



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců Mgr. Petry Weissové a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **Dura Automotive Systems CZ, s.r.o.**, se sídlem Průmyslový park 300, Kopřivnice – Vlčovice, zast. Ernst & Young, s.r.o., daňovým poradcem, se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 8. 2014, č. j. 21347/14/5000-14202-707309, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 1. 2017, č. j. 22 Af 116/2014 - 79,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce, Ernst & Young, s.r.o., daňového poradce, náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 8.228 Kč, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Specializovaný finanční úřad, územní pracoviště v Ostravě (dále jen „správce daně“) neuznal žalobkyni uplatněný nárok na slevu na dani z příjmů právnických osob a za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 jí vyměřil tuto daň ve výši 57.288.953 Kč. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně.

II.

[2] Žalobkyně se bránila proti napadenému rozhodnutí žalobou u Krajského soudu v Ostravě, který shora označeným rozsudkem napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nepřisvědčil sice žalobní námitce, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, správným však shledal žalobkyní předestřený výklad v dané věci použitého § 35a odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 29. 1. 2002 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ohledně možnosti uplatnění slevy na dani z příjmů v souvislosti s příslibem investičních pobídek. S odkazem na předchozí judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009 - 109, dále též jen „rozsudek sp. zn. 1 Afs 49/2009“, nebo „rozsudek prvního senátu“, a ze dne 29. 5. 2014, č. j. 5 Afs 59/2013 - 55, dále též jen „rozsudek sp. zn. 5 Afs 59/2013“, nebo „rozsudek pátého senátu“) uzavřel, že § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů určuje pouze období, ve kterém může daňový subjekt slevu na dani čerpat, neurčuje však období, kdy musí k uplatnění slevy přistoupit poprvé, ani zda tak vůbec musí učinit. Výklad posuzovaného ustanovení provedený žalovaným, že desetiletá lhůta, po kterou lze slevu na dani uplatnit, běží již od prvního okamžiku, kdy je tuto slevu poplatník oprávněn poprvé uplatnit, v daném případě v době, kdy nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí, považoval za nesprávný. Lhůta pro uplatnění slevy na dani běží podle krajského soudu až od doby, kdy poplatník slevu fakticky uplatní poprvé. Z uvedeného důvodu žalobkyně mohla slevu na dani z příjmů právnických osob uplatnit i ve zdaňovacím období roku 2012.

III.

[3] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž uplatnil kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[4] Stěžovatel nesouhlasil s výkladem § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů, přijatým krajským soudem. Setrval na stanovisku, že zdaňovacím obdobím, v němž lze slevu na dani poprvé čerpat a od něhož tudíž plyne desetiletá lhůta pro její uplatňování, je období, ve kterém nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí; tím byl v daném případě rok 2002. Slevu na dani tudíž žalobkyně mohla uplatnit naposledy ve zdaňovacím období roku 2011. Učinila-li tak v roce 2012, uplatnila slevu na dani neoprávněně, protože opožděně. Stěžovatel upozornil, že při výkladu § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů vycházel z dosavadní správní praxe při posouzení počátku běhu lhůty pro uplatnění slevy na dani; podle něj je první zdaňovací období pro uplatnění slevy navázáno na právní moc kolaudačního rozhodnutí.

[5] Krajský soud podle stěžovatele provedl výklad použitého ustanovení v souladu se závěry obsaženými v rozsudku sp. zn. 1 Afs 49/2009 a v rozsudku sp. zn. 5 Afs 59/2013, jež se však zabývaly neuznáním slevy na dani z příjmů právnických osob podle § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů, a to jednak ve znění účinném do 29. 1. 2012 (rozsudek prvního senátu) a jednak od 30. 1. 2002 (tj. po novele provedené zákonem č. 453/2001 Sb. – rozsudek pátého senátu); nezabýval se ale skutkovým stavem věci svědčícím o dosavadní správní praxi. Nezohlednil tak závěry plynoucí z rozsudku ze dne 14. 10. 2015, č. j. 1 Afs 77/2015 - 124 (dále jen „rozsudek sp. zn. 1 Afs 77/2015“), v němž první senát navázal na

