



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: PROWELL s.r.o.**, IČ 26207281, se sídlem Rokycany, Arbesova 1003/III, *zastoupeného JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem, KPMG Legal s. r. o., advokátní kancelář, se sídlem Praha 8, Pobřežní 1a*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2016, čj. 44962/16/5200-11432-707309,

t a k t o:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 10. 2016, čj. 44962/16/5200-11432-707309, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 21 249 Kč, k rukám zástupce žalobce JUDr. Ing. Radka Halíčka, advokáta, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

Žalobou ze dne 20. 12. 2016, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou téhož dne se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2016, čj.

44962/16/5200-11432/707309 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“) a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“), zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územního pracoviště Rokycany (dále jen „*správce daně*“) ze dne 5. 9. 2014, čj. 1578454/14/2312-05300-401442 (dále jen „*platební výměr*“ nebo „*prvoinstanční rozhodnutí*“). Platebním výměrem byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ve výši 30 274 790 Kč.

Daň z příjmu právnických osob byla v rozhodném období upravena zákonem č. 586/1992 Sb., ve znění účinném pro rok 2013 (dále též jen „*ZDP*“ nebo „*zákon o daních z příjmů*“).

Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, upravuje daňový řád.

[I] *Žaloba*

Žalobce nejprve stručně popsal skutkový stav věci a shrnul průběh dosavadního řízení.

Dne 3. 8. 2000 podal žalobce Agentuře CzechInvest záměr získat investiční pobídky (dále jen „*záměr*“). V návaznosti na to dne 27. 10. 2000 obdržel nabídku na poskytnutí investičních pobídek, kterou akceptoval v podobě Žádosti o příslib investičních pobídek podané dne 21. 3. 2001. Řízení o udělení příslibu investičních pobídek bylo ukončeno vydáním rozhodnutí o příslibu ze dne 26. 4. 2001, č. 66/2001 (dále jen „*rozhodnutí o příslibu*“). V roce 2003 nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí na první stavbu, jíž se investiční pobídky týkají (dále jen „*kolaudační rozhodnutí*“) ve smyslu § 35a odst. 3 ZDP účinného do 29. 1. 2001 (tzn. před účinností zákona č. 453/2001 Sb., který novelizoval zákon o investičních pobídkách a zákon o daních z příjmů). Slevu na dani ve smyslu § 35a ZDP žalobce v roce 2003 nečerpal. Prvním rokem čerpání investiční pobídky v podobě slevy na dani bylo zdaňovací období roku 2004.

Žalobce dne 18. 6. 2014 podal řádné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 evidované správcem daně pod čj. 1284216/14 (dále jen „*daňové přiznání*“), ve kterém uplatnil slevu na dani z titulu investičních pobídek ve výši 30 268 753 Kč. Správce daně měl pochybnosti o správnosti údaje uvedeného v samostatné příloze k daňovému přiznání za zdaňovací období roku 2013 k řádce č. 5 tabulky H přílohy č. 1 II. oddílu, ve které žalobce uvedl jako „první zdaňovací období“ ve smyslu ustanovení § 35a odst. 3 ZDP rok 2004, zatímco v daňových přiznáních k dani z příjmů právnických osob za roky 2004 - 2010 byl uveden rok 2003. Tyto pochybnosti správce daně formuloval ve výzvě k odstranění pochybností čj. 1382430/14/2312-05300-401442. Z výše uvedeného evidenčního údaje uvedeného v samostatné příloze daňového přiznání správce daně dovedl své pochybnosti o správnosti uplatněné slevy na dani z titulu poskytnutí příslibu investiční pobídky dle § 35a ZDP ve zdaňovacím období roku 2013, neboť dle názoru správce daně doba deseti po sobě bezprostředně následujících

zdaňovacích období stanovená v § 35a odst. 3 ZDP, za které bylo možné slevu uplatnit, již uplynula.

S ohledem na to, že dle názoru správce daně žalobce neodstranil pochybnosti ohledně možnosti čerpání slevy na dani z příjmů právnických osob v podobě investičních pobídek v roce 2013, vydal správce daně platební výměr, ve kterém žalobcem uplatněnou slevu z titulu investičních pobídek neakceptoval a vyměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 30 274 790 Kč. Tento závěr žalovaný potvrdil v napadeném rozhodnutí a žalobcovo odvolání zamítl.

Žalobce vyjevil důvody podání žaloby v části páté. Napadené rozhodnutí je dle jeho názoru nezákonné, neboť vychází z nesprávného výkladu § 35a odst. 3 ZDP, pokud jde o stanovení počátku běhu desetileté lhůty pro čerpání investičních pobídek. V důsledku nesprávného výkladu žalovaný dovozuje, že žalobce nebyl oprávněn uplatnit slevu na dani z titulu investičních pobídek v roce 2013.

Taková interpretace je nezákonná z důvodu nesprávného posouzení právní otázky, přičemž (i) neguje závěry obsažené v ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), (ii) navazuje na nesprávnou aplikaci zásady legitimního očekávání, a (iii) ignoruje ústavní princip *in dubio mitius*.

V souladu s ustanoveními ZDP aplikovanými na daný případ a judikaturou NSS měl naopak žalovaný dojít k závěru, že žalobce měl právo dle § 35a odst. 3 ZDP stanovit jako první zdaňovací období čerpání investičních pobídek zdaňovací období roku 2004 a že tudíž žalobce uplatnil slevu na dani dle § 35a odst. 3 ZDP v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2013 oprávněně.

5.1 Znění § 35a odst. 3 ZDP relevantní pro daný případ

Rozhodnutí o příslibu investičních pobídek, na základě kterého žalobce investiční pobídky ve formě slevy na dani čerpal, bylo vydáno dne 26. 4. 2001. Všeobecné podmínky pro čerpání investičních pobídek však žalobce splnil až ve zdaňovacím období roku 2003 a ve stejném zdaňovacím období nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí na první stavbu, které se investiční pobídky týkaly. V mezidobí došlo k novelizaci ustanovení § 35a odst. 3 ZDP, které stanoví, za jaká zdaňovací období lze slevu na dani uplatňovat. Novelou (tj. zákonem č. 453/2001 Sb.) došlo s účinností k 30. 1. 2002 ke změně zákona o investičních pobídkách a vybraných ustanovení zákona o daních z příjmů, včetně významné novelizace ustanovení § 35a odst. 3 ZDP. Z hlediska aplikace tohoto ustanovení neobsahovala novela žádné přechodné ustanovení.

Vzniká tedy otázka, zda by na situaci žalobce měla být aplikována právní úprava § 35a odst. 3 ZDP ve znění před novelou nebo naopak ve znění po novele. Žalovaný vychází při svém právním posouzení z toho, že na situaci žalobce je třeba uplatnit § 35a odst. 3 ZDP ve znění před novelou, tedy v následujícím znění: *„Slevu na dani podle odstavce 1 lze uplatňovat po dobu 10 po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za které lze uplatnit slevu, je zdaňovací období, ve kterém*

a) nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí,

b) byl vydán souhlas stavebního úřadu se zahájením zkušebního provozu před vydáním kolaudačního rozhodnutí na první stavbu nebo část stavby, již se investiční pobídky týkají. “.

Jak uvádí žalovaný na straně 28 napadeného rozhodnutí, úprava § 35a odst. 3 ZDP ve znění po novele se na daný případ nevztahuje, neboť vzhledem ke znění přechodných ustanovení novely ji nelze použít pro poplatníky, kterým bylo vydáno rozhodnutí o příslibu investičních pobídek přede dnem nabytí účinnosti novely.

Žalobce primárně vychází z aplikace ustanovení § 35a odst. 3 ZDP ve znění před novelou, neboť tento závěr lze a contrario dovodit z judikatury Nejvyššího správního soudu, konkrétně z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2014, čj. 5 Afs 59/2013-55, z jehož závěrů a závěrů jemu předcházejícího rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 4. 2013, čj. 6 Ca 104/2009 – 64, vyplývá, že má být vzhledem k absenci přechodných ustanovení k novele § 35b odst. 4 ZDP (tedy ustanovení v zásadě totožnému jako § 35a odst. 3 ZDP, pouze pro jinou skupinu poplatníků) zákonný režim stanoven v závislosti na tom, zda rozhodnutí o příslibu investičních pobídek bylo vydáno před nebo po účinnosti novely.

Tato judikatura však zároveň potvrzuje, že k aplikaci § 35a odst. 3 ZDP není v novele obsaženo žádné přechodné ustanovení. Žalobci tedy není zřejmé, s odkazem na jaká konkrétní přechodná ustanovení novely žalovaný svůj závěr o správnosti aplikace ustanovení § 35a odst. 3 ZDP ve znění před novelou učinil. V tomto ohledu je napadené rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné.

Vzhledem k absenci přechodných ustanovení k předmětnému ustanovení novely přichází tedy podle názoru žalobce v úvahu i výklad, podle kterého se na situaci žalobce uplatní právní úprava § 35a odst. 3 ZDP ve znění po novele. Důvodem pro tuto úvahu je skutečnost, že žalobce do doby, než novela nabyla účinnosti, tj. do 30. 1. 2002, nesplnil žádnou z podmínek vyplývajících z ustanovení § 35a odst. 3 ZDP pro čerpání slevy na dani z příjmů z titulu investičních pobídek k předmětné stavbě, ve vztahu k níž byly investiční pobídky čerpány, nenabylo právní moci kolaudační rozhodnutí, ani nebyl stavebním úřadem vydán souhlas se zahájením zkušebního provozu. Podle názoru žalobce by pak i aplikace právní úpravy § 35a odst. 3 ZDP ve znění po novele svědčila závěru o tom, že žalobce byl oprávněn za zdaňovací období roku 2013 slevu na dani čerpat (viz dále).

Podle názoru žalobce tedy právní úprava z důvodu své nejasnosti (konkrétně z důvodu absence přechodného ustanovení) v dané situaci umožňuje dva možné, rovnocenně přesvědčivé výklady, a s ohledem na konstantní judikaturu je tedy třeba použít takový z nich, který je pro daňový subjekt příznivější (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 662/02, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44 a další).

5.2 Stanovení prvního zdaňovacího období podle § 35a odst. 3 ZDP před novelou

S ohledem na to, že žalobce pravomocně zkolaudoval první stavbu (ve smyslu citovaného ustanovení) v roce 2003, ve kterém zároveň byly splněny všeobecné podmínky ve smyslu § 2 odst. 2 zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých

zákonů (zákon o investičních pobídkách), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZIP“), jak vyplývá z provedené kontroly podmínek investičních pobídek, pak žalovaný dovozuje, že právě zdaňovací období roku 2003 je tím zdaňovacím obdobím, ve kterém počíná běžet desetiletá lhůta pro čerpání investičních pobídek (str. 39 napadeného rozhodnutí). Tento závěr žalovaný činí i s poukazem na to, že žalobce v samostatné příloze daňových přiznání za zdaňovací období let 2004 - 2010 uvedl rok 2003 jako první zdaňovací období pro účely čerpání investičních pobídek. Z toho žalovaný dovodil, že žalobce uplatnil slevu na dani z titulu investičních pobídek za zdaňovací období roku 2013 neoprávněně.

Pokud žalobce splnil všeobecné a zvláštní podmínky v roce 2003 (včetně kolaudace staveb, jichž se investiční pobídky týkají), nevyplyvá podle jeho názoru z této skutečnosti závěr, že toto zdaňovací období bez dalšího představuje první zdaňovací období ve smyslu § 35a odst. 3 ZDP ve znění před novelou. Žalobce je naopak přesvědčen, že § 35a odst. 3 ZDP ve znění před novelou mu dává možnost volby, které zdaňovací období určí jako první zdaňovací období ve smyslu § 35a odst. 3 ZDP, přičemž od tohoto období se také počítá desetiletá lhůta pro jejich čerpání. Závěr žalobce ohledně možnosti čerpání slevy na dani za zdaňovací období roku 2013 při použití právní úpravy § 35a odst. 3 ZDP ve znění před novelou vychází z argumentace uvedené níže.

5.2.1 Možnost volby prvního zdaňovacího období

Žalovaný dovozuje, že v režimu ustanovení § 35a odst. 3 ZDP ve znění před novelou byl počátek běhu lhůty, v níž lze slevu na dani uplatnit, pevně stanoven pravomocným kolaudačním rozhodnutím (resp. vydáním souhlasu se zahájením zkušebního provozu) na první stavbu, které se investiční pobídky týkaly. Dle názoru žalovaného ustanovení § 35a odst. 3 ZDP ve znění před novelou samo o sobě stanoví první zdaňovací období, za které lze slevu uplatnit, zcela jednoznačně, přičemž v posuzovaném případě je dle žalovaného oním prvním zdaňovacím obdobím rok 2003, kdy nabyla účinnosti kolaudační rozhodnutí.

