



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Sylvy Šiškeové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **Arxada Biotec s. r. o.**, se sídlem Okružní 134, Kouřim, zastoupené Mgr. Markem Vojáčkem, advokátem se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2020, č. j. 38678/20/5200-11432-711891, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2022, č. j. 51 Af 62/2020-44,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4 114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Marka Vojáčka.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podstatou této věci je spor o výklad § 35b odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v části věty za středníkem („*tato částka se nezvyšuje, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost*“). Konkrétně jde o to, zda byla žalobkyně oprávněna v dodatečných daňových přiznáních zvýšit slevu na dani z titulu investiční pobídky (resp. hodnotu S1) nad částku vypočtenou v řádném daňovém přiznání.

[2] Ministr průmyslu a obchodu poskytl žalobkyni příslib investiční pobídky v podobě slevy na dani z příjmů právnických osob. V řádných daňových přiznáních za roky 2014 a 2015 uplatnila žalobkyně slevu na dani podle § 35b zákona o daních z příjmů a daň jí byla

vyměřena ve výši 0 Kč. Ve dvou dodatečných daňových přiznáních za rok 2014 a dodatečném daňovém přiznání za rok 2015 žalobkyně vykázala odlišné údaje (nižší odpočet na podporu výzkumu a vývoje, resp. vyšší základ daně) a zároveň zvýšila i slevu podle § 35b zákona o daních z příjmů tak, aby tvrzená daň opět činila 0 Kč.

[3] Podle prvního dodatečného daňového přiznání za rok 2014 byla žalobkyni doměřena daň ve výši 0 Kč. V návaznosti na druhé dodatečné daňové přiznání za rok 2014 a dodatečné daňové přiznání za rok 2015 ale zahájil Specializovaný finanční úřad (správce daně) postup k odstranění pochybností, neboť mu vznikly pochybnosti o správnosti výše uplatněné slevy podle § 35b zákona o daních z příjmů. Dodatečnými platebními výměry následně žalobkyni doměřil daň za rok 2014 (ve výši 4 215 271 Kč) a za rok 2015 (ve výši 22 956 918 Kč). Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry.

[4] Krajský soud v Praze v záhlaví uvedeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného i oba dodatečné platební výměry. Krajský soud uzavřel, že již z gramatického výkladu dotčeného ustanovení plyne, že žalobkyně byla oprávněna zvýšit hodnotu S1 v dodatečných daňových přiznáních. Právní názor žalobkyně podporuje i historický a teleologický výklad. Žalovaný užívá výklad proti výslovnému znění zákona, navíc v neprospěch daňového subjektu.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítá, že zákonodárce nespécifikuje, jaké *dodatečné vyměření* má v dotčeném ustanovení na mysli, ani co přesně je myšleno *vyšší daňovou povinností*. Z důvodové zprávy k daňovému řádu plyne, že doměřením se má na mysli jakékoli další než první vyměření téže daně, ať už nesprávnost zjistí daňový subjekt nebo správce daně. Závěr krajského soudu, podle něhož je vyšší daňovou povinností míněna vyšší výsledná částka daně, nikoli vyšší základ daně, je příliš kategorický. Je to právě upravený základ daně, z něhož se hodnota S1 vypočítává. Komentářová literatura citovaná krajským soudem nepodporuje soudem zvolený výklad a nadto není závazná. Stěžovatel poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 2. 4. 2013, č. j. 62 Af 5/2012-44, a uvádí, že pouhý gramatický výklad není v případě sporného ustanovení dostačující.

[6] Investiční pobídka je výjimečným institutem a představuje pro příjemce nespornou výhodu. Výklad přijatý krajským soudem vede k tomu, že příjemce investiční pobídky se v důsledku „eliminace“ doměrku dostane do lepšího postavení, než v jakém by byl bez poskytnutí investiční pobídky. Z důvodové zprávy k zákonu č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, plyne, že slevy nelze uplatňovat na doměrky daně. Žádné následné legislativní změny tento záměr zákonodárce nezměnily. Zákonodárce nezamýšlel omezit zákaz zvyšování hodnoty S1 pouze na situaci, kdy nesprávně stanovenou daň zjistí správce daně.