pokračování

svůj předchozí rozsudek sp. zn. 1 Afs 49/2009 a dospěl k výraznému judikurnímu posunu vycházejícímu ze zásady legitimního očekávání daňového subjektu v dosavadní správní praxi při hodnocení otázky prvního zdaňovacího období pro uplatnění slevy na dani. Tato správní praxe dlouhodobě zastává názor, že počátek lhůty pro uplatnění slevy na dani je určen zákonnými podmínkami, nikoliv až rozhodnutím daňového subjektu o jejím faktickém uplatnění.

[6] Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že žalobkyně přistoupila ke změně v náhledu na první zdaňovací období až poté, co byla informována o výkladu § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů podaném v rozsudku sp. zn. 1 Afs 49/2009. Do té doby nerozporovala kontrolní závěry správce daně ve zprávách o daňových kontrolách ohledně toho, že v daném případě prvním zdaňovacím obdobím pro uplatnění slevy na dani je rok 2002, neboť v něm nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí. Uvedené plyne i z žalobkyni vydaného rozhodnutí o příslibu investiční pobídky. Samotná žalobkyně deklarovala „aktivaci“ prvního zdaňovacího období v roce 2002 a považovala její určení za souladné se zákonnou úpravou i správní praxí. Rozhodovací praxe finanční správy o určení prvního zdaňovacího období, v němž je možné uplatnit slevu na dani a jež je zároveň počátkem běhu desetileté lhůty pro její uplatnění, tudíž žalobkyni byla známa.

[7] Svoji argumentaci stěžovatel rozvinul v dalším doplnění kasační stížnosti, v němž zopakoval, že závěr plynoucí z rozsudku prvního senátu, že „[a]ž od okamžiku, kdy tuto slevu (poplatník) poprvé uplatní, se počítá oněch 5 (v souzené věci 10 – poznámka kasačního soudu) bezprostředně následujících zdaňovacích období, v nichž lze slevu na dani uplatňovat“, je nesprávný. Měl za to, že počátek běhu lhůty pro uplatnění slevy na dani je jednoznačně definován v § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů, resp. v souzené věci v § 35a odst. 3 téhož zákona a je spojen s kolaudací, nikoliv až s faktickým uplatněním slevy na dani v daňovém přiznání. Podle mínění stěžovatele bylo úmyslem zákonodárce stanovit počátek období, v němž může čerpat investiční pobídky (v podobě slevy na dani), bezprostředně po skončení realizace investice, nikoliv ponechat určení počátku běhu lhůty pro uplatnění slevy na dani zcela na vůli poplatníka. Na jeho vůli tak záleží pouze to, zda při splnění všeobecných a zvláštních podmínek po dobu deseti po sobě jdoucích zdaňovacích období slevu fakticky uplatní a ve kterém zdaňovacím období. Nemá tedy povinnost slevu skutečně uplatnit.

[8] Podle stěžovatele výklad pojmu „první zdaňovací období“ v rozsudku sp. zn. 1 Afs 49/2009 odporuje pojetí slevy na dani, která je veřejnou podporou, přísně navázanou na evropská pravidla. Stěžovatel opětovně poukázal na rozsudek sp. zn. 1 Afs 77/2015, v němž nakonec soud dovodil, že nelze s ohledem na skutkové okolnosti toho případu vyloučit přednost legitimního očekávání daňového subjektu vyplývajícího ze zavedené správní praxe před zásadou legality (tj. před později provedeným výkladem použité právní normy odlišně od této správní praxe), bude-li legitimní očekávání daňového subjektu prokázáno. V citovaném rozsudku tudíž kasační soud vyloučil ryze automatickou aplikaci výkladu pojmu „první zdaňovací období“ provedeného v rozsudku sp. zn. 1 Afs 49/2009, které navázal na okamžik, kdy daňový subjekt fakticky uplatní slevu na dani poprvé. Vycházel zde z potřeby zohlednit skutkový stav věci z hlediska

(ne)prokázání existence legitimního očekávání daňového subjektu. V nynějším případě tedy podle stěžovatele krajský soud provedl výklad použité právní normy v rozporu se správní praxí, kterou i žalobkyně akceptovala až do vydání rozsudku sp. zn. 1 Afs 49/2009.