V tomto ohledu se však žalovaný v napadeném rozhodnutí omezil na pouhé opakování svého právního názoru, aniž by uvedl jakoukoliv ucelenou argumentaci vyvracející správnost výkladu uvedeného žalobcem v odvolání a v judikatuře NSS, na kterou žalobce v odvolání odkazoval.

Naproti tomu podle názoru žalobce je třeba ustanovení § 35a odst. 3 ZDP ve znění před novelou vykládat tak, že počínaje obdobím, v němž nabyla právní moci kolaudační rozhodnutí, vzniká subjektu možnost, nikoliv povinnost slevu na dani uplatnit. Žalobce mohl zahájit uplatňování slevy na dani nejdříve v tomto zdaňovacím období nebo kdykoliv poté. Zdaňovací období, ve kterém byla sleva na dani žalobcem skutečně uplatněna, pak představuje počátek desetiletého období ve smyslu § 35a odst. 3 ZDP.

Výše uvedený závěr jasně vyplývá i ze znění ZDP po novele, která zavedla určitý limit volby prvního zdaňovacího období: „Slevu na dani podle odstavce 1 lze uplatňovat po dobu deseti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za které lze slevu na dani uplatnit, je zdaňovací období, ve kterém poplatník splnil všeobecné podmínky podle zvláštního právního předpisu a zvláštní podmínky

stanovené tímto zákonem, nejpozději však zdaňovací období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu....“

Pokud by úvodní část ustanovení bez tučně zvýrazněné části stanovila první zdaňovací období z období pro uplatňování slevy na dani fixně jako zdaňovací období, ve kterém byly splněny předmětné podmínky (pozn. podle právní úpravy před novelou bylo předpokladem stanoveným v § 35a odst. 3 ZDP namísto splnění podmínek nabytí právní moci kolaudačního rozhodnutí), jak tvrdí žalovaný, neměla by tučně zvýrazněná část žádný smysl. Pokud by totiž poplatník nemohl stanovit první zdaňovací období jako období pozdější než to, ve kterém splnil předmětné podmínky, postrádalo by smysl jeho možnost omezovat třemi roky od vydání rozhodnutí o příslibu (omezuující podmínka by se nikdy nemohla realizovat). Jinými slovy, bylo by nelogické upravovat v zákoně omezení k neexistujícímu právu.

V ustanovení § 35a odst. 3 ZDP po novele je tedy jasně zakotvené právo poplatníka stanovit první zdaňovací období relevantní pro počátek běhu období pro uplatňování slevy na dani, a to s omezením možnosti posunout počátek běhu období na zdaňovací období, ve kterém uplynuly tři roky od vydání rozhodnutí o příslibu. Ustanovení § 35a odst. 3 ZDP ve znění před novelou obsahovalo totožnou formulaci vymezující první zdaňovací období (viz výše podtržená část ustanovení), s tím, že stanovilo nabytí právní moci kolaudačního rozhodnutí jako předpoklad pro uplatnění slevy na dani. Vzhledem k totožné formulaci je naprosto zřejmé, že nelze vykládat ustanovení § 35a odst. 3 ZDP po novele jako právo poplatníka stanovit první zdaňovací období (byť omezené), aniž by se tento výklad uplatnil i na ustanovení před novelou.

Výklad žalovaného, že první zdaňovací období z období pro uplatňování slevy na dani je vždy zdaňovací období, ve kterém nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí (při splnění relevantních podmínek), je tedy v rozporu s právní logikou, na které je předmětné ustanovení vystavěno. Z absence ustanovení omezujícího právo daňového subjektu stanovit první zdaňovací období relevantní pro určení počátku běhu desetiletého období pro uplatňování slevy na dani nelze totiž v žádném případě dovodit neexistenci tohoto práva.

Závěr, že daňový subjekt si může zvolit první zdaňovací období, ve kterém slevu na dani z titulu investičních pobídek v zákonném režimu před novelou poprvé uplatní, byl potvrzen několika rozhodnutími Nejvyššího správního soudu. Prvním z nich je rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2009, čj. 1 Afs 49/2009-109, v němž se NSS zabýval výkladem ustanovení § 35b odst. 4 ZDP ve znění před novelou. Toto ustanovení obsahovalo doslovně stejné znění (vyjma jiného počtu zdaňovacích období pro uplatňování slevy na dani) jako § 35a odst. 3 ZDP, které je relevantní pro žalobce. NSS se ve výše uvedeném rozsudku mimo jiné zaměřil právě na otázku určení počátku oněch po sobě následujících zdaňovacích období, v nichž lze slevu na dani uplatnit. Předmětné ustanovení NSS vyložil tak, že *„toto ustanovení sice stanoví první zdaňovací období, za které lze uplatnit slevu na dani (...), avšak jedná se o možnost, nikoliv povinnost tuto slevu uplatnit. Z toho vyplývá, že poplatník může slevu na dani uplatnit kdykoliv poté, co splnil všeobecné a zvláštní podmínky ve smyslu § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů, a zároveň poté, kdy nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí, nebo*

byl vydán souhlas stavebního úřadu se zahájením zkušebního provozu před vydáním kolaudačního rozhodnutí na první stavbu nebo část stavby, již se investiční pobídky týkají. “

NSS stručně shrnul své závěry do následující právní věty: **„Ustanovení § 35b odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., 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. “**

Jinými slovy, NSS ve výše citovaném rozsudku jasně konstatoval, že pro určení prvního zdaňovacího období pro uplatnění slevy na dani je podstatné to, kdy daňový subjekt slevu poprvé skutečně uplatnil, nikoliv okamžik nabytí právní moci kolaudačního rozhodnutí, jak nesprávně dovozuje žalovaný.

V této souvislosti žalobce zdůrazňuje, že daný závěr byl jednoznačně potvrzen i rozhodnutím NSS ze dne 29. 5. 2014, čj. 5 Afs 59/2013-557, ve kterém NSS mimo jiné uvedl, že: *„Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje na rozsudek čj. 1 Afs 49/2009 - 109, ze dne 26. 8. 2009, v němž se zdejší soud ve skutkově obdobné věci rovněž zabýval otázkou interpretace ust. § 35b odst. 4, byť ve znění zákona do 29. 1. 2002. V citovaném rozsudku přitom soud konstatoval: „Ustanovení § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů sice stanoví první zdaňovací období, za které lze uplatnit slevu na dani (v projednávaném případě jde o zdaňovací období roku 2001), avšak jedná se o možnost, nikoliv povinnost tuto slevu uplatnit. Z toho vyplývá, že poplatník může slevu na dani uplatnit kdykoliv poté, co splnil všeobecné a zvláštní podmínky ve smyslu § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů, a zároveň poté, kdy nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí, nebo byl vydán souhlas stavebního úřadu se zahájením zkušebního provozu před vydáním kolaudačního rozhodnutí na první stavbu nebo část stavby, již se investiční pobídky týkají. Až od okamžiku, kdy tuto slevu poprvé uplatní, se počítá oněch 5 bezprostředně následujících zdaňovacích období, v nichž lze slevu na dani uplatňovat.“ Od závěrů zde vyslovených nemá důvod se odchýlit senát ani ve věci nyní projednávané. “*

Byť se rozhodnutí NSS ze dne 29. 5. 2014, čj. 5 Afs 59/2013-557, týká ZDP ve znění po novele, lze výklad provedený NSS v tomto rozsudku plně vztáhnout i na znění zákona aplikované na situaci žalobce, neboť interpretovaný výraz „lze uplatnit je v § 35a odst. 3 ZDP ve znění po novele užít v totožném kontextu jako ve znění ZDP před novelou.

Výše citované závěry byly v obecné rovině aprobovány také rozsudkem NSS ze dne 14. 10. 2015, sp. zn. 1 Afs 77/2015.

Z výše uvedených rozhodnutí, které je možno co do obecných principů aplikovat i na situaci žalobce, plyne, že žalobce měl na základě aplikace právní úpravy § 35a odst. 3 ZDP ve znění před novelou možnost volby prvního zdaňovacího období pro uplatnění slevy na dani z titulu investičních pobídek.

5.2.2 Obecný význam ustálené judikatury vrcholných soudů v oblasti správního práva

NSS jako vrcholný soudní orgán ve správním soudnictví zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodování správních orgánů. Mimo správní soudnictví pak jako zvláštní soudní orgán stojí Ústavní soud, který rozhoduje o tom, zda rozhodnutí NSS jsou v souladu s ústavním pořádkem České republiky (článek 112 zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky).

Z postavení jednotlivých soudů lze usuzovat, že pramenem práva dotvářejícím právo psané je zejména judikatura NSS a Ústavního soudu. V této oblasti Ústavní soud judikoval, že v obecné rovině ve vztahu k závaznosti soudní judikatury by měl být již jednou učiněný výklad, nedojde-li k následnému shledání dostatečných relevantních důvodů podložených racionálními a přesvědčivějšími argumenty, ve svém souhrnu konformnějšími s právním řádem jako významovým celkem a svědčícími tak pro změnu judikatury, východiskem pro rozhodování následujících případů stejného druhu, a to z pohledu principů právní jistoty, předvídatelnosti práva, ochrany oprávněné důvěry v právo (oprávněného legitimního očekávání) a principu formální spravedlnosti (rovnosti) [srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 9. 2006, sp. zn. II. ÚS 566/05].

Důležitost hodnoty předvídatelnosti práva jako základní hodnoty právního řádu zdůrazňuje také Evropský soud pro lidská práva, v jehož judikatuře je jako jedno ze základních kritérií kvality práva opakovaně používána jeho předvídatelnost (viz např. rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva ve věci Rekvényi proti Maďarsku ze dne 20. května 1999 či Feldek proti Slovensku ze dne 12. července 2001).

Žalobce rovněž poukazuje na to, že orgány finanční správy mají dle § 8 odst. 2 daňového řádu povinnost dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly neodůvodněné rozdíly. Správce daně, resp. žalovaný tak nemá oprávnění libovolně aplikovat vlastní výklad zákona, aniž by jasně vymezil, v jakých relevantních podstatných charakteristikách, které mohou mít vliv na interpretaci období pro uplatňování slevy na dani, se situace žalobce v podstatném ohledu liší od skutkového stavu, na jehož základě rozhodoval NSS ve výše uvedených rozhodnutích.

5.2.3 Nesprávnost aplikace relevantní judikatury ze strany žalovaného

Žalovaný k argumentaci žalobce výše citovanými rozsudky NSS uvádí, že rozhodnutí NSS sp. zn. 1 Afs 49/2009 řešilo jen individuální právní úkon (fúze) a nezabývalo se otázkou vztahu závaznosti zákonné právní úpravy na danou konkrétní situaci (str. 31 napadeného rozhodnutí).

Návazně na rozsudek sp. zn. 1 Afs 77/2015, který lze označit jako pokračování kauzy řešené v rozsudku sp. zn. 1 Afs 49/2009, žalovaný dovozuje, že jím došlo k judiatornímu posunu, vycházejícímu ze zásady legitimního očekávání v návaznosti na nutnost zhodnocení faktického stavu věci.

V rozhodnutí NSS sp. zn. 1 Afs 49/2009 sice byla řešena otázka investičních pobídek ve vztahu k tomu, zda v daném období bylo z hlediska zvláštních podmínek stanovených ZDP možné uskutečnit fúzi; to však nic nemění na tom, že byla posuzována

situace, kdy bylo rozhodnutí o příslibu investičních pobídek vydáno před účinností novely a že byl pro účely posouzení této otázky předmětem přezkumu právě i výklad ustanovení § 35b odst. 4 ZDP ve znění před novelou, který obsahoval doslovně stejné znění (vyjma jiného počtu zdaňovacích období pro uplatňování slevy na dani) jako § 35a odst. 3 ZDP.

Žalobce v této souvislosti poukazuje na to, že byť se v uvedeném rozhodnutí NSS zabýval jinou dílčí otázkou ve vztahu k právní úpravě investičních pobídek v ZDP, poskytl NSS ve výše citované judikatuře zcela jasné obecné závěry, které jsou relevantní i pro nyní posuzovanou věc. Proto je žalovaný dle názoru žalobce povinen tyto obecné závěry aplikovat i ve věci žalobce.

Z odůvodnění rozhodnutí NSS sp. zn. 1 Afs 49/2009 je zřejmé, jakou interpretaci období pro uplatňování slevy na dani (resp. prvního zdaňovacího období z tohoto období) NSS zvolil, i jak k ní dospěl.