[7] Výklad, že v případě žalobkyně nedošlo k doměření vyšší daně, neboť daň vždy činila 0 Kč, neodpovídá záměru zákonodárce, účelu sporného ustanovení ani principu vyloučení redundance. Podle výkladu krajského soudu by *ad absurdum* k doměření daně nemohlo nikdy dojít, pokud by nebyl překročen celkový limit výše slevy na dani.

pokračování

Stěžovatel uznává, že jeho výklad směřuje proti slovům zákona, zároveň je ale v souladu s jeho účelem a neporušuje princip právní jistoty. Stěžovatel analogicky odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (NSS) k § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů, podle níž není pro uplatnění tohoto sankčního ustanovení rozhodné, zda pochybení zjistí správce daně, nebo daňový subjekt.

[8] Zároveň podle stěžovatele není ani prostor pro uplatnění zásady *in dubio pro libertate*, neboť se naskýtá jen jeden myslitelný a rozumný výklad, který respektuje smysl a účel daného ustanovení.

[9] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti setrvala na své žalobní argumentaci. Výklad žalovaného je v rozporu s textem zákona. Pojmem *vyšší daňová povinnost* nemůže být míněn vyšší základ daně. Jde o odlišné pojmy, které nelze k tíži daňového subjektu zaměňovat. Hypotéza sporného ustanovení proto nemohla být vůbec naplněna. Tvzení stěžovatele o zvýhodnění příjemce investiční pobídky postrádá smysl. Naopak podle stěžovatelova výkladu by docházelo k diskriminaci příjemců investičních pobídek, neboť by nemohli upravovat údaje nesprávně tvrzené v řádném daňovém přiznání. Žalobkyně se dodatečnými daňovými přiznáními dostala pouze do situace, v níž by se nacházela, pokud by v řádných daňových přiznáních byly správné údaje. Výklad stěžovatele je v rozporu s cílem správy daní podle § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a sleduje pouze fiskální hledisko.

[10] Rozsudek č. j. 62 Af 5/2012-44, kterého se dovolává stěžovatel, pouze potvrzuje jednoznačné znění zákona. Znění důvodové zprávy k zákonu o investičních pobídkách nevypovídá nic o úmyslu zákonodárce. Naopak novelizace odkazu na zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v poznámce pod čarou v posuzovaném ustanovení zákona o daních z příjmů koresponduje s přijetím příspěvku č. 195/27. 11. 07 Koordinačního výboru Komory daňových poradců, který podporuje závěry žalobkyně a s nímž vyjádřilo Ministerstvo financí souhlas. Tím bylo také založeno legitimní očekávání žalobkyně

[11] Sporné ustanovení není v případě přijetí výkladu krajského soudu a žalobkyně nadbytečné. Například v rozsudku č. j. 62 Af 5/2012-44 byla jeho aplikace zcela namístě, neboť byla daňovému subjektu z moci úřední dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost. Poukazy stěžovatele na judikaturu k § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů jakožto sankčnímu ustanovení nejsou přílehlivé, neboť žalobkyně neporušila podmínky investiční pobídky.

[12] V otázce užití zásady *in dubio pro libertate* se žalobkyně ztotožňuje s krajským soudem a uvádí, že její výklad vychází ze znění dotčeného ustanovení, jakož i ze závěrů judikatury a doktríny.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

[14] Jedinou kasační námitkou je námitka nesprávného výkladu zákona. Stěžovatel se, zjednodušeně řečeno, domnívá, že § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů je

nutno vykládat tak, že brání zvyšování hodnoty S1, a tím i slevy na dani z titulu investiční pobídky, jestliže je v dodatečném daňovém přiznání zvyšován základ daně. Oproti tomu žalobkyně společně s krajským soudem tvrdí, že v takovém případě je možné zvýšit hodnotu S1.