[9] Stěžovatel závěrem navrhl, aby kasační soud předložil spornou otázku výkladu použitého § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů k posouzení rozšířenému senátu v případě, že se v nyní souzené věci ztotožní s výkladem jím predestřeným.

IV.

[10] Žalobkyně ve svém vyjádření navrhla kasační stížnost zamítnout. Setrvala na výkladu použitého § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů. Kolaudace proběhla v roce 2002, v tomto roce sice již mohla začít čerpat slevu na dani, avšak teprve jejím prvním skutečným uplatněním začala běžet nepřetržitá desetiletá lhůta k jejímu čerpání.

[11] K tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku uvedla, že stěžovatel konkrétní důvody nepřezkoumatelnosti neuvádí, napadený rozsudek splňuje požadavky vyplývající z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu, a je tudíž přezkoumatelný.

[12] Nesouhlasila ani s výtkou stěžovatele, že závěry dosavadní judikatury (zejména rozsudek sp. zn. 5 Afs 59/2013) nelze v daném případě použít, a poukázala na to, že s výjimkou nového tvrzení o existenci legitimního očekávání žádné důvody, pro které tuto judikaturu nelze na souzenou věc aplikovat, stěžovatel neuvedl. Použití legitimního očekávání v neprospěch daňového subjektu proti jeho vůli a proti výkladu zákona provedenému kasačním soudem žalobkyně považuje za nezákonné. Zdůraznila, že v roce 2002 žádné legitimní očekávání ohledně počátku běhu desetileté lhůty neměla. Dovozuje-li stěžovatel existenci jejího legitimního očekávání z protokolů o daňových kontrolách provedených za zdaňovací období let 2001 až 2004, pak podle žalobkyně tyto protokoly existenci legitimního očekávání, že již v roce 2002 začala běžet desetiletá lhůta pro čerpání slevy na dani, nepotvrzují. V roce 2002, kdy proběhla kolaudace, bylo pouze možné, nikoliv však nutné slevu na dani uplatnit poprvé, běh zákonem stanovené desetileté lhůty zakládá až její první faktické čerpání. Neexistenci legitimního očekávání žalobkyně v roce 2002 dokládá i skutečnost, že v uvedeném roce byla ve ztrátě, tudíž slevu na dani vůbec neřešila a uplatnění slevy na dani pro ni bylo relevantní teprve ve zdaňovacím období roku 2010. To se odrazilo i v přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2010. Měla-li vůbec žalobkyně legitimní očekávání, pak toto založily právě rozsudky prvního a pátého senátu.

[13] K doplňující kasační argumentaci stěžovatele (viz odst. [7] až [9]) žalobkyně zdůraznila, že smyslem poskytování investičních pobídek je přilákat investory a motivovat je k dlouhodobé investici, nikoliv k co nejrychlejšímu vyčerpání pobídek. Upozornila, že téměř každá výrobní společnost v roce kolaudace a v letech následujících realizuje ztráty a před čerpáním investičních pobídek navíc musí vždy uplatnit všechny daňové ztráty. Výklad použitého ustanovení predestřený stěžovatelem se tak míjí s ekonomickou realitou.

pokračování

[14] K otázce upřednostnění legitimního očekávání před výkladem § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů, jak naznačil rozsudek sp. zn. 1 Afs 77/2015, žalobkyně uvedla, že v tam posuzované věci se tohoto legitimního očekávání dovolával daňový subjekt, a Nejvyšší správní soud připustil, že v individuálních případech, v nichž se toto legitimní očekávání prokáže, se jej může účastník dovolat před legalitou. Nesouhlasí ale s tvrzením stěžovatele, že sama žalobkyně měla legitimní očekávání o počátku běhu desetileté lhůty pro čerpání slevy na dani již v roce 2002, což stěžovatel dovozoval i z blíže nespecifikovaných výkladových stanovisek Ministerstva financí. Tato stanoviska nejsou žalobkyni známa. Nadto legitimní očekávání nemohla žalobkyně založit individuální stanoviska vydaná pro účastníka v řízení ve věci sp. zn. 1 Afs 77/2015. Stěžovatelovo tvrzení, že žalobkyně deklarovala a za rozhodné první zdaňovací období určila rok 2002, je nepodložené a nepravdivé. Žalobkyně setrvala na návrhu k zamítnutí kasační stížnosti.

V.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že jakkoliv stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil též kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., bližší upřesnění, pro něž považoval napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů, nebo z něhož dovozoval vadu řízení před krajským soudem, jež mohla mít vliv na zákonnost rozsudku, neučinil. Nejvyšší správní soud přesto posuzoval, zda některým z vytčených nedostatků napadený rozsudek či jemu předcházející řízení netrpí, neboť se jedná o vady, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti a jejichž opodstatněnost by sama o sobě postačovala ke zrušení napadeného rozsudku.

[18] Ve své ustálené judikatuře kasační soud mnohokrát vyjádřil, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o skutečnostech pro věc podstatných, resp. jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil (srov. např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75). Nejvyšší správní soud přitom neshledal, že by v napadeném rozsudku krajského soudu absentoval některý z výše uvedených požadavků. Krajský soud přehledně popsal rozhodný skutkový stav a s žalobními námitkami se řádně a srozumitelně vypořádal a neopomněl poukázat ani na závěry plynoucí z judikatury kasačního soudu, jež jsou použitelné i v souzené věci. Skutečnost, že se stěžovatel se závěry napadeného rozsudku neztotožnil, nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů nezakládá. Kasační soud neshledal ani žádné zásadní procesní pochybení v řízení před krajským soudem, jež by mohlo mít vliv na zákonnost jím vydaného rozsudku. Konečně rozsudek má zákonné náležitosti a je plně srozumitelný, o čemž svědčí i skutečnost, že s ním stěžovatel v kasační stížnosti obsírně polemizuje. Kasační důvod vyplývající z § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tudíž není naplněn.

[19] Nejvyšší správní soud proto přistoupil k posouzení mezi účastníky řízení jediné sporné otázky, které zdaňovací období je prvním, v němž počíná běh nepřetržité desetileté zákonné lhůty k uplatnění slevy na dani.

[20] Jak již výše uvedeno, v souzené věci je předmětem sporu výklad použitého § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném do 29. 1. 2002). Podle něj „*[s]levu 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.*“ (zvýraznění provedeno Nejvyšším správním soudem, shodně dále)

[21] Podle § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném do 29. 1. 2002), „*[s]levu 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.*“

[22] Podle § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném od 30. 1. 2002), „*[s]levu 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 předpisu⁶⁷⁾ 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 předpisu⁶⁷⁾, posunuje se počátek pro uplatnění slevy na dani z příjmů, nejdéle však o 2 roky.*“

[23] Krajský soud v návaznosti na judikaturu Nejvyššího správního soudu, především pak rozsudky prvního a pátého senátu (v nichž se jednalo o výklad § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů ve zněních citovaných v odst. [21] a [22]), dospěl k závěru, že právní názor stěžovatele, podle nějž tato desetiletá lhůta běží od prvního okamžiku, kdy je poplatník oprávněn tuto slevu uplatnit (tj. že první zdaňovací období je navázáno na právní moc kolaudačního rozhodnutí), je nesprávný. Naopak shledal, že uvedená lhůta běží až od okamžiku, kdy ji poplatník poprvé skutečně uplatní. Jinými slovy, podle krajského soudu úmyslem zákonodárce bylo ponechat počátek desetiletého období pro uplatnění slevy na dani na vůli poplatníka. Jak již uvedeno výše, stejný závěr dovodil i Nejvyšší správní soud v rozsudcích sp. zn. 1 Afs 49/2009 a sp. zn. 5 Afs 59/2013.

[24] Předestřený názor a výklad použitého § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů sdílí Nejvyšší správní soud nadále, aniž shledává ve shodě s krajským soudem důvod odchýlit se od své předchozí judikatury. Ostatně i v rozsudku sp. zn. 1 Afs 77/2015, jehož závěrů se dovolával stěžovatel především, kasační soud potvrdil uvedený výklad pojmu „první

pokračování

zdaňovací období“, navázaný na okamžik faktického uplatnění slevy na dani, jako správný (resp. dříve stěžovatelem zastávaný opačný výklad označil za nesprávný - srov. odst. 87 citovaného rozsudku). Z právě uvedeného důvodu Nejvyšší správní soud neshledal potřebu zcela správné právní závěry krajského soudu opakovat a pro stručnost na ně nyní beze zbytku odkazuje. Pro doplnění kasační soud zdůrazňuje, že za nesprávné posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] nelze považovat výklad použité právní normy jen proto, že jej subjektivně za nesprávný považuje některý z účastníků řízení (zde stěžovatel).

[25] V dalším se tedy kasační soud zaměřil na zásadní a v podstatně jedinou dosud nevypořádanou kasační námitku stěžovatele, týkající se tvrzeného legitimního očekávání ve správnost jím použitého výkladu § 35a odst. 3 zákona o daních, resp. pojmu „prvního zdaňovacího období“, jež spojoval s právní mocí kolaudačního rozhodnutí. Stěžovatel zde poukazoval na úvahy obsažené v rozsudku sp. zn. 1 Afs 77/2015 (a z něj vycházejícího navazujícího rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 11. 2016, č. j. 15 Afs 97/2010 - 307) ohledně legitimního očekávání daňového subjektu založeného správní praxí a s tím související případné upřednostnění tohoto legitimního očekávání před výkladem § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů, jak jej dovodila judikatura správních soudů.

[26] Stěžovatel se však mýlí, má-li za to, že závěry vyplývající z rozsudku sp. zn. 1 Afs 77/2015 stran legitimního očekávání a jeho upřednostnění před zásadou legality lze použít i v právě posuzovaném případě.

[27] Předně je nezbytné zdůraznit, že legitimního očekávání není oprávněn se dovolávat správní orgán; právě jím zavedená správní praxe může u adresáta aktů správních orgánů toto legitimní očekávání popřípadě založit. V souzené věci se žalobkyně legitimního očekávání v určitou zavedenou správní praxi vůbec nedovolávala. Uvedená stěžovatelova kasační námitka již pro uvedené nemůže být důvodná.

[28] V nyní projednávaném případě stěžovatel setrvale rozporuje závěry plynoucí z rozsudků sp. zn. 1 Afs 49/2009 a sp. zn. 5 Afs 59/2013, které považuje za nesprávné (pokud jde o mezi účastníky řízení spornou otázku, od kterého zdaňovacího období plyne desetiletá lhůta k uplatnění slevy na dani, resp. které je ono „první zdaňovací období“) a poukazuje na dosavadní správní praxi. Ta však nebyla v řízení nikterak prokázána a žalobkyni byla předestřena teprve v návaznosti na jí podané daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012. Přitom již při jeho podání v červnu roku 2013 žalobkyně v souvislosti s uplatněním slevy na dani z titulu příslibu investiční pobídky poukázala na závěry vyplývající z rozsudku sp. zn. 1 Afs 49/2009. Teprve následně správce daně žalobkyni vyzval k odstranění pochybností o správnosti uplatněné slevy na dani (srov. písemnosti č. 1 – 3 správního spisu správce daně). V předchozím období z žádné z listin ve správním spise založených nyní zastávaný výklad a správní praxe správce daně nevyplývá.

[29] Nejvyšší správní soud však považuje za potřebné přesto zdůraznit, co již dříve výslovně uvedl i ve stěžovatelem zmiňovaném rozsudku sp. zn. 1 Afs 77/2015, totiž že existenci legitimního očekávání plynoucí z určité správní praxe je třeba posoudit vždy na základě konkrétních skutkových zjištění a na základě provedeného dokazování v individuální věci, jinými slovy prokázání existence legitimního očekávání u určitého adresáta je věcí skutkovou (srov. předpoklady prokázání existence legitimního očekávání vyplývající z rozsudku ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006 - 159). Upřednostnění prokázaného legitimního očekávání připustil kasační soud v citovaném rozsudku pouze proto, že shledal, že nelze změnit prokázanou správní praxi zpětně ani v důsledku rozhodnutí kasačního soudu, který provedl výklad použitého ustanovení odlišně, než jak jej dosud zastávala správní praxe.

[30] Kasační soud nemůže přitakat ani stěžovatelově výtce, že krajský soud vystavěl svoji argumentaci v napadeném rozsudku především na závěrech rozsudku sp. zn. 5 Afs 59/2013, jenž se však zabýval neuznáním slevy na dani z příjmů právnických osob podle § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 30. 1. 2002, tedy po novele provedené zákonem č. 453/2001 Sb., a je proto nepřiléhavý.

[31] Jak již výše uvedeno, dikce § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 29. 1. 2002 a § 35b odst. 4 téhož zákona (ať již ve znění před či po 30. 1. 2002) je z hlediska formulace možnosti uplatnění slevy na dani (u poplatníka, kterému byla poskytnut příslib investiční pobídky (podle zvláštního právního předpisu – zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů) a „prvního zdaňovacího období“ zcela identický (srov. odst. [20] až [22] tohoto rozsudku). Výklad pojmu „první zdaňovací období“, v němž lze uplatnit slevu na dani, o němž jde v souzené věci, a který shodně kasační soud provedl v rozsudcích sp. zn. 1 Afs 49/2009 a sp. zn. 5 Afs 59/2013, je tedy plně použitelný i nyní.

[32] Stěžovatel se tedy mylí, namítá-li, že v rozsudku sp. zn. 1 Afs 77/2015, kterým rozhodoval Nejvyšší správní soud poté, co poprvé vyjádřil své závěry ve věci téhož účastníka v rozsudku sp. zn. 1 Afs 49/2009, došlo k závaznému judikturnímu posunu ve prospěch zásady legitimního očekávání. Jak již výše vysvětleno, jednalo se o zohlednění konkrétní skutkové situace poté, co soud zaujal jednoznačný výklad toho, co se rozumí prvním zdaňovacím obdobím, v němž lze uplatnit slevu na dani, resp. od kterého okamžiku běží zmíněná zákonem stanovená lhůta pro její uplatnění. Tohoto výkladu se dále přidržel i v rozsudku sp. zn. 1 Afs 77/2015, ve prospěch účastníka zde však nevyloučil možnost upřednostnit jeho legitimní očekávání v určitou správní praxi (která zde měla být v době předcházející uplatněné slevě na dani - tj. v tam posuzovaném případě před rokem 2006), za situace, že správní praxe a legitimní očekávání účastníka v ni se v daném řízení prokáže. Posouzení existence správní praxe a z ní plynoucí legitimní očekávání provedené v individuální věci (která byla východiskem závěrů ve stěžovatelem zmiňovaném rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 11. 2016, č. j. 15 Afs 97/2010 - 307), však není obecně použitelné, neboť vyvěrá výlučně z dokazování provedeného v daném soudním řízení na základě důkazů adresovaných správními orgány konkrétnímu poplatníkovi (resp. jeho právnímu předchůdci); tím však nebyla žalobkyně v nynější věci.

pokračování

Takto v konkrétním případě prokázaná správní praxe a z ní vyplývající legitimní očekávání tohoto účastníka nemohla tudíž v žádném případě založit legitimní očekávání žalobkyně v právě posuzované věci.