V této souvislosti žalobce opětovně uvádí, že jakkoli jsou rozhodnutí NSS právně závazná pouze pro daný případ, obecné právní závěry vyslovené v rozsudcích NSS jsou zcela zásadním interpretačním vodítkem pro rozhodování správců daní o právech a povinnostech daňových subjektů. S ohledem na to, že stejný právní názor ohledně stanovení prvního zdaňovacího období pro uplatnění slevy na dani z titulu investičních pobídek NSS vyslovil již ve dvou obdobných rozhodnutích [vydaných v letech 2009 (jak již zmíněno výše, správnost výkladu období pro uplatňování slevy na dani v daném rozsudku byla navíc dále potvrzena i nedávným rozsudkem ve vztahu k témuž daňovému subjektu z roku 2015) a 2014], je nutno na něj nahlížet jako na ustálený judikatorní názor. Rozsudek sp. zn. 1 Afs 77/2015 současně nelze hodnotit jako judikatorní odklon od předchozích rozhodnutí, jak bude podrobněji argumentováno níže.

Odmítnutí aplikace obecných závěrů ohledně stanovení prvního zdaňovacího období ve smyslu § 35a odst. 3 ZDP obsažených ve výše citovaných rozsudcích na právě posuzovaný případ tak nemůže obstát a jedná se o nezákonnou svévoli ze strany žalovaného.

5.2.4 Zásada legitimního očekávání

Žalovaný se snaží v napadeném rozhodnutí dovodit, že v roce 2000 a 2001 byla dána ustálená správní praxe týkající se výkladu možnosti prvního roku čerpání investičních pobídek, v souladu s kterou je nutno počítat desetiletou lhůtu pro uplatňování slevy na dani od toho zdaňovacího období, ve kterém nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí (tj. rok 2003), a tato praxe musela být žalobci v době podání záměru známa, jelikož žalobce uvedl v samostatné příloze daňového přiznání rok 2003 jako první zdaňovací období ve smyslu § 35a odst. 3 ZDP a tento přístup až do roku 2010 nerozporoval. Současně žalovaný poukazuje na to, že rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 77/2015 představuje odklon od rozsudku sp. zn. 1 Afs 49/2009, v důsledku čehož není v této věci dána ustálená rozhodovací praxe.

5.2.4.1 Dovození závazných závěrů z čistě evidenčních údajů uvedených v daňovém přiznání

Žalovaný s poukazem na skutečnost, že žalobce v samostatné příloze k daňovému přiznání k řádce č. 5 tabulky H přílohy č. 1 II. oddílu v letech 2003-2010 uvedl rok 2003 jako první zdaňovací období pro uplatnění slevy, dovozuje, že žalobce tento rok v té době objektivně považoval za první zdaňovací období z desetileté doby pro uplatnění slevy na dani ve smyslu § 35a odst. 3 ZDP ve znění před novelou.

Žalobce uvádí, že tento údaj v samostatné příloze má jen informativní a evidenční charakter, a nelze z něho v žádném případě dovozovat, jak to činí žalovaný, jakékoliv normativní závěry o počátku běhu lhůty pro uplatnění slevy na dani. Současně nelze na základě toho informativního údaje dovozovat, že žalobce byl v dobré víře v to, že rok 2003 je prvním rokem desetileté lhůty pro čerpání investičních pobídek.

S ohledem na to, že příslušné ustanovení zákona o daních z příjmů, co do určení prvního roku čerpání investičních pobídek, nebylo v prvních letech jeho existence zcela jednoznačné (jak je zřejmé i z pozdějších soudních výkladů k dané problematice a několika následných novel), žalobce v samostatné příloze zvolil konzervativnější (a nesprávný) přístup, když v ní uvedl rok 2003 jako první rok pro účely čerpání investičních pobídek. Pokud žalobce tento přístup uplatňoval a nerozporoval jej, nelze z této skutečnosti vyvozovat jiný závěr než ten, že žalobce aplikoval výklad ustanovení § 35a odst. 3 ZDP před novelou, který byl nesprávný. Navíc nesprávné uvedení tohoto údaje v samostatné příloze daňového přiznání za zdaňovací období let 2004 až 2010 nemělo žádný relevantní dopad na výpočet splatné daně za tato zdaňovací období, tudíž v těchto letech nepředstavovalo stanovení prvního zdaňovacího období pro žalobce právní otázku vyžadující detailní posouzení. Pro žalobce bylo v souvislosti se sestavením daňového přiznání klíčové zejména ověření toho, zda za období, ve kterém se rozhodl slevu na dani poprvé uplatnit (tj. zdaňovací období roku 2004), byly pro toto uplatnění slevy splněny veškeré podmínky.

V žádném případě pak nelze dovozovat, jak to činí v napadeném rozhodnutí žalovaný, že uvedením zdaňovacího období roku 2003 jako prvního zdaňovacího období v rámci samostatné přílohy daňového přiznání v letech 2004 až 2010 žalobce počátek lhůty pro uplatňování slevy na dani s vydáním předmětných kolaudačních rozhodnutí sám spojil. Pokud dále žalovaný na straně 22 napadeného rozhodnutí uvádí, že neměl důvod pochybovat o objektivitě tohoto (čistě evidenčního) údaje uvedeného v samostatných přílohách daňového přiznání, připouští tím v zásadě, že podle jeho názoru není počátek běhu období pro uplatňování slevy na dani pevně stanovený zákonem, ale je zcela na vůli daňového subjektu a správce daně není povolán správnost či relevanci takto stanoveného prvního zdaňovacího období zkoumat. V tomto ohledu je argumentace žalovaného rozporuplná, neboť jak bylo uvedeno výše, dovodil žalovaný zároveň, že počátek běhu lhůty, v níž lze slevu na dani uplatnit, je v režimu § 35a odst. 3 ZDP ve znění před novelou sám o sobě pevně stanoven právě tímto zákonným ustanovením.

Pokud však žalobce následně zjistí, že existuje a je soudem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 49/2009) potvrzen jiný výklad zákona, nemůže žalobci zásadně tento, zcela jasně evidenční údaj nesprávně uvedený v samostatné příloze

daňového přiznání, bránit v uplatnění tohoto správného a soudem aprobovaného výkladu relevantních zákonných ustanovení při stanovení daně za pozdější zdaňovací období.

5.2.4.2 Správní praxe a první rok čerpání investičních pobídek

Žalovaný se současně snaží dovodit, že v roce 2000 a 2001 byla dána závazná správní praxe, která určovala, že první rok čerpání investičních pobídek je nutno navázat jen a pouze na rok, kdy nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí, a žalobce tak neměl právo volby určení počátku běhu lhůty uplatňování slevy na dani. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí (str. 38 a 39), že v těchto letech byla dána správní praxe ohledně posouzení splnění všeobecných a speciálních podmínek, resp. že v tomto období byla již úřady vykonávajícími správou investičních pobídek sjednocena metodika vyhodnocování předpokládaného splnění těchto podmínek v době posuzování (ne)udělení příslibu investičních pobídek. Tento závěr činí na základě počtu příslibů investičních pobídek vydaných v roce 2000 a 2001. V návaznosti na to se žalovaný snaží dovodit správní praxi ohledně stanovení prvního zdaňovacího období ve smyslu § 35a odst. 3 ZDP.

Dle názoru žalobce se však jedná o zřejmou záměnu pojmů „podmínka čerpání investičních pobídek“, „první období čerpání investičních pobídek“ a „podmínka pro udělení investičních pobídek“ ze strany žalovaného. Otázka, zda bude žalobce schopen v budoucnu splnit všeobecné a zvláštní podmínky, stejně jako zda případně kdy bude schopen investiční pobídky čerpat, je však zcela odlišnou od otázky posouzení prvního období ve smyslu § 35a odst. 3 ZDP.

Současně žalobce poukazuje na to, že v roce 2000 ani 2001 nemohla existovat právně závazná správní praxe vztahující se k určení, od kterého roku je nutno počítat oněch 10 let pro čerpání investiční pobídky. V těchto letech celá právní úprava investičních pobídek teprve vznikala, a to poněkud turbulentně, kdy hlavní snahou bylo přilákat do České republiky zahraniční investory. Tomu odpovídá i několik novel relevantních ustanovení zákona o daních z příjmů a zákona o investičních pobídkách, které po roce 2000 následovaly.

Žalobce současně poukazuje na to, že mezi zástupci finanční správy a odbornou veřejností byla otázka určení prvního roku čerpání investičních pobídek po dlouhou dobu nejasná, kdy oficiální diskuse byly vedeny a závěr ohledně této otázky byl učiněn až v roce 2007. Konkrétně byla tato otázka řešena v rámci tzv. Koordinačního výboru (tj. platforma, kde jsou zástupci finanční správy, resp. Ministerstva financí a v současnosti Generálního finančního ředitelství a Komory daňových poradců diskutovány nejasné otázky v oblasti daňového práva) č. 195/27.11.07, ve kterém Ministerstvo financí potvrdilo, že daňový subjekt si může vybrat, kdy investiční pobídky (po splnění zákonných podmínek) uplatní, resp. bylo potvrzeno, že je dána možnost volby zdaňovacího období, kdy lze slevu na dani uplatnit poprvé. Právě tímto zdaňovacím obdobím pak začíná běžet lhůta pro uplatnění slevy z titulu investičních pobídek – což vyplývá právě i z ustanovení § 35a odst. 3 ZDP. Na tento závěr dále navázal Koordinační výbor z roku 2008 č. 236/09.04.08.

Přestože výše uvedené závěry byly učiněny ve vztahu ke znění zákona o daních z příjmů, ve kterém již byla stanovena maximální lhůta 3 let od přijetí příslibu investičních

pobídek pro zahájení čerpání investičních pobídek, je evidentní, že v této oblasti panovaly dlouhou dobu výkladové nejasnosti, a nebylo tudíž možné hovořit o vzniku právně závazné správní praxe.

Nad rámec uvedeného je zřejmé, že správní praxe ohledně počátku období čerpání slevy na dani v situaci, kdy daňový subjekt uplatnil slevu na dani později než v roce kolaudace, logicky nemohla být založena dříve, než v souvislosti s rozhodováním o výši daňové povinnosti na konci období čerpání slevy. I v tomto ohledu je předpoklad žalovaného ohledně existence správní praxe již v letech 2000 či 2001 nesprávný.

5.2.4.3 Legitimní očekávání, podmínky pro čerpání a první období čerpání

Dále žalovaný dovozuje, že určení zdaňovacího období, od kterého se odvíjí počátek běhu lhůty pro uplatnění slevy na dani z titulu investičních pobídek, je objektivní a natolik zásadní skutečností, která musela být žalobci známa v době rozhodovacího procesu o jejím udělení, a nelze jí tak měnit na základě pozdějšího rozhodnutí správních soudů.

Není sporu o tom, že žalobce zákonem předepsané podmínky pro čerpání investičních pobídek splnil a dodržoval. Žalobce tak při deklarování splnění zákonných podmínek v rámci záměru legitimně očekával, že bude moci slevu na dani z titulu investičních pobídek uplatnit. Zcela odlišnou otázkou však je, od kterého zdaňovacího období se počítá desetileté období pro uplatnění slevy na dani.

Toto období při podání záměru není často vůbec známo, jelikož se odvozuje až od skutečností, které nastanou se značným časovým zpožděním po podání tohoto záměru. Navíc, jak bylo mnohokrát potvrzeno ze strany Ministerstva průmyslu a obchodu, poskytovatele veřejné podpory ve formě investičních pobídek, údaje uvedené v záměru získat investiční pobídky se mohou od skutečnosti odchýlovat. Tento přístup respektuje skutečnost, že v době sestavení záměru není možné přesně odhadnout budoucí vývoj společnosti, a právě proto jsou odchylky od záměru, pokud jsou v souladu s podpořeným projektem, obecně akceptovány.

K tomu argumentu, uplatněnému již v rámci odvolacího řízení (Vyjádření v rámci odvolacího řízení, čj. 34657/16/5200-11432-707309), žalovaný uvedl (str. 38 napadeného rozhodnutí), že se nelze ztotožnit s argumentem, že v době sestavování záměru není možné odhadnout vývoj společnosti. Současně žalovaný uvádí, že vydáním rozhodnutí o příslibu končí správní řízení a investor má připravené podmínky pro čerpání investičních pobídek.

Z ekonomického hlediska je nutno závěr žalovaného považovat za zcela lichý - v době podání záměru může totiž být znám pouze určitý výhled, který však z logiky věci nemusí vždy zcela odpovídat realitě. Navíc míra schopnosti odhadnout budoucí vývoj ekonomiky a ekonomického zdraví společnosti, resp. míra predikce budoucího vývoje trhu, rozhodně není podmínkou pro udělení investičních pobídek. Stejně jako není pravdou, že v době podání záměru jsou již připraveny podmínky pro čerpání investičních pobídek - právě naopak, až po podání záměru je možno zahájit investici a připravovat splnění podmínek pro čerpání investičních pobídek.

Konečně žalobce v této souvislosti uvádí, že předpoklad žalovaného, že již v průběhu rozhodovacího procesu ohledně poskytnutí příslibu investičních pobídek musí být daňovému subjektu známo určení zdaňovacího období, od kterého se odvíjí období pro uplatňování slevy na dani, je z právního hlediska nedůvodný. Z pohledu objektivit, předvídatelnosti práva a právní jistoty je postačující, pokud zákonná úprava stanoví způsob určení toho prvního zdaňovacího období. Určení prvního zdaňovacího období pak zcela jistě nepředstavuje jednu z podmínek posuzovaných všemi dotčenými orgány, což nesprávně dovozuje žalovaný. Právě naopak - způsob určení prvního zdaňovacího období ve smyslu § 35a odst. 3 ZDP je otázkou upravenou zákonem, která není předmětem posuzování v rámci správního řízení o poskytnutí příslibu investičních pobídek.

5.2.4.4 Legitimní očekávání v chápání žalovaného v návaznosti na citovaná soudní rozhodnutí

V rozsudku sp. zn. 1 Afs 77/2015 (bod 84 a násl.) NSS v prvé řadě konstatoval, že výklad NSS z roku 2009 (Rozsudek sp. zn. 1 Afs 49/2009) ohledně prvního období pro uplatnění slevy na dani byl správný. Dále bylo však dle NSS nutno nad rámec toho posuzovat, zda aplikaci tohoto výkladu v konkrétním případě lze považovat za spravedlivou s tím, že to bylo možno posoudit až v řízeních po zveřejnění tohoto rozsudku. V daném případě NSS obecně uzavřel, že správný výklad provedený rozsudkem sp. zn. 1 Afs 49/2009 by nebylo možno na stěžovatelku aplikovat, pokud by prokázala, že měla určitá legitimní očekávání opačná od názoru NSS vyjádřeného v rozhodnutí z roku 2009, která se však dle názoru NSS zakládala na dosavadním nesprávném výkladu finanční správy.

NSS tedy v souladu s ústavně chráněnými principy pouze umožnil, aby nebyl vůči danému daňovému subjektu (při splnění podmínky vzniklých legitimních očekávání) použit obecně správný výklad podaný rozsudkem sp. zn. 1 Afs 49/2009, pokud by to vůči němu bylo nespravedlivé. Jinými slovy NSS tedy pouze dovodil, že princip ochrany legitimních očekávání má přednost před principem legality. Tento rozsudek tak nelze v žádném případě považovat za odklon od předchozích rozhodnutí NSS, nýbrž za potvrzení, že v případě režimu zákona o daních z příjmů právnických osob ve znění před novelou si může daňový subjekt zvolit období, ve kterém slevu na dani z titulu investičních pobídek uplatní poprvé a od kterého se tak bude posuzovat desetiletá lhůta pro čerpání investičních pobídek.

Z výše uvedeného rozhodnutí NSS tedy jasně vyplývá, že výkladem, který má být obecně aplikovatelný na další případy, je výklad učiněný v rozsudku sp. zn. 1 Afs 49/2009, tedy výklad uplatněný žalobcem. Pouze tehdy, pokud je na základě vzniklých legitimních očekávání pro daňový subjekt příznivější jiný výklad, je nutno tento jiný výklad uplatnit. Jinými slovy, bez ohledu na průběh dalšího řízení v daném případě je zřejmé, že žalovaný nemůže vůči žalobci svévolně uplatňovat nesprávný výklad zákona k jeho tíži, jak to činí žalovaný v napadeném rozhodnutí.

Zároveň žalobce zdůrazňuje, že v průběhu daňového řízení nikdy nenamítal, že by výklad učiněný v rozsudku sp. zn. 1 Afs 49/2009 byl v důsledku jemu vzniklých

legitimních očekávání pro něj jakkoliv nepříznivý a že by se dožadoval uplatnění jiného než tohoto soudem aprobevaného výkladu. Právě naopak - žalobce se uplatnění výkladu učiněného v rozsudku sp. zn. 1 Afs 49/2009 konzistentně dovolává, a to jak v rámci daňového řízení, tak v této žalobě. Již jen vzhledem k této skutečnosti je zřejmé, že argumentace žalovaného založená na legitimních očekáváních daňového subjektu je v daném případě nejen nesprávná, ale též bezpředmětná.

5.2.4.5 Legitimní očekávání plynoucí z nesprávné právní praxe

Žalobce dále poukazuje na to, že NSS konstantně judikuje, že aby se mohl daňový subjekt dovolávat ustálené správní praxe a legitimního očekávání ve víře na takovou správní praxi, je nutné nejen to, aby taková praxe prokazatelně existovala, ale také aby daná praxe byla v souladu se zákonem.

S ohledem na výše citovanou judikaturu NSS je nutno výklad prvního zdaňovacího období ve smyslu § 35a odst. 3 ZDP ve znění před novelou aplikovaný žalovaným považovat za zjevně nesprávný. Proto nemůže být tento výklad, byť by se na jeho základě vyvinula určitá správní praxe, zohledněn při stanovení daňové povinnosti v pozdějším zdaňovacím období, v němž je již správný výklad této otázky správcí daně a žalovanému znám, neboť úkolem správních orgánů v daňovém řízení je usilovat o správné stanovení daňové povinnosti (ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu.)

5.2.5 Úmysl zákonodárce

V této souvislosti žalovaný rovněž argumentuje záměrem zákonodárce neumožnit daňovým subjektům volbu prvního období čerpání investičních pobídek. Záměru zákonodárce naopak umožnit daňovému subjektu volbu prvního roku čerpání investičních pobídek však zcela jasně svědčí právě novela, která za využití logického argumentu *a maiori ad minus* první rok čerpání pobídek ohraničila třemi lety. Navíc, je-li výklad zákona nejasný (což byl tento případ i s ohledem na chybějící přechodná ustanovení novely), je třeba zvolit výklad pro poplatníka výhodnější, jak již bylo podrobněji argumentováno výše.

5.2.6 Posouzení prvního zdaňovacího období dle znění ZDP po novele

Ke stejným závěrům, ke kterým žalobce došel na základě aplikace ustanovení § 35a odst. 3 ZDP ve znění před novelou, by bylo možné dojít i v případě, kdy by se na stávající situaci uplatnila právní úprava ustanovení § 35a odst. 3 ZDP ve znění po novele (tzn. ve znění účinném od 30. 1. 2002). Důvodem pro tuto úvahu je skutečnost, že žalobce do doby, než novela nabyla účinnosti, tj. do 30. 1. 2002, nesplnil žádnou z podmínek vyplývajících z ustanovení § 35a odst. 3 ZDP pro čerpání slevy na dani z příjmů z titulu investičních pobídek k předmětné nemovitosti, ve vztahu k níž byly investiční pobídky čerpány, nenabyla právní moci kolaudační rozhodnutí, ani nebyl stavebním úřadem vydán souhlas se zahájením zkušebního provozu. Tento závěr lze učinit i v návaznosti na skutečnost, že k této novele, resp. jejím relevantním ustanovením, neexistují přechodná ustanovení.

I při postupu v souladu se zněním ustanovení zákona o daních z příjmů ve znění po novele, by bylo prvním zdaňovacím obdobím pro uplatnění slevy na dani nejpozději zdaňovací období roku 2004. Dle zákona o daních z příjmů ve znění po novele je totiž „*prvním zdaňovacím obdobím, za které lze slevu na dani uplatnit, to zdaňovací období, ve kterém poplatník splnil všeobecné podmínky podle zvláštního právního předpisu (tzn. zákona o investičních pobídkách - pozn. žalobce) a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem, nejpozději však zdaňovací období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu*“. I v tomto režimu si tedy poplatník může po splnění podmínek toto první období zvolit. Nejpozději se však musí jednat o období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek. I v souladu s tímto výkladem by v daném případě bylo posledním zdaňovacím obdobím, kdy je možné uplatnit slevu na dani z titulu investičních pobídek, období roku 2013.

Výše uvedený výklad je nejen v souladu s konstantní judikaturou NSS, ale také s výkladovou praxí potvrzenou ze strany orgánů finanční správy v rámci Koordinačního výboru (viz výše zmiňované příspěvky č. 195/27.11.07 a č. 236/09.04.08).

[III] Vyjádření žalovaného správního orgánu

Žalovaný se k žalobcově žalobě vyjádřil v podání ze dne 22. 2. 2017, kde uvedl, že setrvává na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí a plně odkazuje na jeho odůvodnění, neboť odvolací a žalobní námitky jsou obdobné. K jednotlivým žalobcovým námitkám uvedl následující argumenty.

Stran žalobcovy námitky, že pokud právní úprava z důvodu nejasnosti, konkrétně z důvodu absence přechodného ustanovení, umožňuje dva rovnocenně přesvědčivé výklady, je s ohledem na konstantní judikaturu nutno použít takový z nich, který je pro žalobce příznivější, žalovaný uvedl, že žalobce dne 3. 8. 2000 předložil záměr na získání investičních pobídek (dále jen „záměr“) Agentuře CzechInvest, která posudek k záměru včetně relevantních podkladů postoupila Ministerstvu průmyslu a obchodu České republiky (dále jen „MPO“) dne 25. 8. 2000. MPO po posouzení podkladů k záměru předložilo žalobci nabídku na poskytnutí investičních pobídek ze dne 27. 10. 2000, čj. 35998/00/2040/2000, v jejímž rámci vydalo souhlas s poskytnutím investičních pobídek dle § 1 odst. 2 zákona o investičních pobídkách, a to slevy na dani z příjmů podle § 35a ZDP. Žalobce uvedenou nabídku akceptoval a v žádosti o příslib investičních pobídek ze dne 21. 3. 2001 mj. uvedl, že údaje uvedené v záměru podle § 3 odst. 2 zákona o investičních pobídkách jsou pravdivé a bezvýhradně souhlasí s investičními pobídkami uvedenými v předmětné nabídce.

MPO dne 26. 4. 2001 vydalo rozhodnutí č. 66/2001 o příslibu investičních pobídek, čj. 17654/01/2040/1000 (dále jen „rozhodnutí o příslibu“), z kterého vyplývá, že MPO vydalo souhlas s poskytnutím investičních pobídek dle § 1 odst. 2 zákona o investičních pobídkách, a to slevy na dani z příjmů ve smyslu § 35a ZDP s tím, že uvedenou pobídku je možno čerpat za předpokladu splnění všeobecných podmínek podle § 2 odst. 2 zákona o investičních pobídkách, splnění zvláštních podmínek dle § 35a odst. 2 ZDP a dále za předpokladu splnění dalších podmínek uvedených v rozhodnutí o příslibu.

Podle § 35a odst. 1 ZDP ve znění účinném do 29. 1. 2002 poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky podle zvláštního právního předpisu, který pro poskytnutí příslibu zahájil podnikání a zaregistroval se podle zvláštního právního předpisu jako poplatník, může, splňuje-li všeobecné podmínky stanovené zvláštním právním předpisem a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem, uplatnit slevu na dani.

Podle § 35a odst. 3 ZDP před novelou slevu na dani podle odstavce 1 lze uplatňovat podobu 10 po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za které lze uplatnit slevu, je zdaňovací období, ve kterém a) nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí, nebo b) byl vydán souhlas stavebního úřadu se zahájením zkušebního provozu před vydáním kolaudačního rozhodnutí na první stavbu nebo část stavby, jíž se investiční pobídky týkají.

Shora uvedená ustanovení byla s účinností od 30. 1. 2002 novelizována zákonem č. 453/2001 Sb., kterým se mění zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 9/1991 Sb., o zaměstnanosti a působnosti orgánů České republiky na úseku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 453/2001“) tak, že slevu na dani lze uplatňovat po dobu deseti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za které lze slevu na dani uplatnit, je zdaňovací období, ve kterém poplatník splnil všeobecné podmínky podle zvláštního předpisu a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem, nejpozději však ve zdaňovacím období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu.

Podle Čl. II bodu 1. zákona č. 453/2001 řízení zahájená přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se dokončí podle dosavadních předpisů, dále podle bodu 2. investiční pobídky udělené v souladu s dosavadními předpisy zůstávají v platnosti za podmínek, za kterých byly uděleny a rovněž dle bodu 3. ustanovení § 7 se přiměřeně použijí i pro příjemce investičních pobídek, kterým bylo vydáno rozhodnutí o příslibu investičních pobídek v rámci řízení zahájených přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

Dle čl. IV zákona č. 453/2001 ustanovení § 35a odst. 6 a § 35b odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění tohoto zákona, se použijí i pro poplatníky, kteří uplatnili nárok na slevu na dani přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Ustanovení § 35a odst. 4 a 35b odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění tohoto zákona, se použijí i pro poplatníky, kterým bylo vydáno rozhodnutí o příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 5. 2014, čj. 5 Afs 59/2013 - 55 (dále jen „rozsudek 5 Afs 59/2013“), uvedl: „*Městský soud dospěl k závěru, že s ohledem na to, že zákon č. 453/2001 Sb. neobsahuje žádné přechodné ustanovení, které by výslovně stanovilo, podle jakého znění zákona musí být sleva na dani uplatňována v závislosti na tom, kdy bylo rozhodnutí o příslibu investičních pobídek vydáno...*“ (zvýraznění provedeno žalovaným). Nejvyšší správní soud postup Městského soudu v uvedeném rozsudku aproboval, když uvedl: „Nejvyšší správní soud shledal rozsudek městského soudu nezákonný, neboť **jakkoli**

městský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci správné zákonné ustanovení, interpretoval jej v rozporu s běžnými interpretačními metodami..." (zvýraznění provedeno žalovaným).

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 8. 2009, sp. zn. 1 Afs 49/2009 (dále jen „rozsudek 1 Afs 49/2009“) uvedl: „Novela č. 453/2001 obsahovala přechodná ustanovení jen ve vztahu k § 35a odst. 4 a 6 a k § 35b odst. 5 a 7 zákona o daních z příjmů; **jelikož ostatní novelizovaná ustanovení nelze posuzovat retroaktivně, je nutné použít znění zákona před novelou...**“ (zvýraznění provedeno žalovaným). Lze tedy konstatovat, že úprava § 35a odst. 3 ZDP, provedená zákonem č. 453/2001 na posuzovanou věc nedopadá, neboť přechodná ustanovení k části druhé zákona č. 453/2001 se vztahují pouze na novou úpravu následků nedodržení všeobecných a zvláštních podmínek a na nové vymezení podmínek nepřekročitelného souhrnu slev ve smyslu § 35a odst. 4 a 6 ZDP a § 35b odst. 5 a 7 ZDP. Postup správce daně při aplikaci § 35a odst. 3 ZDP před novelou byl tedy zcela v souladu s právní úpravou a relevantní judikaturou v dané věci.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 10. 2013, čj. 1 Afs 80/2013-40, uvedl: „Teoreticky vzato, každé ustanovení právního předpisu lze interpretovat více (minimálně dvěma) možnými způsoby. Aby však bylo na místě použití zásady v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu, nesmí být zvažované interpretace právního předpisu absurdní, odporovat základním principům zákona ani jít *contra legem*. Jak již však bylo vysvětleno výše, stěžovatelem naznačovaná interpretace § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů oporu v zákoně neměla, proto o použití zmiňované zásady nebylo na místě uvažovat...“.

Žalovaný ve shodě se závěrem jmenovaného soudu podotýká, že naskýtá-li se *prima facie* pouze jeden myslitelný a rozumný výklad respektující základní smysl a účel předmětného ustanovení, nebylo na místě o aplikaci zásady *in dubio mitius* uvažovat, neboť žádné pochybnosti reálně vyvstat nemohly. Námitka žalobce, že podmínky vyplývající z § 35a odst. 3 ZDP byly splněny až v roce 2003 za účinnosti ZDP ve znění účinném od 30. 1. 2002, a lze tedy na posuzovanou věc aplikovat § 35a odst. 3 ZDP po novele, je na základě uvedeného dle názoru žalovaného právně neopodstatněná. Žalovaný shledal námitku žalobce stran porušení zásady *in dubio mitius* v kontextu výše uvedeného nedůvodnou.

Žalobce v dalších bodech podané žaloby především brojí proti tomu, že znění § 35a odst. 3 ZDP před novelou dává možnost volby, které zdaňovací období žalobce určí jako „první zdaňovací období“, od kterého se poté odvíjí desetiletá lhůta pro uplatnění slevy na dani. Žalobce dále s odkazem na § 8 odst. 2 daňového řádu namítá, že v souladu se zásadou předvídatelnosti práva, právní jistoty a rovnosti před zákonem by v obdobných záležitostech mělo být rozhodováno tak, aby nevznikaly nedůvodné rozdíly. Žalovaný dle názoru žalobce nesprávně aplikoval relevantní judikaturu a rovněž dodává, že byl porušen princip ochrany jeho legitimního očekávání.

Žalovaný opětovně podotýká, že žalobce v podané žalobě neuvádí žádné nové skutečnosti, pouze rozvíjí svou již vznesenou argumentaci, esenciálně vystavěnou na závěrech Nejvyššího správního soudu, uvedenou v rozsudcích 1 Afs 49/2009 a 5 Afs

59/2013, kteréžto žalobce izolovaně a bez přihlédnutí ke všem konsekvencím následně aplikoval v nyní posuzované věci.

Žalovaný odkazuje na žalobou napadené rozhodnutí, ve kterém se s argumentací žalobce stran uvedených judikátů na stranách 30 - 35 obsáhle vypořádal a dodává, že Nejvyšší správní soud v rozsudku 1 Afs 49/2009 provedl nad rámec žalobních námitek výklad k aplikaci právní úpravy prvního zdaňovacího období ve smyslu § 35b, resp. § 35a ZDP před novelou, když konstatoval: „Vydeme-li z § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů, pak toto ustanovení sice stanoví první zdaňovací období, za které lze uplatnit slevu na dani (...), avšak jedná se o možnost, nikoliv povinnost tuto slevu uplatnit. Z toho vyplývá, že poplatník může slevu na dani uplatnit kdykoliv poté, co splnil všeobecné a zvláštní podmínky ve smyslu § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů, a zároveň poté, kdy nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí...“. Dle názoru žalovaného však uvedený rozsudek fakticky řešil individuální právní úkon, v daném případě fúzi dotčeného subjektu, a primárně se nezabýval otázkou vztahu závaznosti zákonné právní normy na danou konkrétní situaci.

Žalovaný podotýká, že k obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v navazujícím rozsudku ze dne 14. 10. 2015, čj. 1 Afs 77/2015 - 124 (dále jen „rozsudek 1 Afs 77/2015“), z něhož se podává: „Názor krajského soudu je tedy chybný, pokud dovozuje automatickou nutnost aplikace výkladu podaného rozsudkem Nejvyššího správního soudu z roku 2009. Takový názor je založen na tom, že se Nejvyšší správní soud v rozhodnutí z roku 2009 vyjádřil k nutnosti aplikovat jím podaný výklad ohledně pojmu období na stěžovatelčinu věc za jakékoliv situace. To ovšem neodpovídá skutečnosti, neboť Nejvyšší správní soud se v tomto rozhodnutí zabýval jinou otázkou.“ V kontextu uvedeného je pak nutno odmítnout závěry, které žalobce dovodil z rozsudku 5 Afs 59/2013, rovněž tak se nelze ztotožnit se závěrem učiněným žalobcem na str. 14 podané žaloby, kde uvedl: „Z výše uvedeného rozhodnutí NSS (rozsudek 1 Afs 77/2015-pozn. žalovaného) tedy jasně vyplývá, že výkladem, který má být obecně aplikovatelný na další případy, je výklad učiněný v rozsudku sp. zn. 1 Afs 49/2009, tedy výklad uplatněný žalobcem... Jinými slovy, bez ohledu na průběh dalšího řízení v daném případě je zřejmé, že žalovaný nemůže vůči žalobci svévolně uplatňovat nesprávný výklad zákona k jeho tíži...“.

Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006 - 132, uvedl: „Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě.“ Na citované usnesení odkazuje rozsudek 1 Afs 77/2015, na jehož základě došlo k modifikaci původního právního názoru vyjádřeného Nejvyšším správním soudem v rozsudku 1 Afs 49/2009. Jmenovaný soud v rozsudku 1 Afs 77/2015 uvedl: „[...] Judikatura Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu již konstantně přiznává praxi správních orgánů určitou normativní sílu (...). Normativní síla správní praxe vychází z pojetí zákona v materiálním smyslu. Zákon v materiálním smyslu je tvořen nejen textem právního předpisu, ale i tím, jak tento text vykládá a aplikuje praxe. Od zákona a na něj navazující konstantní správní praxe se odvíjí důvěra adresátů právních norem v právo... Uvedené samozřejmě neznamená nezměnitelnost správní praxe. Znamená to pouze zásadní omezení možností se od praxe odchýlit, dané předně zákazem retroaktivity. Změna správní praxe musí

být zásadně učiněna do budoucna, z racionálních důvodů a pro všechny případy, kterých se praxí zavedený postup správního orgánu dotýká. (...) K povaze otázky vzniku legitimního očekávání se rozšířený senát vyjádřil tak, že to zda mohlo vzniknout legitimní očekávání, je pak zcela evidentně otázkou skutkovou. Určit, zda existovalo určité očekávání a zda takové očekávání bylo legitimní, vyžaduje zjišťovat mnoho skutečností. Jasná (pochybnosti nevzbuzující) slova zákona samozřejmě předčí (překonají) jakékoliv očekávání, ať už vzniklo jakkoliv. Rovněž ohlášení relevantní změny praxe vylučuje veškeré očekávání založené na předchozích postupech... 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... Názor krajského soudu je tedy chybný, pokud dovozuje automatickou nutnost aplikace výkladu podaného rozsudkem Nejvyššího správního soudu z roku 2009. Takový názor je založen na tom, že se Nejvyšší správní soud v rozhodnutí z roku 2009 vyjádřil k nutnosti aplikovat jím podaný výklad ohledně pojmu období na stěžovatelčinu věc za jakékoliv situace. To ovšem neodpovídá skutečnosti, neboť Nejvyšší správní soud se v tomto rozhodnutí zabýval jinou otázkou... Krajský soud tedy námitku legitimního očekávání vypořádal nesprávně. Soud se měl námitkou legitimního očekávání věcně zabývat a posoudit ji na základě konkrétních skutkových zjištění. Soud měl předně připustit dokazování ohledně otázky existence legitimního očekávání určitého postupu správního orgánu. V případě, že by se stěžovatelce podařilo správní praxi zakládající jí legitimní očekávání prokázat, právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku z roku 2009 by nešlo na stěžovatelku aplikovat, a bylo by nutné aplikovat předešlý (ač nesprávný) výklad zastávaný správní praxí. Prokázanou správní praxi by totiž správní orgány nemohly změnit zpětně, a to ani v důsledku kasačního rozsudku Nejvyššího správního soudu podávajícího správný výklad pojmu období... Správní orgány i krajský soud vyložily uvedené ustanovení správně, neboť ohledně výkladu tohoto ustanovení byly vázány výkladem krajského soudu z roku 2009, korigovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu z roku 2009..." (zvýraznění provedeno žalovaným).

Závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku, dle názoru žalovaného přinesly výrazný judikurní posun, vycházející ze zásady legitimního očekávání v návaznosti na nutnost zhodnocení faktického stavu věci s dopadem na hodnocení otázky prvního zdaňovacího období.

Žalovaný považuje za nezbytné podotknout, že ve věci řešené rozsudkem 1 Afs 49/2009, modifikovaným rozsudkem 1 Afs 77/2015, bylo již rozhodnuto rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 11. 2016, čj. 15 Af 97/2010-307, který vázán názorem ve zrušujícím rozhodnutí Nejvyššího správního soudu konstatoval, že provedeným dokazováním byla doložena existence konkrétní správní praxe v návaznosti na existující konkrétní metodická stanoviska dotčených orgánů zakládající legitimní očekávání žalobce ve vztahu k vymezení začátku běhu období, ve kterém je možno uplatnit slevu na dani v souvislosti s investičními pobídkami, tj. že v posuzovaném případě je prvním zdaňovacím obdobím to období, v němž nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí. Dle žalovaného tato metodická stanoviska obecně sjednocují postup u obdobných subjektů a obecně prezentují výkladovou praxi, což je jejich smyslem.

Žalovaný v kontextu výše uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem dodává, že dotčenými správními orgány je při jejich praxi v rámci rozhodovací činnosti v souvislosti se správou subjektů s investiční pobídkou dlouhodobě prezentován výklad všech souvisejících norem, tzn. ZDP, zákona o investičních pobídkách, předpisů o veřejné podpoře, procesů rozhodování o udělování investiční pobídky ve správním řízení vč. metodických stanovisek a rozhodnutí dotčených orgánů - Ministerstva financí České republiky, MPO, Ministerstva životního prostředí České republiky, Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže apod. s tím, že počátek běhu lhůty je určen zákonnými podmínkami, nikoliv rozhodnutím žalobce a tedy až okamžikem samotného uplatnění slevy na dani, neboť takový výklad je v rozporu s pojetím institutu slevy na dani, která je v tomto případě veřejnou podporou přísně navázanou na evropská pravidla a liberalizace v takovém pojetí není připuštěna; aplikační praxe dotčených orgánů se v rámci jejich spolupráce ve smyslu § 7 odst. 1 zákona o investičních pobídkách ujednotila na podkladě dotazů zájemců v průběhu rozhodovacího procesu či příjemců pobídek po jejich udělení.

Žalovaný považuje za nutné upozornit, že v příloze daňového priznání za zdaňovací období roku 2012, Zprávě nezávislého auditora společnosti PricewaterhouseCoopers Audit, s. r. o., je v bodě 9. uvedeno: „*Společnost splnila podmínky pro čerpání investičních pobídek formou slevy na dani až do roku 2012 v maximální výši 50% celkové hodnoty investičních nákladů... Období pro uplatnění slevy na dani končí ve zdaňovacím období roku 2012...*“. Na základě uvedeného lze bezpochyby konstatovat, že žalobce byl s výkladem posuzované věci, provedeným renomovanou a globální auditorskou společností, shodným s rozhodovací praxí správních orgánů, prokazatelně seznámen.

Žalobce při ústním jednání dne 20. 8. 2014, protokol čj. 1522190/14/2312-05300-401442, uvedl: „... *Společnost sice podala záměr získat investiční pobídky v srpnu 2000, rozhodnutí o příslibu investičních pobídek dle rozhodnutí MPO ČR společnost obdržela dne 26. 4. 2001 a kolaudační rozhodnutí na první stavbu, již se investiční pobídky týkaly, nabylo právní moci dne 6. 5. 2003 a dle výkladu ustanovení § 35a odst. 3 ZDP, ve znění platném před novelou provedenou zákonem č. 435/2001 Sb., v Samostatné příloze k řádku ř. 5 tabulky H přílohy č. II oddílu uváděla jako první zdaňovací období podle § 35a odst. 3 ZDP rok 2003, ale že sleva v roce 2003 z titulu investiční pobídky fakticky uplatněna nebyla. Následně však v návaznosti na rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2009, sp. zn. 1 Afs 49/2009-109, který se zabýval výkladem ustanovení § 35b odst. 4 ZDP, ve znění před novelou, byla společností poprvé provedena změna evidenčního údaje v samostatné příloze k řádku 5 tabulky H přílohy č. II oddílu a jako první zdaňovací období, od kterého bylo možné čerpat slevu na dani, byl uveden rok 2004...*“ (zvýraznění provedeno žalovaným).

Z uvedeného vyplývá, že rozhodovací praxe správních orgánů byla žalobci známa a před vydáním rozhodnutí o příslibu taktéž akceptována. Žalobce souhlasil s veškerými podmínkami stanovenými v rozhodnutí Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže ze dne 24. 10. 2000, čj. VP/S 42/00-160, v žádosti o příslib investičních pobídek ze dne 21. 3. 2001 projevil bezvýhradný souhlas s nabídkou na poskytnutí investičních pobídek ze dne 27. 10. 2000, čj. 35998/00/2040/2000.

Žalovaný dodává, že principy pro poskytování investičních pobídek, zakotvené v § 35a odst. 3 a § 35b odst. 4 ZDP po novele, do jisté míry umožnily zohlednit nedosažení očekávaných ekonomických a s nimi souvisejících daňových efektů bezprostředně po zprovoznění podpořené investice. Jednalo se tak o přirozený vývoj nové úpravy v návaznosti na dosavadní poznatky vyplývající ze správní praxe po jejím zavedení.

Žalobce určil jako rozhodné zdaňovací období rok 2003, tedy období, ve kterém nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí, tuto skutečnost žádným způsobem nezpochybňoval a vzhledem k tomu, že určení rozhodného zdaňovacího období, deklarované žalobcem, odpovídalo znění ZDP před novelou a výkladové praxi dotčených správních orgánů, neměl tak důvod činit ani správce daně. Jinými slovy, o prvním zdaňovacím období ve smyslu § 35a ZDP nebylo mezi zúčastněnými stranami sporu a je evidentní, že aplikaci tohoto ustanovení rozuměly dostatečně všechny zúčastněné strany stejně. Nyní uváděný výklad žalobce promítl do svého rozhodování v posuzované věci až na základě rozsudku 1 Afs 49/2009. Jak výše uvedeno, tento rozsudek prošel judikaturní změnou ve smyslu rozsudku 1 Afs 77/2015, ve kterém Nejvyšší správní soud nadřadil zásadu legitimního očekávání v návaznosti na nutnost zhodnocení faktického stavu věci zásadě legality s tím, že též citoval judikaturu k výkladu správní praxe správních orgánů, jimž soudní judikatura přiznává určitou normativní sílu. Závěr, ke kterému dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku 1 Afs 77/2015 vychází ze zásady legitimního očekávání a důvěry v právo, když princip právní jistoty znamená, že právo tíhne ke stálosti a ten, jenž se na něj spolehne, nemá být zaskočen nějakým překvapivým a neočekávaným zvratem. Z výše uvedeného vyplývá, že žalobce svému legitimnímu očekávání přizpůsoboval i své chování, neboť jako první zdaňovací období pro uplatnění slevy konzistentně deklaroval zdaňovací období roku 2003.

Žalobcem uvedená námitka, že otázka určení prvního roku čerpání investičních pobídek byla po dlouhou dobu nejasná, o čemž svědčí i jednání tzv. Koordinačního výboru, je nedůvodná, neboť jak konstatuje i žalobce, přijaté závěry byly učiněny ve vztahu k § 35a odst. 3 ZDP po novele. Nelze jakkoli přijmout žalobcem předestřený závěr, že otázka určení prvního zdaňovacího období, ve kterém lze uplatnit slevu na dani z titulu investičních pobídek byla do té doby nejasná, o čemž ostatně svědčí výše uvedené (prokázaná správní praxe orgánů finanční správy v dané věci, jejíž vychýlení bylo způsobeno až rozsudkem 1 Afs 49/2009, který byl aktuálním impulsem pro změnu dosavadního postoje nejen žalobce, byť údaj o prvním zdaňovacím období sám jasně deklaroval a do té doby výkladově nezpochybňoval; tato skutečnost je společným rysem i v jiných skutkově obdobných případech).

Podle § 35a odst. 3 ZDP před novelou slevu na dani podle odstavce 1 lze uplatňovat podobu 10 po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za které lze uplatnit slevu, je zdaňovací období, ve kterém a) nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí, nebo b) byl vydán souhlas stavebního úřadu se zahájením zkušebního provozu před vydáním kolaudačního rozhodnutí na první stavbu nebo část stavby, již se investiční pobídky týkají.

Z citovaného ustanovení § 35a odst. 3 ZDP před novelou s přihlédnutím k existenci správní praxe vyplývá, že pro počátek běhu lhůty pro uplatnění slevy na dani bylo určující

nabytí právní moci kolaudačního rozhodnutí vydaného dne 28. 4. 2003, čj. Stav. 530/2003, které nabylo právní moci dne 6. 5. 2003. Všeobecné podmínky ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o investičních pobídkách žalobce splnil v roce 2003 a byl tak oprávněn ve zdaňovacím období 2003 slevu na dani z titulu příslibu investičních pobídek uplatnit. Sám žalobce se jako příjemce investiční pobídky i choval, když konzistentně deklaroval v daňových přiznáních za zdaňovací období 2004 až 2010 „první zdaňovací období“ jako rok 2003. Z uvedeného lze dovodit, že žalobce tedy počátek běhu lhůty pro uplatnění slevy na dani spojil s nabytím právní moci rozhodnutí o kolaudaci, avšak slevu na dani poprvé fakticky čerpal až ve zdaňovacím období 2004, neboť ve zdaňovacím období 2003 využil všech zákonných položek k snížení základu daně dle ZDP, základ daně snížil na částku ve výši 0,- Kč a slevu na dani neuplatnil.

Žalobce rovněž namítal, že pokud žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uvádí, že neměl důvod pochybovat o objektivitě žalobcem uváděného prvního zdaňovacího období roku 2003 uvedeného v samostatných přílohách, připouští tím v zásadě, že počátek běhu období pro uplatňování slevy na dani není pevně stanovený zákonem, ale je zcela na vůli žalobce, a správce daně není povolán správnost či relevanci takto stanoveného prvního zdaňovacího období zkoumat. Předmětnou námitku považuje žalovaný za zcela účelovou, neboť z uvedeného toliko vyplývá, že žalovaný (rovněž tak správce daně) shledal žalobcem deklarované první zdaňovací období roku 2003 jako souladné s platnou zákonnou úpravou a správní praxí.

Na základě uvedených skutečností se žalovaný neztotožňuje s námitkou žalobce, že lhůta pro uplatňování slevy na dani započala s ohledem na rozsudek 1 Afs 49/2009 jejím faktickým čerpáním až v roce 2004, neboť má za to, že tento závěr neodpovídá stávající správní praxi u těchto subjektů v obdobném režimu. V kontextu rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 11. 2016, čj. 15 Af 97/2010-307, lze považovat ustálenou správní praxi v posuzovaném případě za prokázanou. Žalobní námitka tak není důvodná.

Dle § 8 odst. 2 daňového řádu správce daně je povinen dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Správce daně sice může vlastní rozhodovací praxi změnit, nesmí tak však činit svévolně. Správní praxi lze totiž měnit, pokud je změna činěna do budoucna. Jinak řečeno, přehodnocení interpretace ze strany správních úřadů nebo soudů za nezměněného stavu interpretovaných právních předpisů jistě není vyloučeno, představuje však závažný zásah do právní jistoty, a intenzitu tohoto zásahu je nutno posuzovat vždy v každé individuální situaci. Legitimita změny správní praxe závisí na otázce, do jaké míry mohl adresát normy rozumně počítat s tím, že se výklad dané normy změní, za nezměněných právních předpisů, zejména se zřetelem na ustálenost, jednotnost, dlouhodobost a určitost správní praxe, význam daného výkladu práva pro adresáty právní normy, změnu právních předpisů s danou správní praxí souvisejících a eventuální změnu relevantních společenských okolností, které mohou objektivně přispívat k poznání správného výkladu práva. Nejvyšší správní soud v rozsudku 1 Afs 77/2015 porušení legitimního očekávání nadřadil zásadě legality, zdůraznil v rámci legitimního očekávání dosavadní správní praxi u subjektů čerpajících slevu na dani dle § 35a, resp. §35b ZDP a nadřadil ji znění zákona.

V kontextu uvedeného považuje žalovaný námitku žalobce stran porušení zásady předvídatelnosti práva, právní jistoty a rovnosti před zákonem za nedůvodnou, neboť stanoviska dotčených orgánů ve vztahu k aplikaci právní úpravy § 35a ZDP před novelou byla metodicky přejata do rozhodovací praxe a v souladu se zásadou legitimního očekávání dle § 8 odst. 2 daňového řádu ve skutkově obdobných případech kontinuálně aplikována.

Nelze se ztotožnit ani s námitkou žalobce stran předvídaného úmyslu zákonodárce, neboť dle názoru žalovaného úmyslem zákonodárce bylo stanovit počátek období, v němž by poplatník (žalobce) mohl čerpat investiční pobídky, bezprostředně po skončení realizace investice. Důvody, pro které byla podpora formou poskytování investičních pobídek ze strany státu zavedena tak nesvědčí úmyslu zákonodárce ponechat určení počátku běhu lhůty, v níž lze investiční pobídku ve formě slevy na dani z příjmů uplatnit zcela na vůli poplatníka, ale spojit počátek běhu lhůty, v níž lze slevu na dani uplatňovat s konkrétní právní skutečností definovanou zákonem, která v případě, že nastane, zakotvuje toto zdaňovací období jako „první zdaňovací období“. Jak výše uvedeno, dle dosavadní správní praxe s jinou právní skutečností než s kolaudací relevantní právní úprava aktivaci počátku běhu lhůty pro uplatnění slevy na dani výslovně nespojuje, v žádném případě ne s faktickým uplatněním slevy na dani, které je plně na rozhodnutí poplatníka (pokud by toto bylo záměrem zákonodárce, jistě by tato skutečnost byla výslovně v zákoně upravena). Pokud by tomu tak bylo, bylo by možné dospět k závěru, že u poplatníka, který obdržel příslib investičních pobídek, i přesto, že splnil všeobecné a zvláštní podmínky, avšak nevykazoval buď vůbec nebo minimální daňovou povinnost po dobu, která by převyšovala dobu 10 zdaňovacích období, by splnění zákonných podmínek „neaktivovalo“ běh lhůty, v níž lze slevu na dani uplatnit, naopak až vykazáním základu daně a faktickým uplatněním slevy na dani by si tak poplatník mohl kdykoliv, kdy to pro něj bude výhodné, stanovit počátek běhu této lhůty. V režimu investičních pobídek by se tak poplatník za této výkladové situace mohl nacházet neomezeně dlouhou dobu. Takovým výkladovým pojetím by jednoznačně došlo k narušení hospodářské soutěže a ke zjevným nerovnostem nejen mezi subjekty, které poskytnuty daňové úlevy nemají a těmi, kterým byly za předem dohodnutých podmínek ve složitém schvalovacím a rozhodovacím procesu mimo jiné výhody daňové úlevy poskytnuty, ale i mezi těmi subjekty, které dle stávající výkladové praxe postupovaly, judikturního obratu se nedovolávají a režim investičních pobídek již ukončily či ukončí uplynutím lhůty podle § 35a odst. 3, § 35b odst. 4 a § 38r ZDP. Těmto nerovnostem dosavadní výkladová praxe při aplikaci předmětné právní úpravy dlouhodobě bránila.

Žalovaný stran žalobní námitky „5.2.6 Posouzení prvního zdaňovacího období dle znění ZDP po novele“ dodává, že polemika o dopadu právní úpravy, kterou na posuzovanou věc nelze aplikovat, je zcela irelevantní, neboť jak výše uvedeno, v souladu se závěry Nejvyššího správního soudu je nutno v posuzované věci aplikovat toliko ustanovení § 35a odst. 3 ZDP před novelou.

Z výše uvedených důvodů navrhl žalovaný žalobu zamítnout.

[IV] Replika žalobce

V replice ze dne 13. 4. 2017 se žalobce opakovaně vyjadřoval k použitelnosti jím uváděné judikatury, když uzavřel, že rozsudky NSS sp. zn. 1 Afs 49/2009 a 5 Afs 59/2013, které řeší shodným způsobem první rok čerpání investičních pobídek v souladu s ustanovením § 35a odst. ZDP ve znění před novelou, stejně jako tomu je v právě posuzované věci, jsou více než relevantní. Poukázal na to, že tyto rozsudky jasně deklarují možnost volby daňového subjektu prvního roku čerpání investičních pobídek (za předpokladu, že podmínky pro jejich čerpání byly splněny, což není v dané situaci sporné). Tyto rozsudky současně výklad daňové správy, který první rok čerpání váže nutně na kolaudaci budov, jejichž výstavba je podpořena právě investičními pobídkami, jasně označují za nesprávný.

Žalobce dále vyslovil nesouhlas se závěrem žalovaného v tom směru, že rozsudek sp. zn. 1 Afs 77/2015 představuje judikaturní odklon od dříve zveřejněných rozsudků, nýbrž závěry v nich učiněné potvrdil.

Žalobce dále obsáhle argumentuje stran ochrany legitimního očekávání, k čemuž mimo jiné níže podotýká, že žalovaný ve vyjádření k žalobě dovozuje existenci legitimního očekávání žalobce z titulu toho, že žalobce v samostatné příloze k daňovému přiznání za zdaňovací období roku 2011 k řádce č. 5 tabulky H přílohy č. 1 II. oddílu uvedl jako „první zdaňovací období“ ve smyslu ustanovení § 35a odst. 3 ZDP rok 2004, zatímco v daňových přiznáních k dani z příjmů právnických osob za roky 2004 - 2010 byl uveden rok 2003. Nelze však mít za to, že ze zcela jasně evidenčního údaje nesprávně uvedeného v samostatné příloze daňového přiznání je patrná správní praxe známá žalobci.

Přestože žalobce zastával názor, že má právo zvolit si první zdaňovací období ve smyslu § 35a odst. 3 ZDP, konzultoval v průběhu přípravy řádných přiznání k dani z příjmů právnických osob za předmětná období se svým daňovým poradcem (mimo jiné) i tuto otázku. Žalobci se v této souvislosti dostalo obecného vysvětlení, že předmětné ustanovení zákona není v praxi vykládáno jednotně i z důvodu, že v daném období nemá na čerpání investičních pobídek žádný vliv.

Na základě těchto zprostředkovaných informací se žalobce v souladu se zásadou opatrnosti rozhodl uvést v předmětných přiznáních z důvodu nejistého výkladu ustanovení § 35a odst. 3 ZDP jako údaj o prvním zdaňovacím období rok 2003. Z tohoto postupu ovšem rozhodně nelze vyvodit závěr, že by se žalobce s tímto výkladem zákona ztotožnil, či jej považoval za konečný a neměnný výklad státních institucí. Naopak, žalobce monitoroval situaci v této oblasti, a jakmile zjistil, že předmětné výklady ministerstev byly odmítnuty rozhodnutím Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 49/2009 - 109 a byl potvrzen názor žalobce ohledně možnosti stanovení prvního zdaňovacího období pro čerpání investičních pobídek, v dalším řádném daňovém přiznání uvedl rok 2004 jako „první zdaňovací období“ ve smyslu ustanovení § 35a odst. 3 ZDP.

Legitimní očekávání žalobce ohledně prvního, resp. posledního roku pro čerpání investičních pobídek, také nelze dovozovat z informace uvedené v Příloze účetní závěrky. Ta je pouze informativní. Navíc auditorům nepřísluší posuzovat čistě daňové otázky.

Žalovaný dále dovozuje, že určení zdaňovacího období, od kterého se odvíjí počátek běhu lhůty pro uplatnění slevy na dani z titulu investičních pobídek, je objektivní a natolik zásadní skutečností, která musela být žalobci známa v době rozhodovacího procesu o jejím udělení, a nelze ji tak měnit na základě pozdějšího rozhodnutí správních soudů. Není zde sporu o tom, že žalobce zákonem předepsané podmínky pro čerpání investičních pobídek splnil a dodržoval. Žalobce tak při deklarování splnění zákonných podmínek v rámci záměru legitimně očekával, že bude moci slevu na dani z titulu investičních pobídek uplatnit. Zcela odlišnou otázkou však je, od kterého zdaňovacího období se počítá desetileté období pro uplatnění slevy na dani.

Z výše uvedeného je jasné patrné, že na straně žalobce nebylo dáno legitimní očekávání v to, že první rok čerpání investičních pobídek je nutno vázat na rok kolaudace budov podpořených investičními pobídkami.

V neposlední řadě žalobce hodnotí argumenty žalovaného ohledně úmyslu zákonodárce neumožnit volbu prvního roku čerpání investičních pobídek a případný negativní vliv takovéto volby na hospodářskou soutěž za bezpředmětné.

Repliku uzavírá svým názorem, že stanovení prvního zdaňovacího období ve smyslu § 35a odst. 3 ZDP je významné pro vymezení celkového období deseti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období pro uplatňování slevy na dani, tj. stanoví jeho počátek a konec. Pro uplatnění slevy na dani za zdaňovací období 2004 - 2012 neměla interpretace stanovení prvního zdaňovacího období primární význam, neboť žalobce měl právo uplatnit slevu na dani ve všech těchto obdobích bez ohledu na to, zda čerpání slevy na dani bylo zahájeno zdaňovacím obdobím 2003 nebo 2004. Interpretace § 35a ZDP, resp. vymezení počátku období pro čerpání pobídek, se stalo zásadně relevantním až právě pro zdaňovací období 2013. V tu dobu byl již znám rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 49/2009 poskytující jasné vodítko pro interpretaci ustanovení § 35a ZDP, resp. deklarující možnost volby prvního období pro čerpání investičních pobídek.

[V] Posouzení věci krajským soudem

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

Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Při jednání před soudem dne 24. 1. 2018 zástupce žalobce i žalovaný setrvali na svrchu rekapitulované argumentaci.

Soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, když o žalobních námitkách uvážil následovně.

Podstatou sporu je výklad § 35a odst. 3 ZDP. Nejprve bylo nutné zodpovědět otázku, jaké znění tohoto ustanovení (zda to účinné do 29. 1. 2002, nebo to účinné od 30. 1. 2012) na věc dopadalo.

Podle § 35a odst. 3 ZDP, ve znění účinném do 29. 1. 2002, platilo: „*Slevu na dani podle odstavce 1 lze uplatňovat po dobu 10 po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za které lze uplatnit slevu, je zdaňovací období, ve kterém*

a) nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí, nebo

b) byl vydán souhlas stavebního úřadu se zahájením zkušebního provozu před vydáním kolaudačního rozhodnutí

na první stavbu nebo část stavby, jíž se investiční pobídky týkají.“.

Podle § 35a odst. 3 ZDP, ve znění od 30. 1. 2002, platilo: „*Slevu na dani podle odstavce 1 lze uplatňovat po dobu deseti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za které lze slevu na dani uplatnit, je zdaňovací období, ve kterém poplatník splnil všeobecné podmínky podle zvláštního právního předpisu a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem, nejpozději však zdaňovací období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu. V případě, že byla lhůta pro splnění všeobecných podmínek prodloužena podle zvláštního právního předpisu, posunuje se počátek pro uplatnění slevy na dani z příjmů, nejdéle však o 2 roky.“.*

Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 4. 4. 2013, čj. 6 Ca 104/2009 – 64, dospěl mj. k závěru, že „(...) *Spornou v projednávané věci před městským soudem byla otázka právní, a to v jakém znění mělo být ustanovení § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů na danou věc aplikováno; zda ve znění účinném do 29. 1. 2002, tedy před novelou provedenou zákonem č. 453/2001 Sb., či ve znění účinném od 30. 1. 2002, tedy po novele provedené tímto zákonem. (...) Městský soud dospěl k závěru, že s ohledem na to, že zákon č. 453/2001 Sb. neobsahuje žádné přechodné ustanovení, které by výslovně stanovilo, podle jakého znění zákona musí být sleva na dani uplatňována v závislosti na tom, kdy bylo rozhodnutí o příslibu investičních pobídek vydáno, a s ohledem na to, že toto Rozhodnutí bylo v daném případě vydáno dne 13. 2. 2002, tedy po účinnosti novely zákona o daních z příjmů provedenou zákonem č. 453/2001 Sb., mělo být ustanovení § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů aplikováno ve znění od 30. 1. 2002.“.*

Nejvyšší správní soud, byť rozsudek Městského soudu v Praze zrušil, tento názor aproboval, a to v rozsudku ze dne 29. 5. 2014, čj. 5 Afs 59/2013 – 55 (tento i další zde zmíněné rozsudky kasačního soudu jsou k dispozici na www.nssoud.cz), kde uvedl mj. toto: „(...) Městský soud dospěl v napadeném rozsudku *ke správnému právnímu závěru stran aplikace cit. ustanovení v relevantním znění, tedy ve znění účinném od 30. 1. 2002.“.*

Ve věci posuzované Městským soudem, resp. Nejvyšším správním soudem, šlo o aplikaci § 35b odst. 4 ZDP, jehož znění do 29. 1. 2002 bylo: „*Slevu na dani podle odstavce 1 lze uplatňovat po dobu 5 po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za které lze uplatnit slevu, je zdaňovací období, ve kterém*

a) nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí, nebo

b) byl vydán souhlas stavebního úřadu se zahájením zkušebního provozu před vydáním kolaudačního rozhodnutí
na první stavbu nebo část stavby, již se investiční pobídky týkají.“.

Počínaje dnem 30. 1. 2002 pak toto ustanovení znělo: „Slevu na dani podle odstavce 1 lze uplatňovat po dobu pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za které lze slevu na dani uplatnit, je zdaňovací období, ve kterém poplatník splnil všeobecné podmínky podle zvláštního právního předpisu a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem, nejpozději však zdaňovací období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu. V případě, že byla lhůta pro splnění všeobecných podmínek prodloužena podle zvláštního právního předpisu, posunuje se počátek pro uplatnění slevy na dani z příjmů, nejdéle však o 2 roky.“.

Dále, Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 8. 2009, čj. 1 Afs 49/2009 – 109, konstatoval mj. toto: „(...) Nejvyšší správní soud vyšel z předpokladu, že obecně je třeba použít znění zákona před novelou provedenou zákonem č. 453/2001 Sb., kterým se mění zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 9/1991 Sb., o zaměstnanosti a působnosti orgánů České republiky na úseku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů. Novela (= zákon č. 453/2001 Sb.) nabyla účinnosti dne 30. 1. 2002; souhlas s poskytnutím investičních pobídek byl však udělen v roce 2001 a ve stejném roce bylo vydáno první pravomocné rozhodnutí o kolaudaci, s nímž zákon o daních z příjmů v té době spojoval (hypotetickou) možnost uplatnit slevu na dani, jsou-li splněny další podmínky. Novela č. 453/2001 obsahovala přechodná ustanovení jen ve vztahu k § 35a odst. 4 a 6 a k § 35b odst. 5 a 7 zákona o daních z příjmů; jelikož ostatní novelizovaná ustanovení nelze posuzovat retroaktivně, je nutné použít znění zákona před novelou. Ustanovení § 35a odst. 4 a § 35b odst. 5 zákona o daních z příjmů nejsou pro posuzovaný případ rozhodná. Ustanovení § 35a odst. 6 a § 35b odst. 7 téhož zákona ve znění novely č. 453/2001 se pak podle přechodného ustanovení použijí i pro poplatníky, kteří uplatnili nárok na slevu na dani přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Z toho plyne, že právě uvedené paragrafy zákona o daních z příjmů ve znění zákona č. 453/2001 Sb. se uplatní jak na poplatníky, kteří uplatnili slevu před účinností novely, tak i na poplatníky, kteří uplatnili slevu po účinnosti novely, což je případ žalobkyně (sleva uplatněna v roce 2005). Novela provedená zákonem č. 19/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (účinnost 1. 5. 2004), neobsahovala žádná přechodná ustanovení a na projednávaný případ proto nemůže být použita. Z toho plyne, že v projednávaném případě bude aplikován zákon o daních z příjmů ve znění před novelou č. 453/2001 Sb. kromě § 35a odst. 6 a § 35b odst. 7, které budou posuzovány ve znění po citované novele. Krajský soud sice nesprávně aplikoval § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů ve znění před novelou, nicméně jako důvod pro zrušení jeho rozhodnutí to nepostačuje, neboť i na základě předchozí právní úpravy bylo možno dospět k závěrům uvedeným níže (viz citované rozhodnutí rozšířeného senátu).“.

Nemůže být pochyb o tom, že vzhledem k téměř shodnému znění § 35a odst. 3 ZDP, ve znění účinném do 29. 1. 2002, a § 35b odst. 4 ZDP, ve znění do 29. 1. 2002 (rozdíl byl pouze v počtu po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období), jsou právě

uvedené závěry kasačního soudu oporou i pro závěr ve věci vedené Krajským soudem v Plzni pod sp. zn. 30 Af 68-2016, a to, že ve věci mělo být aplikováno znění zákona o daních z příjmů účinné do 29. 1. 2002.

Dále bylo nezbytné obrátit pozornost na výklad § 35a odst. 3 ZDP, ve znění účinném do 29. 1. 2002, konkrétně jak ve vztahu k počátku běhu onoho „období 10 po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období“ vyložit zákonný text *„Slevu na dani podle odstavce 1 lze uplatňovat po dobu 10 po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za které lze uplatnit slevu, je zdaňovací období, ve kterém a) nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí, nebo b) byl vydán souhlas stavebního úřadu se zahájením zkušebního provozu před vydáním kolaudačního rozhodnutí na první stavbu nebo část stavby, již se investiční pobídky týkají.“*

Pro věc významné jsou předně právní věty z rozsudku NSS ze dne 26. 8. 2009, čj. 1 Afs 49/2009 – 109, které zní:

I. *Pojem „období“ obsažený v § 35a odst. 2 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., 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 č. 586/1992 Sb., 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.*

Text řečeného rozsudku pak mj. uvádí: *„(...) Vydeme-li z § 35b odst. 4. zákona o daních z příjmů, pak toto ustanovení sice stanoví první zdaňovací období, za které lze uplatnit slevu na dani (v projednávaném případě jde o zdaňovací období roku 2001), avšak jedná se o možnost, nikoliv povinnost tuto slevu uplatnit. Z toho vyplývá, že poplatník může slevu na dani uplatnit kdykoliv poté, co splnil všeobecné a zvláštní podmínky ve smyslu § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů, a zároveň poté, kdy nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí, nebo byl vydán souhlas stavebního úřadu se zahájením zkušebního provozu před vydáním kolaudačního rozhodnutí na první stavbu nebo část stavby, již se investiční pobídky týkají. Až od okamžiku, kdy tuto slevu poprvé uplatní (v projednávaném případě rok 2005), se počítá oněch 5 bezprostředně následujících zdaňovacích období, v nichž lze slevu na dani uplatňovat. Zákon o daních z příjmů v rozhodném znění totiž nestanovil nejzazší termín, od kdy se nejpozději počítá ona pětiletá lhůta, a ponechal tak na poplatníkovi, aby si její počátek určil: pouze ho omezil v tom, že slevu nemůže uplatnit dříve, než je uvedeno v § 35b odst. 4 písm. a) a b) zákona. Daňový poplatník tudíž 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. Určité omezení zavedla až novela č. 453/2001 Sb., podle níž je prvním zdaňovacím obdobím, za nějž lze slevu uplatnit, nejpozději období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek (v projednávaném případě by se jednalo o zdaňovací období roku 2004, avšak tuto novelizaci nelze z důvodu absence přechodných ustanovení na projednávaný případ vztáhnout).*

Nicméně i po novele je zřejmé, že poplatník má v onom tříletém období od příslibu investiční pobídky možnost nerespektovat podmínky stanovené zákonem pro uplatnění slevy na dani.“.

Konstatoval-li Nejvyšší správní soud, že „zákon o daních z příjmů v rozhodném znění totiž nestanovil nejzazší termín, od kdy se nejpozději počítá ona pětiletá lhůta, a ponechal tak na poplatníkovi, aby si její počátek určil“, resp. že „počátek běhu tohoto období byl plně v rukou daňového poplatníka“, bylo nutné i ve věci souzené krajským soudem přijmout totožný závěr. Bylo-li tedy v žalobcově případě prvním rokem faktického čerpání investiční pobídky v podobě slevy na dani zdaňovací období roku 2004, byl tento rok skutečným počátkem běhu desetileté lhůty předvídané § 35a odst. 3 ZDP, ve znění účinném do 29. 1. 2002. Posledním rokem oné lhůty tak byl rok 2013, a to bez ohledu na to, co žalobce uváděl v daňových přiznáních k dani z příjmů právnických osob za roky 2004-2010. Pokud správci daně považovali za poslední rok běhu desetileté lhůty zdaňovací období roku 2012, porušili tím zákon v žalobcův prospěch.

Soud se v té souvislosti neztotožnil ani s názorem žalovaného, podle něhož došlo rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2015, 1 Afs 77/2015 - 124, k modifikaci původního právního názoru vyjádřeného tímž soudem v rozsudku ze dne 26. 8. 2009, čj. 1 Afs 49/2009 - 109, a to ve vztahu k zásadě legitimního očekávání.

Kasační soud v rozsudku ze dne 26. 8. 2009, čj. 1 Afs 49/2009 - 109, nejprve připomněl následující:

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

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

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

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

Pro věc nyní souzenou krajským soudem je rovněž významný názor Nejvyššího správního soudu vyjevený v tomto rozsudku v odst. 87, kde je uvedeno: „[87] Krajský soud tedy námitku legitimního očekávání vypořádal nesprávně. Soud se měl námitkou legitimního očekávání věcně zabývat a posoudit ji na základě konkrétních skutkových zjištění. Soud měl předně připustit dokazování ohledně otázky existence legitimního očekávání určitého postupu správního orgánu. V případě, že by se stěžovatelce podařilo správní praxi zakládající jí legitimní očekávání prokázat, právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku z roku 2009 by nešlo na stěžovatelku aplikovat, a bylo by nutné aplikovat předešlý (ač nesprávný) výklad zastávaný správní praxí. Prokázanou správní praxi by totiž správní orgány nemohly změnit zpětně, a to ani v důsledku kasačního rozsudku Nejvyššího správního soudu podávajícího správný výklad pojmu období. Naopak, jestliže by se stěžovatelce nepodařilo správní praxi zakládající legitimní očekávání prokázat, měl by krajský soud s tímto odůvodněním námitku legitimního očekávání jako nedůvodnou zamítnout.“. A právě věta zdůrazněná tučným písmem (zvýraznění provedl krajský soud) je pro odůvodnění neztotožnění se s názorem o modifikaci rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2015, 1 Afs 77/2015 - 124, stěžejní. Na rozdíl od věci posuzované Nejvyšším správním soudem, kde byla dosavadní správní praxe, a tedy jí založené legitimní očekávání žalobkyně, pro žalobkyni **příznivější**, než pozdější názor vyslovený kasačním soudem v rozsudku ze dne 26. 8. 2009, čj. 1 Afs 49/2009 – 109, nastala ve věci sp. zn. 30 Af 68/2016 situace přesně opačná – pozdější názor NSS byl pro žalující společnost příznivější, než byla dosavadní správní praxe. V takovém případě bylo proto žádoucí závěry z rozsudku ze dne 26. 8. 2009, čj. 1 Afs 49/2009 – 109, aplikovat.

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vzhledem k uvedenému soud napadené rozhodnutí ve smyslu § 78 odst. 1 zrušil pro nezákonnost a současně vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[VI] Náklady řízení

Žalobce, který měl ve věci úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první soudního řádu správního právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalovanému, který úspěch ve věci neměl.

Žalobce nárokoval náklady řízení ve výši 29 092 Kč.

Soud však žalobci přiznal náhradu nákladů řízení toliko ve výši **21 249 Kč**, skládající se **a)** ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši **3.000,- Kč**, a dále **b)** z odměny zástupce žalobce za celkem čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, podání repliky a účast na jednání soudu dne 24. 1. 2018) ohodnocené částkou 3.100,- Kč/úkon, tj. celkem **12 400 Kč**. Náhrada nákladů řízení dále sestává z náhrady hotových výdajů za čtyři úkony právní služby po 300,- Kč/úkon, celkem tak **1 200 Kč**, vše podle § 7, § 9, § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „advokátní tarif“).

Součástí náhrady nákladů řízení je dále náhrada za promeškaný čas v souvislosti s cestou z Prahy do Plzně a zpět na jednání soudu dne 24. 1. 2018, a to ve výši **500 Kč** [100,- Kč za každou z pěti promeškaných půlhodin ve smyslu § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu při uvažované době trvání jedné cesty z Prahy (sídla zástupce žalobce) do Plzně (sídlo soudu) v délce jedné hodiny a šesti minut].

Náhrada nákladů řízení se dále sestává z náhrady cestovních nákladů v celkové výši **982 Kč** za cestu z Prahy do Plzně na jednání soudu a zpět dne 24. 1. 2018, představující celkem 188 km (2 x 94 km) při použití osobního vozu tov. zn. Škoda Octavia s průměrnou spotřebou paliva na 100 km pro kombinovaný provoz dle technického průkazu 4,1 litru motorové nafty. Uvedená náhrada je složena ze základní náhrady za 1 km jízdy ve výši 4 Kč, což v daném případě činí **752 Kč** [4 Kč x 188 km], a z náhrady za spotřebované pohonné hmoty, což v daném případě činí **230 Kč** {[(4,1 litru x 29,80 Kč) / 100] x 188 km}, to vše ve smyslu § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve spojení s § 157 odst. 3 a odst. 4 písm. b) a § 158 odst. 2, odst. 3 a odst. 4 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů, a § 1 písm. b) a § 4 písm. c) vyhlášky č. 463/2017 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad (účinné od 1. 1. 2018), když cena motorové nafty stanovená v § 4 písm. c) vyhlášky č. 463/2017 Sb. činí 29,80 Kč/1 litr a sazba základní náhrady za 1 km jízdy činí podle § 1 písm. b) vyhlášky č. 463/2017 Sb. u osobních silničních motorových vozidel 4 Kč.

Odměna advokáta, náhrada advokáta a náhrada advokáta za promeškaný čas a cestovné byly navýšeny o částku 3 167 Kč odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

Soud neakceptoval požadovanou náhradu za 2 úkony právní služby, a to za další poradu s klientem přesahující jednu hodinu a písemné podání - vyjádření nesouhlasu s rozhodnutím věci bez nařízení jednání. Písemné podání obsahující toliko 3 věty, v němž žalobce soudu oznámil, že obdržel vyjádření žalovaného k žalobě, vyjádřil nesouhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání a avizoval pozdější repliku, nelze považovat za natolik kvalifikovaný úkon právní služby, který by mohl být ohodnocen i jen sníženou odměnou, natož částkou v plné výši. Náhradu za právní úkon – další porada s klientem přesahující jednu hodinu soud žalobci nepřiznal, neboť tento úkon nebyl soudu ničím doložen.

Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalované určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

P o u č e n í: *Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.*

V Plzni dne 24. ledna 2018

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