[15] Obdobně jako krajský soud vyjde i NSS nejprve z jazykového výkladu, který představuje prvotní výkladové východisko (stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 21. 5. 1996, sp. zn. Pl. ÚS-st. 1/96, nebo rozsudek rozšířeného senátu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004-54, č. 792/2006 Sb. NSS).

[16] Sporný § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů zní: *Poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky podle zvláštního právního předpisu a na kterého se nevztahuje ustanovení § 35a, může, splnil-li všeobecné podmínky stanovené zvláštním právním předpisem a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem, uplatnit slevu na dani, která se vypočte podle vzorce S1 minus S2, přičemž a) S1 se rovná částce daně vypočtené podle odstavce 2 za zdaňovací období, za které bude sleva uplatněna; tato částka se nezvyšuje, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost.* Celková uplatnitelná sleva na dani z titulu investiční pobídky se podle § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů vypočítává podle vzorce S1 minus S2; hodnota S2 však v případě žalobkyně byla nulová. Fakticky se proto hodnota S1 rovnala výsledné slevě na dani, kterou byla žalobkyně oprávněna uplatnit.

[17] NSS souhlasí s krajským soudem (body 27 až 28 jeho rozsudku), že pojem *daňová povinnost* není v posuzovaném ustanovení užit zcela přílehavě, neboť daňová povinnost je pojmem širším než daň. Ve shodě s krajským soudem však má NSS za to, že z jazykového výkladu sporného ustanovení jednoznačně plyne, že vyšší daňovou povinností je zde míněna vyšší výsledná částka daně.

[18] To je ostatně zjevné i z užití pojmu *dodatečně vyměřena*. Jde o pojem užívaný zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (§ 46), kterému v daňovém řádu odpovídá pojem *doměření* (§ 143). Předmětem vyměření nebo dodatečného vyměření, resp. doměření je výsledná daň, nikoli její jednotlivé konstrukční prvky. To je patrné z daňového řádu (§ 139 či § 143), ale i ze znění zákona o správě daní a poplatků, který byl účinný v době, kdy bylo formulováno sporné ustanovení. Vazbu vyměření na výslednou částku daně, nikoli na základ daně, lze názorně demonstrovat například na § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož „o stanoveném základu daně a vyměřené dani vyrozumí správce daně daňový subjekt platebním výměrem“ (zdůraznění doplnil NSS).

[19] Z jazykového (a systematického) výkladu sporného ustanovení tudíž plyne, že omezení zabraňující zvyšování hodnoty S1 se uplatní pouze poté, co byla správcem daně doměřena vyšší výsledná částka daně. Stěžovatel přiznává, že jím zastávaný výklad je v rozporu se slovy zákona, avšak je podle něj v souladu se smyslem a účelem zákona. NSS se proto dále zaměří na otázku, zda užití dalších výkladových metod odůvodňuje odklon od doslovného výkladu.

[20] Stěžovatel předně namítá, že v důsledku přijetí výkladu zastávaného žalobkyní a krajským soudem by se sporné ustanovení stalo v podstatě zbytečným. K doměření vyšší daně by tak nemohlo v důsledku následného zvyšování slevy na dani nikdy dojít

pokračování

(s výjimkou dosažení celkového limitu slev). Takový důsledek podle stěžovatele neodpovídá koncepci racionálního zákonodárce. S tímto závěrem se NSS neztotožňuje.

[21] K tomu lze odkázat na rozsudek č. j. 62 Af 5/2012-44, kterého se dovolávají stěžovatel i žalobkyně. Podstatou situace řešené v tomto rozsudku bylo, že daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání se zvýšenou hodnotou S1 poté, co mu byla v návaznosti na daňovou kontrolu doměřena vyšší daň oproti řádnému daňovému přiznání. Krajský soud v Brně proto v této věci uzavřel, že omezení podle § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů se uplatní. Klíčovým rozdílem oproti nyní projednávané věci je právě doměření vyšší částky daně, ke kterému ve věci č. j. 62 Af 5/2012-44 došlo, zatímco v nynější nikoli.

[22] NSS dává stěžovateli za pravdu potud, že není rozhodné, zda k doměření vyšší daně dochází na základě iniciativy daňového subjektu, nebo správce daně. Podstatné je pouze doměření vyšší částky daně. K uplatnění omezení podle § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů může docházet nejen při podání dodatečného daňového přiznání poté, co byla doměřena vyšší daň z moci úřední, ale také při podávání více dodatečných daňových přiznání po sobě. Je tudíž patrné, že ani při přijetí výkladu prosazovaného krajským soudem není sporné ustanovení nadbytečné, nýbrž se může uplatnit v řadě představitelných situací.

[23] Ze stejného důvodu argumentaci stěžovatele nepodporují ani jeho odkazy na judikaturu vztahující se k § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů (rozsudky NSS ze dne 17. 7. 2011, č. j. 9 Afs 85/2010-130, a ze dne 15. 1. 2012, č. j. 1 Afs 17/2011-94). Z této judikatury plyne, že pro uplatnění sankčního § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů není rozhodné, zda nedodržení podmínek podle odst. 2 téhož ustanovení zjistil správce daně, nebo sám daňový subjekt. NSS však opakuje, že k doměření vyšší daně v případě žalobkyně vůbec nedošlo, proto není ani rozhodné, z čí iniciativy by se tak mělo stát.

[24] NSS dále konstatuje, že k obsahově totožným závěrům jako krajský soud dospívá i komentářová literatura a Koordinační výbor Komory daňových poradců, čehož se ostatně žalobkyně soustavně dovolávala. Jestliže stěžovatel tyto zdroje nepovažuje za relevantní, popřípadě namítá, že takové závěry z nich neplynou, nemůže mu NSS přisvědčit.

[25] Koordinační výbor Komory daňových poradců České republiky v příspěvku č. 195/27. 11. 07 jako dílčí závěr 2.2.1 uvedl: „*Navrhujeme proto přijmout výklad, že v případě, kdy nebyla sleva na dani z titulu IP uplatněna v řádném daňovém přiznání, může ji poplatník uplatnit v rámci podaného dodatečného daňového přiznání.*“ Zároveň dále konstatoval, že „*pro situaci, kdy poplatník již v řádném daňovém přiznání uplatnil slevu na dani z titulu IP a podává dodatečné daňové přiznání na stejnou daňovou povinnost, platí stejné závěry jako v bodě 2.2.1.*“ S těmito závěry vyslovilo Ministerstvo financí souhlas.

[26] Toto stanovisko podle NSS zřetelně podporuje závěry žalobkyně a krajského soudu. Oproti tomu snaha stěžovatele vztáhnout závěry Koordinačního výboru Komory daňových poradců České republiky pouze na „ušetřený nárok“ spočívající v rozdílu mezi slevou vypočtenou v samostatné příloze k řádku 5 tabulky H přílohy č. 1 II. oddílu

daňového přiznání a slevou uplatněnou v samotném daňovém přiznání s tím, že opakovaný výpočet je nepřipustný, nemá žádný zákonný podklad. Naopak je v rozporu s účelem dodatečného daňového přiznání, jakož i s cílem správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu, k tomu přiměřeně např. rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33, č. 3015/2014 Sb. NSS).

[27] Stěžovatel ostatně nijak nezpochybňuje, že pokud by vyšší slevu žalobkyně uvedla již v řádném daňovém přiznání, měla by na její uplatnění nárok. Pro takové omezení možnosti dodatečně uplatňovat zákonný nárok v rozporu s textem zákona ale NSS nespátňuje důvod. Proto také není důvodná námitka stěžovatele, že dochází k nepřipustnému zvýhodnění příjemců investičních pobídek. Ti se však postupem, jaký užila žalobkyně, dostávají pouze do postavení, v jakém by byli, pokud by řádné daňové tvrzení obsahovalo správné údaje.

[28] Závěry žalobkyně a krajského soudu podporuje i komentářová literatura. Například komentář k obsahově obdobnému ustanovení § 35a odst. 1 zákona o daních z příjmů uvádí: „*Vyšší slevu na dani může poplatník uplatnit i v případě, kdy na řádném daňovém přiznání vykázal základ daně a daň a slevu na dani uplatnil. Pokud na dodatečném daňovém přiznání vykáže vyšší základ daně a daň, může podat dodatečné daňové přiznání na stejnou daňovou povinnost, protože v rámci dodatečného vyměřovacího řízení je možné provést pouze změny týkající se jednotlivých údajů tvrzených v dříve podaném daňovém přiznání.*“ (Martincová, D. § 35a Investiční pobídky pro nově založené poplatníky. In: Dráb, O. a kol. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2021). Pojem *daň* je v této citaci zjevně míněna daň vypočtená uplatněním daňové sazby na základ daně před zohledněním korekčních prvků (slevy na dani), zatímco *daňovou povinností* je (shodně jako v § 35b zákona o daních z příjmů) myšlena výsledná částka daně.

[29] Konečně i v otázce uplatnění zásady *in dubio pro libertate* se NSS ztotožňuje se závěry krajského soudu (bod 47 jeho rozsudku). Jelikož však NSS ve shodě s krajským soudem dospěl k závěru, že na základě adekvátního užití výkladových metod se jeden z výkladů jeví jako výrazně přesvědčivější, nejde vůbec o situaci, kdy by se nabízely dvě srovnatelně přesvědčivé varianty a bylo mezi nimi nutno volit na základě zásady *in dubio pro libertate* (nález Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, bod 50, či již zmiňovaný rozsudek NSS č. j. 9 Afs 85/2010-130; nejnověji včetně odkazů na relevantní prejudikaturu viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 5. 9. 2023, č. j. 2 Afs 363/2019-50, bod 44). Proto je tato argumentace pouze doplňující a pro věc nebyla rozhodná.

[30] NSS závěrem shrnuje, že omezení podle § 35b odst. 1 písm. a) části věty za středníkem zákona o daních z příjmů se uplatní pouze poté, kdy byla daňovému subjektu doměřena vyšší výsledná daň. Pokud k doměření vyšší výsledné daně dosud nedošlo, je daňový subjekt oprávněn v dodatečném daňovém přiznání zvyšovat hodnotu S1 a jejím prostřednictvím i slevu na dani z titulu investiční pobídky.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s.

pokračování

[32] Neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti; toto právo naopak náleží úspěšné žalobkyni (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Náklady řízení spočívají v odměně advokáta za jeden úkon právní služby ve výši 3 100 Kč za sepis vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. k) a § 11 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif] a paušální náhradě hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 3 400 Kč. Jelikož je obchodní korporace, v níž zástupce žalobce vykonává advokacii, plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se náhrada nákladů řízení o tuto daň a celkem činí 4 114 Kč. Stěžovatel je povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce částku 4114 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

[33] Zástupce žalobkyně požadoval také náhradu nákladů řízení za úkon právní služby spočívající v poradě s klientkou přesahující jednu hodinu [§ 11 odst. 1 písm. c) advokátního tarifu]. Nedoložil však, že taková porada proběhla. Nadto má NSS pochybnost o účelnosti takového úkonu v situaci, kdy vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti převážně opakuje žalobní argumentaci (k tomu přiměřeně např. nález Ústavního soudu ze dne 10. 1. 2012, sp. zn. III. ÚS 3000/11, bod 20). Proto soud tuto část požadované náhrady nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. listopadu 2023

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu