméně dle závěrů SDEU výše nákladů spojená s případným odstoupením od smlouvy není z hlediska motivace smlouvu uzavřít rozhodující, a proto vnitrostátní orgány nemohou v případě nepodmíněného a právně závazného závazku

zohledňovat takové hospodářské důvody, jako jsou důvody týkající se nákladů na odstoupení od smlouvy. V nyní souzené věci je však situace poněkud odlišná, neboť smlouva mezi žalobcem a Chemoprojektem ze dne 9. 5. 2007 nebyla smlouvou nepodmíněnou, ale měla svou účinnost navázanou na splnění odkládací podmínky. Čili do doby, než byla naplněna odkládací podmínka, ani nebylo možno o ukončení smlouvy uvažovat, neboť z ní stranám ještě nevznikla žádná práva ani povinnosti. Žalobce tudíž prostou pasivitou spočívající v nerealizaci odkládacích podmínek (nepřijetím bankovní záruky, neuhrazením zálohové platby) mohl zamezit tomu, aby ještě před obdržetím dokladu potvrzujícího podání žádosti o podporu (zde potvrzení C ze dne 22. 5. 2007) došlo ke vzniku nepodmíněného a právně závazného závazku. Čili pokud by se žalobce (hypoteticky) rozhodl v projektu butadien nepokračovat, pak by takový krok nevyžadoval ukončení smlouvy, neboť by se jednalo o „pouhé“ nepřijetí závazku. Až teprve od 4. 6. 2007, kdy smlouva mezi žalobcem a CH nabyla účinnosti, by „vyvázání se“ z této smlouvy bylo spojeno se splněním konkrétních smluvních podmínek upravujících důvody výpovědi smlouvy či odstoupení od ní (viz zejm. čl. 20 smlouvy), a teprve tehdy by případný nezáměr žalobce o pokračování v projektu mohl být interpretován jako ukončení právně závazného závazku.

61. Současně je třeba vzít v potaz, že ani nesplnění odkládací podmínky by pro žalobce nemuselo být zcela bez rizika, neboť i kdyby smlouva nebyla uzavřena, tak nelze vyloučit případnou náhradu škody z titulu předsmuvní odpovědnosti (viz odstavec 58 výše). Jak přitom bylo zmíněno v předchozím odstavci, veřejné podpory ve smyslu Nařízení č. 1628/2006 (mezi něž patří i investiční pobídky dle zákona o investičních pobídkách) by se neměly vztahovat na takové činnosti, které by příjemce vykonával v samotných tržních podmínkách, tedy i kdyby veřejné podpory nebylo. Proto je třeba zkoumat, zda hrozba případné odpovědnosti za škodu v důsledku zamezení nástupu účinnosti smlouvy by pro žalobce byla natolik riziková, že by raději nechal vstoupit smlouvu v účinnost i s vědomím, že činnost z této smlouvy vzešla (výstavba zařízení na výrobu butadienu) nebude podpořena investiční pobídkou. Dle soudu však okolnosti případu naznačují, že náklady spojené s případnou náhradou škody způsobené CH v důsledku zamezení účinnosti smlouvy by pro žalobce zjevně byly nižší než náklady, které by mu vznikly v souvislosti s plněním této smlouvy bez investiční pobídky. Jak totiž plyne z čl. 27 předmětné smlouvy, CH coby zhotovitel měl na předmětu díla začít pracovat právě až po nabytí účinnosti smlouvy, tudíž za práci na díle by nemohl nárokovat žádné náklady. V zásadě jediný druh škody, kterou by (hypoteticky) mohl nárokovat, by byly náklady vynaložené na přípravu (např. zakoupení nástrojů a materiálů) a ušlý zisk. Výše ušlého zisku by se přitom zjevně nemohla rovnat celé smluvní ceně díla ujednané v čl. 4 předmětné smlouvy, neboť dílo mělo být předáváno postupně dle projektového plánu v určitých „milnících“ (viz čl. 6 předmětné smlouvy), od jejichž postupného plnění se odvíjel i způsob účtování ceny a její postupné platby (viz např. čl. 5.1.2 a čl. 5.1.3 předmětné smlouvy), nehledě na to, že vedle povinnosti hradit cenu díla jsou ve smlouvě sjednány i různé druhy sankcí (viz např. čl. 5.15 předmětné smlouvy). Z toho je zřejmé, že v případě nevstoupení smlouvy v účinnost by žalobce na ušlém zisku zjevně hradil méně, než kolik by musel uhradit na smluvní ceně (a případných dalších poplatcích) bez investiční pobídky. Odložená účinnost smlouvy proto měla ve vztahu k realizaci žalobcova projektu podstatný význam.
62. Za realizaci smlouvy nelze považovat ani skutečnost, že žalobce přijal bankovní záruku mající zajišťovat platbu, která je touto smlouvou upravena. Smyslem bankovní záruky je povinnost banky uhradit věřiteli určitou částku v případě, že mu ji neuhradí dlužník

(srov. § 313 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku účinného do 31. 12. 2013; popř. § 2029 občanského zákoníku). V tomto případě se jednalo o bankovní záruku vystavenou za účelem zajištění pohledávky žalobce, která by mu vznikla v případě, že CH po zaplacení zálohové platby bude v prodlení s plněním smlouvy (srov. odstavec 18 výše). Aktivace této bankovní záruky tudíž logicky nemohla nastat dříve, než žalobce uhradil CH zálohovou platbu, což byla zároveň poslední odkládací podmínka uvádějící smlouvu ze dne 9. 5. 2007 v účinnost. To znamená, že pokud by předmětná smlouva nenabyla účinnosti, byla by pro žalobce existence této bankovní záruky zcela bez významu. Navíc nelze pominout, že vystavení bankovní záruky je datováno dnem 23. 5. 2007, tedy již po inkriminovaném datu 22. 5. 2007, jemuž nemělo předcházet zahájení prací.

63. Vzhledem k výše uvedenému soud dospěl k závěru, že žalovaný, správce daně i finanční ředitelství (proti jehož kontrolním závěrům se žalobce nemohl soudně bránit dříve než v rámci žaloby proti rozhodnutí o vyměření daně – srov. závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2014, č. j. 9 As 132/2013-87) vyšli z nesprávné úvahy, shledali-li samotný podpis smlouvy učiněný dne 9. 5. 2007 za právně závazný příslib objednávky (zařízení na výrobu butadienu), neboť právní závaznost příslibu objednávky mohla vzniknout nejdříve až s účinností smlouvy, která v tomto případě nastala až dne 4. 6. 2007, tedy až třináctý den po datu 22. 5. 2007, kdy agentura C vydala potvrzení o přijetí záměru. Z tohoto důvodu je neudržitelný závěr orgánů daňové správy, že žalobce porušil podmínky pro poskytnutí investiční pobídky tím, že zahájil pořízování dlouhodobého majetku (zařízení na výrobu butadienu) ještě před potvrzením určené organizace o přijetí záměru, a proto mu nevznikl nárok na čerpání investiční pobídky ve formě slevy na dani. První i druhé napadené rozhodnutí proto spočívají na nesprávném právním posouzení, a soud je proto obě musí pro nezákonnost zrušit (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
64. Závěr o pořízování dlouhodobého majetku ještě před datem 22. 5. 2007 by mohl obstát leda tehdy, pokud by žalovaný či správce daně prokázali, že žalobce ještě před uvedeným datem vyvíjel činnost spočívající v pořízování výrobních zařízení na výrobu butadienu. Žalovaný toto dovozuje z obsahu stavební dokumentace založené u stavebního úřadu Kralupy a dále z obsahu faktur vystavených různými společnostmi. S těmito skutkovými závěry však soud nesouhlasí, a to z následujících důvodů:
65. Pokud jde o údaje na fakturách a dopisech od společností S (dříve K, a. s.) a TE a. s., pak soud zcela souhlasí s žalobcem, že samy o sobě nepředstavují důkaz o realizaci výstavby zařízení na výrobu butadienu. Inkriminované údaje prokazují leda to, že fakturami specifikovaný předmět plnění či v dopisech uváděné projekty se týkaly zařízení chemického průmyslu a že odběratelem (potažmo zadavatelem) byla mj. i společnost S, jež je v rámci koncernu vůči žalobci mateřskou společností. Dovodil-li žalovaný na základě těchto údajů, že žalobce již tehdy fakticky realizoval výstavbu zařízení na výrobu butadienu, pak jde o závěr nanejvýš nepřesný až zkratkovitý. Dokonce to působí, jakoby žalovaný očekával, že v případě žádosti jedné z dceřinných společností o investiční pobídku na konkrétní projekt zastaví celý koncern veškerou svou obchodní činnost a zdrží se nabývání jakéhokoliv majetku – což by samozřejmě bylo naprosto absurdní.
66. Závěry o pořízování zařízení na výstavbu výrobní butadienu před datem 22. 5. 2007 nelze zcela jednoznačně dovodit ani ze žalovaným uváděné smlouvy uzavřené mezi žalobcem a jeho mateřskou společností S (t. č. ještě K, a. s.) ze dne 3. 5. 2007. Zmiňovaná smlouva se týkala výběru zhotovitele, úpravy způsobu kontraktačního vyjednávání s dalšími subjekty

či způsobu jednání s orgány veřejné správy. Byť nelze popřít, že povinnosti plynoucí pro žalobce z této „vnitrokoncernové“ smlouvy mohly mít (a patrně měly) dopad i na kontraktační vyjednávání o smlouvě s CH ze dne 9. 5. 2007, popř. na její pozdější plnění, tak to nemění nic na tom, že tato (dne 3. 5. 2007 uzavřená) smlouva nezakládala přímý závazek objednávek zařízení. Jinak řečeno, pokud z této smlouvy plynuly pro žalobce nějaké závazky, pak soudu není zřejmé, jak měly souviset s pořizováním dlouhodobého majetku, jež bylo podpořeno investiční pobídkou. V tomto směru působí odkaz žalovaného na smlouvu se S ze dne 3. 5. 2007 spíš jako snaha najít za každou cenu důkaz o tom, že se „něco dělo už před 22. 5. 2007“, aniž by zde byla patrná relevantní spojitost.

67. Podobně nesprávné jsou i skutkové závěry žalovaného týkající se údajů od stavebního úřadu Kralupy. Předně je třeba poznamenat, že veškerá ve správním spise založená rozhodnutí stavebního úřadu Kralupy vydaná v souvislosti s výrobnou butadienu byla vydána až po datu 22. 5. 2007 (územní rozhodnutí dne 15. 11. 2007, rozhodnutí o povolení odstranit stávající stavby dne 28. 1. 2008, stavební povolení dne 12. 8. 2008, povolení o změně stavby před dokončením dne 10. 8. 2009). Žalovaný nicméně zdůrazňoval skutečnost, že vydání těchto rozhodnutí jsou výsledkem jednání žalobce, která byla učiněna ještě před datem 22. 5. 2007, konkrétně o vydání územního rozhodnutí mělo být žádáno již v lednu 2007, a navíc dokumentace připojená k žádosti byla zpracována společností CH. V tomto směru si žalovaný zcela chybně směšuje pořizování majetku s důsledky zahájených řízení před stavebním úřadem.
68. Skutečnost, že se územním rozhodnutím povoluje umístění stavby, ještě nevypovídá nic o tom, zda stavebník nabude majetkovou hodnotu v podobě stavebního díla. Územním rozhodnutím o umístění stavby se pouze závazně stanoví, kam bude budoucí stavba situována a jaká musí splňovat omezení ve vztahu k vlivu na okolí [srov. § 79 a § 90 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění účinném ke dni podání žádosti žalobce u stavebního úřadu Kralupy (dále jen „stavební zákon“)], ale žádná stavba tím ještě nevzniká, dokonce se ještě ani nepovoluje její vlastní provedení (to je až fáze stavebního povolení). Územní rozhodnutí tedy představuje veřejnoprávní titul umožňující využít určité území konkrétním způsobem, jeho vydáním však stavebník nenabývá žádný majetek, ani jím nezískává právo nabýt majetek od jiné osoby, ani mu není ukládána povinnost majetek nabýt. Na podání žádosti o vydání územního rozhodnutí proto v žádném případě nelze nahlížet jako učinění závazného příslibu objednávky zařízení, neboť kladné vyřízení žádosti ze strany stavebního úřadu nemá za následek vznik soukromoprávního závazku vůči jiné osobě.
69. Titulem pro vlastní realizaci stavby je teprve až stavební povolení (srov. § 115 a násl. stavebního zákona), nicméně ani to ještě nelze považovat za titul pro nabytí majetku ve formě stavebního díla, ale toliko za veřejnoprávní titul dovolující provést výstavbu. Ani stavební povolení tudíž stavebníkovi nezakládá právo na nabytí majetku či povinnost majetek přijmout, to zajišťuje až smlouva se zhotovitelem stavby. Podání žádosti o stavební povolení je tedy opět jednáním veřejnoprávního charakteru, které nelze považovat za příslib objednávky, jež má charakter ryze soukromoprávní.
70. Lze tedy shrnout, že podávání žádostí o vydání rozhodnutí či souhlasů podle stavebního zákona nelze považovat za (soukromoprávní) jednání spočívající v nabývání majetku. Jde o jednání v zásadě srovnatelné s „předběžným studiem proveditelnosti“ ve smyslu čl. 2 písm. j) Nařízení č. 1628/2006, neboť i když je získání rozhodnutí či souhlasů podle stavebního zákona spojeno s vynaložením určitých nákladů (platba za projektovou

dokumentaci, za správné poplatky apod.) a lze je později využít při vlastní realizaci investičního záměru, tak ještě investora nezavazují – a to ani svou ekonomickou náročností – k budoucí realizaci prověřovaného záměru.

71. Na uvedeném nic nemění ani skutečnost, že dokumentaci pro vydání územního rozhodnutí vypracovala společnost CH, jež byla později i smluvním zhotovitelem stavby. Dokumentace pro vydání územního rozhodnutí je dokument technického charakteru, jenž je pro stavební úřad výchozím podkladem pro stanovení podmínek územního rozhodnutí (srov. § 86 odst. 6 stavebního zákona ve spojení s vyhláškou Ministerstva pro místní rozvoj č. 499/2006 Sb., o dokumentaci staveb). Dokumentace pro vydání územního rozhodnutí (podobně jako navazující projektová dokumentace pro vydání stavebního povolení) představuje toliko technicky-koncepční nástroj, jehož obsahem se budoucí zhotovitel stavby musí řídit, aby dodržel technické a bezpečnostní požadavky plynoucí z veřejnoprávních předpisů. Dokumentace staveb však nejsou titulem pro nabytí vlastnictví k projektovanému stavebnímu dílu. Jejich zpracování proto nelze považovat za pořízování majetku. Proto zadal-li si žalobce zpracování dokumentace pro vydání územního rozhodnutí u společnosti CH, nelze toto jednání považovat za učinění závazného příslibu objednávky stavby, neboť zpracováním této dokumentace nevzniká povinnost dodat či zhotovit stavbu. Tato povinnost je založena až účinnou smlouvou o dílo.
72. Soud naopak považuje za logické, že příslušná veřejnoprávní povolení (kam lze řadit i rozhodnutí a souhlasy vydané podle stavebního zákona) jsou opatřována dopředu, tedy ještě před uzavřením smlouvy. Naopak lze považovat za poměrně riskantní postup, kdy k nákladným a technicky náročným stavebním projektům jsou nejprve uzavírány smlouvy s dodavateli, a až teprve poté se „shánějí“ příslušná veřejnoprávní (resp. úřední) povolení, jež jsou pro realizaci smluv nezbytná. V realitě tržního prostředí a podnikatelské konkurence nelze jednoduše uvažovat od „bodu nula“, jak se patrně domnívají orgány daňové správy, ale pro zachování ekonomického fungování je třeba dělat určité kroky předem. V tomto kontextu soud považuje za zcela logické, že projekt, k němuž bylo žádáno udělení investiční pobídky, nemohl započít „ze dne na den“, ale přirozeně musel projít nějakou přípravnou fází, jež předcházela datu vydání potvrzení pověřené organizace ve smyslu § 4 odst. 1 věty druhé zákona o investičních pobídkách. Bez toho by prakticky žádný náročný projekt nebyl uskutečnitelný a podmínky stanovené zákonem o investičních pobídkách by byly fakticky nesplnitelné. Z tohoto důvodu nelze přisvědčit přístupu žalovaného, jenž má tendenci jakýkoliv údaj o projektu butadienu z doby před datem 22. 5. 2007 označovat za důkaz o tom, že žalobce již před tímto datem realizoval závazné objednávky zařízení, jejichž náklady měly být podpořeny investiční pobídkou. Toto je zkratkovitě uvažování opomíjející realitu tržní ekonomiky, v němž je u složitých projektů určitá přípravná fáze zkrátka nezbytná. S tím ostatně nepřímě počítá i zmiňovaný čl. 2 písm. j) Nařízení č. 1628/2006, který do množiny „zahájení prací“ výslovně nezahrnuje studie předběžné proveditelnosti (srov. odstavec 70 výše)
73. S ohledem na uvedené dospěl soud k závěru, že žalovaným odkazované podklady z doby před datem 22. 5. 2007, ať už jde o faktury týkající se žalobcovy mateřské společnosti či dokumentace k vydání územního rozhodnutí, představují důkaz leda o tom, že výstavba zařízení na výrobu butadienu byla dlouho plánovaným projektem, ale nikoliv o tom, že by žalobce ještě před inkriminovaným datem pořízoval dlouhodobý majetek, jehož náklady měly být podpořeny investiční pobídkou. V tomto rozsahu je tedy skutkový stav zjištěný

žalovaným částečně v rozporu s obsahem spisu, a proto soud musel zrušit obě napadené rozhodnutí též z důvodu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

VI. Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

74. Soud tedy uzavírá, že ačkoliv se obě žaloby svým značným rozsahem dotýkaly i řady nesouvisejících témat, obsahovaly spoustu akademického balastu a vznášely vůči orgánům daňové správy leckdy až absurdní požadavky, tak v jádru byly důvodné, neboť správně poukázaly na to, že žalovaný chybně vyložil právní důsledky smlouvy uzavřené dne 9. 5. 2007 mezi žalobcem a CH, neboť již okamžik jejího podpisu považoval za zahájení prací ve smyslu učinění prvního právně závazného příslibu objednávky zařízení dle čl. 2 odst. 1 písm. j) Nařízení č. 1628/2006, ačkoliv tímto okamžikem mohlo být nejdříve datum 4. 6. 2007, kdy předmětná smlouva nabyla účinnosti. Tím pádem žalovaný chybně dovodil, že k zahájení prací došlo ještě před vydáním potvrzení C ze dne 22. 5. 2007 a že žalobce porušil všeobecné podmínky pro poskytnutí investiční pobídky ve formě slevy na dani z příjmů, čímž rovněž chybně vyhodnotil, že žalobcem uplatněné slevy na daních z příjmů v obdobích 2011 až 2017 byly neoprávněné. Z tohoto důvodu soud první i druhé napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). Žalovaný dále pochybil, když provádění závazných příslibů objednávek zařízení ze strany žalobce před datem 22. 5. 2007 dovozoval ze souboru faktur a z dokumentace pro územní řízení, neboť tyto dokumenty nepředstavují důkaz o závazných objednávkách zařízení. Z tohoto důvodu soud první i druhé napadené rozhodnutí zrušil též pro částečný rozpor zjištěného skutkového stavu s obsahem spisu [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].
75. V dalším řízení bude žalovaný vázán právním názorem, že podepsáním (podmíněně) smlouvy ze dne 9. 5. 2007 ještě nedošlo k zahájení prací ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. j) Nařízení č. 1628/2006, a tedy samotné uzavření této smlouvy nepředstavuje porušení podmínek pro poskytnutí investiční pobídky. Bude na žalovaném, zda doplní dokazování za účelem zjištění jiných skutečností, jež by nasvědčovaly tomu, že žalobce ještě před datem 22. 5. 2007 pořízoval dlouhodobý majetek, jehož náklady měly být podpořeny poskytnutou investiční pobídkou, resp. že byl jiným způsobem prakticky nucen splnit odkladací podmínku ze dne 9. 5. 2007 i pro případ, že by investiční pobídku nezískal. Pokud žalovaný v tomto směru dokazování nedoplní, nebo po doplnění nezjistí relevantní skutečnosti, pak mu nezbyde než vyhodnotit žalobcem uplatňované slevy na dani z příjmů ve zdaňovacích obdobích 2011 až 2017 jako oprávněné a v tomto rozsahu změnit platební výměry a znovu rozhodnout o vyměření daně.
76. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť neměl ve věci úspěch. Žalobci, který byl ve věci úspěšný, přiznal soud náhradu nákladů v celkové částce 37 161 Kč. Částka je tvořena zaplacenými soudními poplatky za podání žaloby ve výši 6 000 (2 x 3 000) Kč a za návrhy na přiznání odkladného účinku ve výši 2 000 (2 x 1 000) Kč a dále odměnou advokáta ve výši 29 161 Kč. Odměna advokáta zahrnuje šest úkonů právní služby po 3 100 Kč [2x převzetí a příprava věci, 2x sepis žaloby a 2x sepis repliky dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“) ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s.], dále dva úkony právní služby po 1 500 Kč (2 x sepis návrhu na přiznání odkladného účinku dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 2 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu), a dále osm paušálních částek jako náhrady

hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Částka 24 100 Kč je dále navýšena o částku 5 061 Kč coby náhradu za DPH 21%.

Poučení:

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

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

Praha 30. července 2020

JUDr. Věra ŠIMŮNKOVÁ, v. r.
předsedkyně senátu