[33] Existence a potvrzení určité správní praxe stěžovatele a správce daně nemohlo vyplynout ani z výsledků daňových kontrol, které správce daně u žalobkyně opakovaně prováděl v letech 2004 (za roky 2001 až 2003) a 2005 až 2006 (za rok 2004). Z uvedených zpráv vyplývá, že správce daně mj. uskutečnil k uvedeným zdaňovacím obdobím kontrolu plnění podmínek pro možnost čerpání investičních pobídek (které v případě stěžovatelky nespočívaly pouze ve slevě na dani podle § 35a zákona o daních z příjmů – viz zprávy o daňových kontrolách založené pod č. 14 a 15 spisu správce daně) a neshledal v tomto ohledu pochybení. Žádná skutečnost, z níž by vyplýval v době předcházející podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 nyní stěžovatelem zastávaný názor, že prvním zdaňovacím obdobím pro uplatnění slevy na dani je zdaňovací období, v němž nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí, není ani součástí správního spisu, ani rozhodnutí o příslibu.

[34] Ze správního spisu také nevyplývá, že žalobkyně výslovně deklarovala, že za první zdaňovací období, v němž dochází k „aktivaci“ možnosti uplatnit slevu na dani, považuje již rok 2002. Nejvyšší správní soud ve správním spise ověřil, že žádný takový (byť implicitně učiněný) projev žalobkyně zde není obsažen. Uvedené kasační argumentaci tudíž opět nelze přisvědčit.

[35] Za přílehlavý tak považuje kasační soud i závěr, vyslovený dříve prvním senátem v jeho rozsudku sp. zn. 1 Afs 49/2009, že *„zákon o daních z příjmů v rozhodném znění totiž nestanoví nejzazší termín, od kdy se nejpozději počítá ona pětiletá (v souzené věci desetiletá – poznámka kasačního soudu) lhůta, a ponechal tak na poplatníkovi, aby si její počátek určil; (...)“*. Uvedený závěr pro souzený případ přitom beze zbytku platí i přesto, že první senát jej vyslovil v souvislosti s výkladem § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 29. 1. 2002. Jak již uvedeno, vykládané ustanovení v těch částech, jež jsou právně významné, je identické s § 35a téhož zákona, aplikovaným nyní.

[36] Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud ve shodě se soudem krajským shledal, že v právě posuzované věci stěžovatel nesprávně vyložil § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů, a tudíž pochybil, pokud žalobkyni neumožnil uplatnit slevu na dani představující investiční pobídku za zdaňovací období roku 2012. Žalobkyně poprvé slevu uplatnila v roce 2010, proto v roce 2012 měla na její čerpání v souladu s citovaným ustanovením zákona o daních z příjmů nadále nárok.

[37] Pouze pro úplnost lze dodat, že vzhledem k tomu, že byly beze zbytku potvrzeny úvahy krajského soudu vycházející z předchozí judikatury Nejvyššího správního soudu, neshledal jeho čtvrtý senát žádný důvod pro předložení věci rozšířenému senátu.

VI.

[38] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedeného dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[39] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalobkyně byla v řízení úspěšná, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. V řízení před Nejvyšším správním soudem náleží žalobkyni, zastoupené daňovým poradcem, podle § 35 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), odměna za dva úkony právní pomoci ve výši 3.100 Kč za dvě vyjádření ke dvěma doplněním kasační stížnosti a paušální náhradu hotových výdajů související s těmito úkony ve výši 2x300 Kč, tj. 600 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Daňový poradce již v řízení před krajským soudem doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se náklady řízení zvyšují o částku této daně ve výši 1.428 Kč (21 % z 6.800 Kč). Náklady řízení tedy celkem činí 8.228 Kč, k jejichž zaplacení kasační soud stěžovateli stanovil lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 24. ledna 2019

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu