



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce, soudkyně JUDr. Veroniky Burianové a soudce Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobkyně: **IDEAL AUTOMOTIVE Bor, s.r.o.**, IČO 25230425,
sídlem Nová Hospoda 16, 348 02 Bor,
zastoupená Mgr. Jiřinou Procházkovou, LL. M., advokátkou,
sídlem Karolinská 654/2, 186 00 Praha,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 8. 2022, č. j. 31178/22/5200-11431-711360,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 8. 2022, č. j. 31178/22/5200-11431-711360, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 11 228 Kč k rukám zástupkyně žalobkyně Mgr. Jiřiny Procházkové, LL. M., advokátky.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 18. 10. 2022, doručenou Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) dne 20. 10. 2022, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 8. 2022, č. j. 31178/22/5200-11431-711360 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Žalovaný napadeným rozhodnutím rozhodl podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném v rozhodném období (dále jen „daňový řád“) o odvolání žalobkyně ze dne 27. 12. 2020 tak, že částečně změnil prvostupňové rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 12. 2019, č. j. 208660/19/4223-21792-402687 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“ nebo „předmětný dodatečný platební výměr“).
2. Předmětným dodatečným platebním výměrem správce daně žalobkyni dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob (dále též jen „DPPO“) a současně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 (dále též jen „předmětné zdaňovací období“). Důvodem doměření daňové povinnosti byla úprava základu daně podle § 27 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodném období (dále jen „ZDP“), ke které správce daně přistoupil na základě výsledků daňové kontroly na DPPO za zdaňovací období let 2013 a 2014. Správce daně na základě výsledků daňové kontroly vyhodnotil, že žalobkyně měla správně obdržet (v souladu s čl. 9 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku č. 18/1984 Sb. a § 23 odst. 7 ZDP) od své mateřské společnosti kompenzaci svých (nedosažených) výnosů v hodnotě 257 465 822 Kč v předmětném zdaňovacím období.
3. Žalovaný napadeným prvostupňové rozhodnutí změnil tak, že doměřenou DPPO snížil z částky 27 021 610 Kč na částku 12 184 320 Kč. Žalovaný vyhověl některým dílčím námitkám uplatněným žalobkyní v odvolání a dále vyhověl žádosti uplatněné v odvolání týkající se dodatečného zohlednění odečtu darů poskytnutých na účely dle § 20 odst. 8 ZDP a dále slevy na dani z titulu zaměstnání zdravotně postižených osob dle § 35 odst. 1 písm. a) ZDP v roce 2014. Nicméně nevyhověl žádosti žalobkyně o dodatečné uplatnění slevy na dani z titulu investiční pobídky dle § 35b ZDP ve výši odpovídající částce doměřované daně dle výsledků daňové kontroly za zdaňovací období roku 2014.
4. Z hlediska vymezení předmětu řízení je třeba úvodem poukázat na to, že žalobkyně v žalobě výslovně uvedla, že svou žalobou napadá napadené rozhodnutí pouze v rozsahu, ve kterém jí nebylo uznáno dodatečné uplatnění vyšší slevy na DPPO za předmětné zdaňovací období z titulu investiční pobídky dle § 35b ZDP.

II.

Žaloba

5. Žalobkyně v úvodu své žaloby nejprve shrnula obsah prvostupňového a napadeného rozhodnutí. Přitom uvedla, že doměrek dle napadeného rozhodnutí vychází z úpravy základu daně, kterou daňové orgány provedly s odkazem na § 23 odst. 7 ZDP, a z neuznání dodatečného uplatnění vyšší slevy dle § 35b ZDP. Žalobkyně se rozhodla, že závěry týkající se převodních cen (§ 23 odst. 7 ZDP) nebude ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období dále rozporovat. Žalobkyně proto napadla pro nezákonnost a věcnou nesprávnost pouze část napadeného rozhodnutí, a to v rozsahu, ve kterém jí nebylo uznáno dodatečné uplatnění vyšší slevy na DPPO za předmětné zdaňovací období z titulu investiční pobídky dle § 35b ZDP.

6. V navazující části žaloby označené jako podstata sporu žalobkyně zrekapitulovala základní skutková východiska předmětné věci. Dne 13. 5. 2008 vydalo Ministerstvo průmyslu a obchodu rozhodnutí č. 68/2008 o příslibu investičních pobídek, na základě kterého je žalobkyně oprávněna po dobu 10 po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období čerpat slevu na DPPO dle § 1 odst. 2 písm. a) zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů, v platném znění (dále jen „*zákon o investičních pobídkách*“) a § 35b ZDP v celkové maximální výši 85,86 mil. Kč. Žalobkyně splnila podmínky pro čerpání investičních pobídek a uplatnění slevy na dani v roce 2009. Prvním zdaňovacím obdobím, ve kterém žalobkyně skutečně uplatnila slevu na dani z titulu investičních pobídek, byl rok 2017. Prvním zdaňovacím obdobím čerpání slevy na dani se v souladu s § 34b odst. 4 ZDP stal rok 2011. Žalobkyně tak byla oprávněna uplatnit slevu na dani z titulu této investiční pobídky ve zdaňovacích obdobích 2011 až 2020. Žalobkyně z celkové maximální výše investičních pobídek čerpala slevu na dani ve výši 48 722 580 Kč (zdaňovací období roku 2017), tudíž jí zbývala k vyčerpání ještě částka ve výši 37 137 420 Kč. Proto v předmětném odvolacím řízení požadovala uplatnit slevu na dani z titulu investičních pobídek, a to částku ve výši 27 021 610 Kč plně pokrývající potenciální dodatečně doměřenou daň za předmětné zdaňovací období roku 2014. Žalovaný ale v napadeném rozhodnutí nárok žalobkyně na uplatnění uvedené slevy na dani neuznal. Poté žalobkyně poukázala na obsah § 35b ZDP, když za předmět označila právní otázku výkladu § 35b odst. 1 písm. a) ZDP. Žalobkyně zastává názor, že v průběhu doměřovacího řízení lze úspěšně uplatnit požadavek na uplatnění vyšší slevy dle § 35b ZDP, tzn. lze navýšit částku S1, pokud výsledná daňová povinnost není vyšší. Podle žalobkyně v takové situaci totiž nebyla vyměřena vyšší daňová povinnost a není naplněna hypotéza pro aplikaci zákazu navýšení částky S1. Argumentaci žalovaného proto žalobkyně považuje za nesprávnou, v důsledku čehož je napadené rozhodnutí v rozsahu nezohlednění požadavku na uplatnění vyšší slevy dle § 35b ZDP nezákonné.
7. Podle názoru žalobkyně z dikce § 35b odst. 1 ZDP jednoznačně vyplývá, že výše částky S1 se nemění pouze tehdy, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost. *A contrario* to znamená, že poplatník může čerpat vyšší slevu na dani v případě, že pravomocně dodatečně vyměřená daňová povinnost není vyšší, než ta původně tvrzená. Zároveň je tomu tak nezávisle na tom, zda k dodatečnému doměření dojde na základě dodatečného daňového přiznání nebo v rámci doměřovacího řízení z moci úřední. Zákon způsob, jakým bylo doměřeno, totiž nerozlišuje. Dle žalobkyně již z prostého jazykového výkladu § 35b odst. 1 ZDP je zřejmé, že okamžikem, od kterého nelze zvyšovat uplatněnou slevu na dani, je až dodatečné vyměření vyšší daňové povinnosti, tj. pravomocné doměření daně, ke kterému dochází až doručením rozhodnutí o odvolání. K takovému doměření daňové povinnosti v případě žalobkyně před vznesením požadavku na uplatnění vyšší slevy dle § 35b ZDP bezpochyby nedošlo. Žalobkyně se ale ve své odvolací argumentaci neomezila pouze na prostý jazykový výklad. Sám žalovaný připouští nejasnost právní úpravy, která tak může mít několik různých výkladů. Pokud existují dva rovnocenné výklady, je v souladu se zásadou *in dubio mitius* nutné aplikovat výklad ve prospěch daňových subjektů.
8. Žalobkyně shodně jako v odvolání argumentovala, že pojem „daňová povinnost“ není v zákoně definován, přičemž poukázala na důvodovou zprávu k § 3 daňového řádu. Dle žalobkyně se daňovou povinností rozumí daň, a to celková daň, kterou je poplatník povinen z příjmů podléhajících dani za určité zdaňovací období uhradit. Výsledná daňová povinnost, resp. daň je v případě DPPO uvedena na řádku 340 daňového přiznání.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Žalobkyně v daňovém přiznání k DPPO za předmětné zdaňovací období uvedla na řádku 340 částku 0 Kč. Správce daně vyměřil žalobci daň postupem dle § 140 odst. 1 daňového řádu, tudíž pravomocně vyměřená daň činila částku 0 Kč. V rámci doměřovacího řízení z moci úřední sice dojde u žalobkyně k doměření daňové povinnosti, z důvodu uplatnění slevy na dani z titulu investičních pobídek ve výši hrozícího doměrku však nedojde k doměření vyšší daňové povinnosti, neboť částka na řádku 340 zůstane i nadále ve výši 0 Kč. Podmínky § 35b ZDP jsou tedy v dané věci zachovány.

9. Žalobkyně dále namítala, že dle judikatury za dodatečné vyměření ve smyslu § 35b odst. 1 ZDP lze považovat pouze pravomocné dodatečné vyměření (např. rozsudek ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017–26). Proto podle žalobkyně nemožnost zvýšit částku S1 dle § 35b odst. 1 písm. b) ZDP se týká pouze pravomocného dodatečného vyměření vyšší daňové povinnosti. V případě žalobkyně však k pravomocnému doměření vyšší částky před uplatněním požadavku na navýšení slevy dle § 35b ZDP nedošlo, a nevyčerpanou slevu na dani tak bylo lze bez dalšího uplatnit.
10. Nadto uplatněním slevy na dani z titulu investiční pobídky v rámci doměřovacího řízení z moci úřední dojde prakticky ke stejnému výsledku jako v případě uplatnění slevy v rámci doměření na základě dodatečného daňového přiznání, ve kterém nově zjištěná daň nebude vyšší než poslední známá daň. Přitom s možností podání dodatečného daňového přiznání, ve kterém poplatník nově uplatní/změní slevu na dani z titulu investičních pobídek, Ministerstvo financí souhlasí (viz KOOV č. 195/27.11.07 – Sleva na dani z titulu poskytnutí příslibu investičních pobídek podle zvláštního předpisu) a v praxi je akceptováno.
11. Podle názoru žalobkyně, pokud lze dodatečně uplatnit slevu na dani v rámci doměřovacího řízení zahájeného v návaznosti na podání dodatečného daňového přiznání, musí jít stejným způsobem zohlednit tuto slevu i v rámci doměřovacího řízení z moci úřední. Výše daně totiž musí být v souladu se základními zásadami daňového řízení vždy stanovena správně bez ohledu na procesní postup. Jinak řečeno, jednou vzniklý nárok na slevu na dani nemůže být limitován tím, zda daňový subjekt uplatní tuto slevu v rámci daňové kontroly či následného odvolacího řízení, nebo v tomto ohledu podá dodatečné daňové přiznání. Tento princip byl již správními soudy judikován například v ohledu dodatečného uplatnění daňové ztráty a není důvodné, aby byl jiný přístup aplikován u investičních pobídek. Není důležité, v rámci jakého procesu k doměření dojde, důležité je pouze to, že tímto nesmí být daňovému subjektu doměřena vyšší daňová povinnost.
12. Žalobkyně dále nesouhlasila s tím, jak žalovaný v napadeném rozhodnutí interpretoval závěry vyslovené v bodu 35. rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2022, č. j. 51 Af 62/2020-44. Namítala, že v odkazovaném rozsudku se soud vyjadřoval k situaci, kdy mezi řádným daňovým přiznáním a dodatečným daňovým přiznáním byla pravomocně stanovena vyšší daňová povinnost, a proto byla hypotéza věty za středníkem naplněna, tudíž částku S1 nešlo zvýšit. Za stěžejní závěr soudu naopak žalobkyně považuje ten, že nelze dezinterpretovat v zákoně použitý pojem „dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost“ a zaměřovat jej za průběžnou položku výpočtu daně, tj. za základ daně před uplatněním slev. Žalobkyně poté graficky znázornila dvě odlišné situace z hlediska aplikace limitace navýšení částky S1. Podle názoru žalobkyně i soud v odkazovaném rozsudku potvrdil, že rozhodujícím okamžikem, který prolamuje možnost navýšit S1, je pravomocné dodatečné vyměření vyšší daňové povinnosti, a tudíž je nutné uzavřít, že v

situaci žalobkyně, kdy k uplatnění vyšší slevy dochází ještě před právní mocí dodatečného platebního výměru, navýšení částky S1 možné je.

13. Poté žalobkyně odkázala na odpověď Ministerstva financí na metodický dotaz ze dne 18. 1. 2016, č. j. MF-9449/2015/15-3, jehož předmětem byla otázka, jakým způsobem by měla být uplatněna sleva na dani podle § 35 ZDP. Tento závěr by měl být s ohledem na základní cíl správy daní obecně aplikovatelný také na ostatní slevy na dani. Ostatně žalovaný tento přístup akceptoval ve vztahu ke slevě na dani z titulu zaměstnání zdravotně postižených dle § 35 odst. 1 písm. a) ZDP, když v daném rozsahu snížil daňovou povinnost žalobkyně. Žalobkyně nevidí důvod, proč by žalovaný měl postupovat jinak ve vztahu ke slevě podle § 35b ZDP, když omezení navýšení částky S1 se neaplikuje.
14. Dále žalobkyně poukázala na základní zásadu správy daní zakotvenou v § 1 daňového řádu, dle které je povinností správce daně stanovit daň ve správné výši, nikoliv vybrat daň co nejvyšší (žalobkyně odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soud aplikující tento princip - např. rozsudek ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 – 46). Žalobkyně namítala, že pokud by správce daně doměřil daňovou povinnost, aniž by zároveň zohlednil dosud nevyčerpanou částku slevy na dani, žalobkyně by zcela zjevně odvedla do státního rozpočtu více, než kolik byla povinna odvést na základě rozhodnutí o příslibu investičních pobídek. Podle žalobkyně v tomto případě nedochází ani ke krácení příjmů státu, neboť skutečnost, že část slevy na dani z titulu investičních pobídek uplatnila pro dané zdaňovací období, znamená, že tuto částku už nebude čerpat v obdobích následujících. Z dlouhodobého pohledu na příjmy státního rozpočtu je tedy dopad na rozpočet stejný.
15. Závěrem žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že (obdobně jako v případě daňové ztráty) v souladu s cílem správy daní je třeba dojít k závěru, že poplatník může v rámci doměřovacího řízení uplatnit slevu na dani z titulu investiční pobídky, pakliže výsledná doměřená daň nebude vyšší než poslední známá daň. Je tomu tak i z toho důvodu, že sleva na dani z titulu investičních pobídek je zcela běžnou zákonem stanovenou slevou na dani, a tedy i okolností rozhodnou pro správné stanovení daně. Sleva na dani je konstrukční prvek daně stejně jako daňová ztráta, a proto není důvod z hlediska cíle správy daní činit mezi těmito dvěma instituty rozdíly. Pokud má žalovaný dostát své povinnosti stanovit daň ve správné výši, pak je povinen dodatečně uplatněnou slevu na dani v rámci doměřovacího řízení u příjemce investičních pobídek zohlednit.
16. Úplným závěrem žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a žalobkyni přiznal náhradu nákladů řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

17. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 23. 11. 2022 navrhl zamítnutí žaloby. Úvodem zrekapituloval napadené rozhodnutí a dosavadní průběh řízení, vymezil předmět sporu a shrnul žalobní námitky. Ohledně žalobních námitek nejprve v obecné rovině konstatoval, že korespondují s námitkami odvolacími a že se s nimi již vypořádal v rámci napadeného rozhodnutí, na které v podrobnostech odkázal. Žalovaný potvrdil, že i on vnímá jako podstatu sporu výklad § 35b odst. 1 písm. a) ZDP, a to zejména věty za středníkem znějící: „*tato částka se nezvyšuje, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost*“. Dále pak k jednotlivým námitkám žalobkyně uvedl následující.

18. Podle žalovaného § 35b odst. 1 písm. a) ZDP nikterak blíže nespecifikuje, jaké dodatečné vyměření má zákonodárce na mysli (zda na základě dodatečného daňového přiznání, či z moci úřední – viz § 143 odst. 1 daňového řádu) a ani co přesně je myšleno vyšší daňovou povinností (tedy zda údaj na ř. 290, ř. 340, či ř. 360 přiznání k DPPO). „Doměření daně“ je způsob následného stanovení daně v konkrétním daňovém řízení. Jestliže správce daně zjistí důvody pro doměření v rámci prováděné daňové kontroly, doměří daň podle jejího výsledku ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné. A takto bylo postupováno i v případě žalobkyně, kdy správce daně na základě výsledku daňové kontroly doměřil žalobkyni daňovou povinnost dodatečným platebním výměrem, což je v posuzovaném případě zásadní skutečností. Žalovaný na tomto místě připomněl, že dodatečné daňové přiznání je obecný nástroj, který žalobkyni (bez ohledu na udělení investiční pobídky) umožňuje napravit případné omyly při stanovení výše daňové povinnosti za znatelně výhodnějších podmínek, než pokud je zjistí správce daně sám.
19. Žalovaný dále s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí poukázal na to, že jeho výklad § 35b odst. 1 písm. a) ZDP je zcela souladný se závěry, k nimž dospěl Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 2. 4. 2013, č. j. 62 Af 5/2012-44, přičemž podrobně popsal podstatu daného sporu a závěry Krajského soudu v Brně. Dle žalovaného není žádný důvod se od zcela jasných závěrů Krajského soudu v Brně v nyní projednávané věci odchýlit. Podstata obou věcí je stejná. Podle žalovaného pouhý jazykový (gramatický) výklad § 35b odst. 1 písm. a) ZDP není pro posouzení této věci dostačující a je nutno jej doplnit o metodu teleologickou, příp. historickou.
20. K historickému a teleologickému výkladu předmětného zákonného ustanovení žalovaný nejprve odkázal na judikaturu, podle které jazykový výklad představuje jen prvotní přiblížení se k aplikované právní normě a je východiskem pro objasnění jejího smyslu a účelu. Pokud jde o historický výklad, žalovaný odkázal na bod [217] napadeného rozhodnutí, kde citoval z důvodové zprávy k zákonu o investičních pobídkách, podle které *„slevy na dani nemohou převýšit celkovou výši veřejné podpory a nebude je možné uplatňovat na doměrky daně z příjmů.“* Takto vyjádřený záměr zákonodárce směřující k tomu, aby nedocházelo k nežádoucí optimalizaci daňové povinnosti nositelů investičních pobídek, podle žalovaného zůstává i nadále platný. Znění § 35b odst. 1 písm. a) ZDP se od zavedení (dne 1. 5. 2000) změnilo jednou v části za středníkem (srov. zákon č. 2/2009 Sb. účinný od 1. 1. 2009), ale změna neměla dopad na záměr zákonodárce nedovolit dodatečné navýšení uplatnitelných slev na dani (z titulu příslibu investičních pobídek) na „doměrky“ daně. V ZDP jsou stanovena omezení pro hodnoty S1 a S2, které mají zajistit kontrolu nad částkami slev. Jestliže ale zákonodárce tituly doměření konkrétně nespecifikoval, bylo to jeho záměrem, jímž naznačil, že dodatečně vyššími slevami nelze doměrky „umořit“ *in principio*.
21. Podle žalovaného smyslem a účelem § 35b odst. 1 písm. a) ZDP je znemožnit uplatnění slevy na dani na případné doměrky vznikající zvýšením základu daně ř. 290, a tím tak „optimalizovat daňovou povinnost“. Omezení platná pro S1, ale také pro S2, mají zajistit kontrolu nad částkou slevy na dani, tedy její minimální výši za zdaňovací období, za které bude uplatněna, ne opak. Argumentem *per analogiam legis* vede k takovému závěru také zákonná úprava podmínek pro maximální snižování základu daně ve smyslu § 35a odst. 2 ZDP, které je poplatník v režimu investičních pobídek povinen respektovat, kdy účelem

dodatečného uplatnění takto zvýšené slevy je eliminovat doměrek vzniklý v důsledku zvýšení základu daně, což je právě situace, které má i zkoumané ustanovení zabránit.

22. Výklad žalobkyně neodpovídá záměru zákonodárce a ani shora nastíněnému účelu daného ustanovení, a konečně ani principu vyloučení redundance (zásady nevytváření nepoužitelných a nadbytečných ustanovení). Jeho aprobování by totiž vedlo až k faktické nadbytečnosti tohoto ustanovení v části limitace výše částky S1 a v případě doměrku zjištěného správcem daně by tento negoval i důvodovou zprávu k ZIP a postup dohodnutý v rámci poukazovaného jednání Koordinačního výboru Komory daňových poradců (bod [218] napadeného rozhodnutí). Od výkladu žalobce je nutno se odchýlit i proto, že podle jeho logiky (argumentem *ad absurdum*) by nikdy nemohlo k doměření DPPO dojít, neboť nepřekročil-li by daňový subjekt celkový limit výše slevy na dani (tzv. nepřekročitelný úhrn), byla by výsledná výše jeho daňové povinnosti v důsledku provedené „korekce“ o dodatečně uplatněnou částku vyšší slevy na dani vždy nulová. Žalovaný je přesvědčen, že takový stav nebyl zákonodárcem zamýšlen a proto nelze přijmout výklad žalobkyně.
23. Podle žalovaného odkaz žalobkyně na vyjádření Ministerstva financí v bodu 2.2.2 příspěvku KOOV č. 195/27.11.07 neobstojí, neboť tam uvedený závěr je třeba vztáhnout na částku daně, jež vznikne především v důsledku kontrolních zjištění. Daň stanovenou správcem daně na základě daňové kontroly je nutné chápat jako daň, která vznikne v procesu dodatečného vyměření. V případě žalobkyně byla vyšší daňová povinnost dodatečně vyměřena na základě výsledku daňové kontroly, a proto je nutno trvat na tom, že se částka S1 nemění a nemění se ani výše uplatněné slevy na dani v rámci dodatečného platebního výměru.
24. Žalovaný se dále vyjádřil k žalobkyní odkazovanému rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2022, č. j. 51 Af 62/2020-44, když uvedl, že z něj vyplývající závěry na nyní posuzovanou věc nedopadají. Oproti věci, kterou se zabíral Krajský soud v Praze, bylo u žalobkyně zvýšení základu provedeno z moci úřední v rámci daňové kontroly. Za nepřipadný žalovaný považoval i odkaz žalobkyně na odpověď Ministerstva financí na metodický dotaz č. j. MF-49449/2015/15-3 ze dne 18. 1. 2016, jejímž předmětem byla otázka, jakým způsobem by měla být uplatněna sleva na dani podle § 35 ZDP. Taková sleva není oproti slevě na dani dle § 35b ZDP (stejně jako v případě odečtu daňové ztráty) omezena.
25. Žalovaný nesouhlasil ani s argumentací žalobkyně o porušení základního cíle správy daní. Podle žalovaného sleva na dani z titulu investiční pobídky je zcela běžnou zákonem stanovenou slevou na dani. Sleva na dani je konstrukční prvek daně stejně jako daňová ztráta, a proto není důvod z hlediska cíle správy daní činit mezi těmito dvěma instituty rozdíly. Žalovaný nezpochybňuje žalobkyní citované závěry z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33, ovšem tyto se týkají uplatňování daňové ztráty, což není limitováno takovým způsobem, jako uplatnění slevy na dani dle § 35b odst. 1 písm. a) ZDP. Proto závěry Nejvyššího správního soudu nelze zobecňovat.
26. K argumentaci žalobce o aplikaci zásady *in dubio mitius*, a tedy povinnost žalovaného se přiklonit k výkladu výhodnějšímu pro žalobkyni, žalovaný uvedl, že pro tuto zásadu není v posuzovaném případě prostor. Ta je totiž aplikovatelná jen v situaci, kdy zůstanou po použití veškerých interpretačních metod skutečně dva rovnocenné výklady právního předpisu. Žalobkyně rovnocenný (a konkurenční) výklad předmětného ustanovení nepředložila, resp. žalovaný z jím popsaných důvodů nedosáhl k závěru o nejednoznačnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

rozebíraného ustanovení či o možnosti jeho dvojího výkladu, neboť zejména jeho teleologický výklad nepřipouští extenzivní výklad zastávaný žalobkyní.

27. Žalovaný své vyjádření k žalobě uzavřel tím, že setrvává na svém názoru o nesprávnosti výkladu § 35b odst. 1 písm. a) ZDP zastávaného žalobkyní a že postupoval zcela v souladu se zákonem.

IV.

Replika žalobkyně

28. Podáním ze dne 31. 1. 2023 žalobkyně podala repliku na vyjádření žalovaného k žalobě. Žalobkyně předně namítala, že žalovaným odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 62 Af 5/2012-44 nelze na nyní projednávanou věc aplikovat v důvodu skutkových a právních odlišností. Ve věci projednávané Krajským soudem v Brně nebylo pochyby o tom, že vyšší daňová povinnost byla před uplatněním vyšší slevy na dani pravomocně doměřena. Tudiž bylo od počátku zcela zřejmé, že vyšší sleva uplatněna být nemůže. Naproti tomu podstatou sporu mezi žalobkyní a žalovaným je to, zda je možné uplatnit vyšší slevu na dani z titulu investiční pobídky v průběhu odvolacího (doměřovacího) řízení. Jediným zákonem stanoveným důvodem pro nemožnost uplatnění vyšší slevy na dani z titulu investiční pobídky je přitom právě doměření vyšší daňové povinnosti, ke kterému, na rozdíl od případu řešeného u Krajského soudu v Brně, v případě žalobkyně před uplatněním vyšší slevy nedošlo.
29. Ve vztahu k historickému výkladu žalovaného žalobkyně namítala, že argumentace vycházející z odkazované důvodové zprávy opět naráží na to, že omezení pro uplatnění vyšší částky se vztahuje na „doměrky“ či na „dodatečně vyměřenou vyšší daňovou povinnost“. Žalobkyně připomněla, že daň je doměřena až právní mocí dodatečného platebního výměru, tj. v případě podaného odvolání až doručením rozhodnutí o odvolání. K takovému doměření daňové povinnosti v případě žalobkyně před vznesením požadavku na uplatnění vyšší slevy dle § 35b ZDP bezpochyby nedošlo. Ve chvíli, kdy žalobkyně uplatnila slevu na dani, probíhalo doměřovací řízení, tedy nebyla dosud doměřena žádná daňová povinnost, natož vyšší. Zároveň by přiznáním uplatněné slevy v požadované výši došlo k tomu, že by následně doměřená daňová povinnost byla svou výší rovna daňové povinnosti uvedené v řádném daňovém přiznání. Žalobkyně tedy uplatnila vyšší slevu včas, když tak učinila před okamžikem, kdy jí byla daň pravomocně doměřena. Zároveň by tímto nedošlo k doměření vyšší daňové povinnosti, a tedy k naplnění hypotézy uvedené v ustanovení § 35b odst. 1 ZDP. Neexistovala tedy jediná zákonná překážka pro takovéto uplatnění slevy na dani z titulu investiční pobídky.
30. Žalobkyně dále nesouhlasila s žalovaným předkládaným smyslem a účelem omezení výše slevy dle § 35b odst. 1 písm. a) ZDP. Žalobkyně se v žádném případě nesnaží vyvrátit, že uplatnění vyšší slevy z titulu investiční pobídky je omezeno stanovenou podmínkou. Tato podmínka je ale formulována zcela jasně, kdy zlomový okamžik, od kterého nelze uplatnit vyšší slevu, je dodatečně vyměření vyšší daňové povinnosti. Daňová povinnost je výsledná částka daně a je chápána jako celková daň po zohlednění všech položek. Samotné ustanovení § 35b ZDP pracuje s odlišnými pojmy: částka daně vypočtená podle odstavce 2 a daňová povinnost. Částka daně podle odstavce 2 má přesně daný výpočet, ve kterém se bere v potaz výsledná částka celkové daně, ale průběžná hodnota. Tím spíše je zřejmé, že pokud zákonodárce použil pojem daňová povinnost, myslel tím výslednou daň, a nikoliv

průběžnou hodnotu výpočtu. Pokud by tomu bylo jinak, jistě by to výslovně vymezil obdobným způsobem, jako v případě částky daně podle odstavce 2.

31. Podle žalobkyně žalovaný ve svém vyjádření nikterak nereaguje na závěry Krajského soudu v Praze z rozsudku ze dne 29. 4. 2022, č. j. 51 Af 62/2020 – 40, a to konkrétně na výklad soudu k pojmu „vyšší daňová povinnost“ v bodě 28., kde krajský soud uvedl, že pojmem „vyšší daňová povinnost“ v § 35b odst. 1 písm. a) ZDP je míněna „vyšší výsledná částka daně, nikoliv vyšší základ daně“.
32. Žalobkyně smysl a účel předmětného ustanovení spatřuje právě v tom, že zákonodárce tímto ustanovením do konkrétního momentu, tj. pravomocného doměření, dává daňovým subjektům právo vyšší slevu na dani z titulu investiční pobídky uplatnit. Je pochopitelné, že s přihlédnutím k principu právní jistoty a hospodárnosti by nebylo vhodné toto právo poskytnout bez časového omezení. Předložený výklad je zcela v souladu s žalovaným citovanou pasáží důvodové zprávy k zákonu o investičních pobídkách, neboť žalobkyně nezpochybňuje skutečnost, že po doměření daně, tedy na doměrek, nelze vyšší slevu uplatnit. Navíc pojmu doměření daně nelze přikládat jiný význam, než že se musí jednat o pravomocné doměření daně, a tedy by bylo zcela nelogické dovozovat, že by zákonodárce použitím této formulace sledoval cíl tvrzený žalovaným. V takovém případě by totiž byla příhodnější formulace „částku [uplatněné slevy z titulu investiční pobídky] nelze zvýšit v průběhu doměřovacího řízení“. Zákonodárce tedy zcela záměrně použil k limitaci navýšení částky slevy okamžik doměření daně. K tomu ale v předmětném případě žalobkyně před uplatněním slevy nedošlo.

V.

Průběh řízení a ústní jednání

33. Soud konstatuje, že žaloba směřující proti napadenému rozhodnutí byla podána včas, neboť zákonná lhůta dvou měsíců byla dodržena (napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 22. 8. 2022, přičemž žaloba byla soudu doručena dne 20. 10. 2022). Soud dále konstatuje, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou (žalobkyně byla adresátem napadeného rozhodnutí, přičemž se cítila napadeným rozhodnutím dotčena na svých právech), proti žalovanému, který je pasivně legitimován (jako odvolací orgán, který vydal napadené rozhodnutí), po vyčerpání řádných opravných prostředků (žalobkyně podala proti prvostupňovému rozhodnutí odvolání, o němž žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím, proti kterému již není odvolání přípustné) a obsahuje všechny požadované formální náležitosti. Soud proto mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žaloby.
34. Vzhledem k tomu, že žalobkyně vyjádřila nesouhlas s rozhodnutím o věci samé bez jednání (viz čl. IV. žaloby), soud konal dne 17. 10. 2023 ústní jednání.
35. Žalobkyně při jednání setrvala na své žalobní argumentaci, kterou zrekapitulovala, přičemž akcentovala nesporný skutkový stav s tím, že předmětem sporu je pouze právní posouzení správnosti výkladu § 35b odst. 1 ZDP. V podrobnostech pak žalobkyně odkázala na svá písemná podání, která v předmětném řízení učinila. Rovněž žalovaný při jednání setrval na své argumentaci a v podrobnostech odkázal na svá písemná vyjádření. Žalovaný se s žalobkyní shodl na tom, že předmětem sporu je uvedená právní otázka správnosti výkladu § 35b odst. 1 ZDP.
36. Soud při jednání v rámci dokazování konstatoval obsah prvostupňového a napadeného rozhodnutí. Další důkazy soud neprováděl, neboť žalobkyně na provedení důkazu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

navrženého v žalobě již při jednání netrvala, přičemž jiné důkazní návrhy při jednání neučinila, a žalovaný žádný důkazní návrh v průběhu soudního řízení neučinil.

VI.

Posouzení věci soudem

37. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ř. s.“) soud vycházel při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (srov. § 76 ř. s.), přičemž žádné takové vady soud v posuzovaném případě neshledal.
38. Poté, co soud v projednávané věci přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i předmětný správní spis, dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná**.
39. Skutkový stav, jakož i průběh řízení před správními (daňovými) orgány nebyl mezi účastníky sporný, tudíž by bylo nadbytečné jej podrobněji rekapitulovat. Ostatně základní rekapitulaci průběhu řízení lze nalézt jak v odůvodnění napadeného rozhodnutí (srov. body [1] až [10]), tak v podstatných skutečnostech i v čl. II. žaloby, jak bylo soudem shrnuto výše v bodu 6. tohoto rozsudku, kteréžto shrnutí žalovaný ve svém vyjádření k žalobě nikterak nezpochybnil. Soud ve svém posouzení vyšel z následujících nesporných skutečností týkajících se průběhu předmětného daňového řízení, které rovněž korespondují s obsahem správního spisu.
40. Na základě výsledků daňové kontroly na DPPO za zdaňovací období let 2013 a 2014 (předmětná zpráva o daňové kontrole byla s žalobkyní projednána dne 6. 12. 2019) správce daně vydal předmětný dodatečný platební výměr na DPPO a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, jímž žalobkyni doměřil daň ve výši 27 021 610 Kč. Žalobkyně předmětný dodatečný platební výměr napadla odvoláním ze dne 27. 12. 2020, které následně opakovaně doplnila.
41. Žalobkyně v odvolání uplatnila pro případ, že by žalovaný jejím odvolacím námitkám nevyhověl, odečet darů poskytnutých na účely dle § 20 odst. 8 ZDP a rovněž slevu na dani z titulu zaměstnání zdravotně postižených osob dle § 35 odst. 1 písm. a) ZDP. V dalším průběhu odvolacího řízení žalobkyně podáním ze dne 3. 2. 2021 (označeným jako doplnění odvolání) navíc uplatnila slevu na dani z titulu investiční pobídky dle § 35b ZDP, a to v maximální možné výši (avšak minimálně 26 419 120 Kč) tak, aby společně s dříve uplatněnými odečtem darů a slevy na dani z titulu zaměstnání zdravotně postižených osob došlo k plnému pokrytí dodatečně vyměřované daňové povinnosti za předmětné zdaňovací období roku 2014.
42. Zatímco žalovaný v napadeném rozhodnutí akceptoval žádost o dodatečné zohlednění odečtu poskytnutých darů a slevy na dani z titulu zaměstnání zdravotně postižených osob, tak naopak nevyhověl žádosti žalobkyně o dodatečné uplatnění slevy na dani z titulu investiční pobídky dle § 35b ZDP na dodatečně vyměřovanou DPPO (dle výsledků daňové kontroly za zdaňovací období roku 2014). Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že jediným důvodem, pro který žalovaný neakceptoval slevu na dani z titulu investiční pobídky, byla aplikace § 35b odst. 1 písm. a) ZDP stanovujícího vzorec pro výpočet této slevy na dani, resp. v něm stanoveného omezení pro určení částky S1 v případě, je-li dodatečně vyměřena

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

vyšší daňová povinnost (srov. zejména body [63] až [67] a poté [205] až [223] napadeného rozhodnutí).

43. V projednávané věci se oba účastníci řízení shodli na tom, že předmětem sporu zůstala právní otázka, zda žalovaný postupoval v souladu se zákonem, když nevyhověl žádosti žalobkyně uplatněné v odvolacím řízení o dodatečné uplatnění slevy na dani za předmětné zdaňovací období z titulu investiční pobídky podle § 35b ZDP.
44. Z napadeného rozhodnutí, jakož i z vyjádření žalovaného k žalobě vyplývá, že žalovaný označil omezení pro určení částky S1 plynoucí z § 35b odst. 1 písm. a) ZDP (věta za středníkem) jako jediný důvod, pro který odmítl akceptovat předmětnou slevu na dani z titulu investiční pobídky dle § 35b ZDP, kterou žalobkyně uplatnila v průběhu odvolacího řízení (tedy ještě před tím, než dodatečná daň byla pravomocně doměřena). Žalovaný tak nepochybně, že žalobkyně (s výjimkou uvedeného omezení pro určení částky S1) jinak vyhověla požadavku na splnění *všeobecných podmínek stanovených zvláštním právním předpisem a zvláštních podmínek stanovených ZDP* ve smyslu § 35b odst. 1, věty první ZDP.
45. Soud proto ve svém posouzení vyšel z následujících tvrzení žalobkyně (nezpochybněných žalovaným), a to že: (i) dne 13. 8. 2008 vydalo Ministerstvo průmyslu a obchodu rozhodnutí č. 68/2008 o příslibu investičních pobídek, na základě kterého byla žalobkyně oprávněna čerpat slevu na DPPO dle § 1 odst. 2 písm. a) zákona o investičních pobídkách a § 35b ZDP v celkové maximální výši 85,86 mil. Kč; (ii) podmínky pro uplatnění slevy na dani z titulu investiční pobídky žalobkyně splnila v roce 2009, (iii) prvním zdaňovacím obdobím čerpání předmětné slevy na dani bylo v souladu s § 35b odst. 4 ZDP období roku 2011, jakožto zdaňovací období, ve kterém uplynuly tři roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek; a (iv) žalobkyně poprvé nárokovala předmětnou slevu na dani z titulu investiční pobídky až za zdaňovací období roku 2017, a to ve výši 48 722 580 Kč. Soud rovněž považoval za nesporné to, že žalobkyně ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období (rok 2014) poprvé uplatnila slevu na dani z titulu investiční pobídky dle § 35b ZDP až v doplnění odvolání ze dne 3. 2. 2021 směřujícím proti předmětnému dodatečnému platebnímu výměru a dále že žalobkyní uplatněná částka této slevy na dani (v součtu s částkou slevy na dani z téhož titulu uplatněnou dříve v jiných zdaňovacích obdobích) nepřesáhla maximální výši celkové slevy dle příslušného rozhodnutí o příslibu investičních pobídek. Soud v dané souvislosti odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které *soud může vzít za svá skutková zjištění nejen tvrzení, na kterých se účastníci výslovně shodli, ale také ta tvrzení, která protistrana nepopřela, přestože k tomu v řízení měla příležitost* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2021, č. j. 3 As 159/2019 – 28, bod [19]).
46. Jak již bylo uvedeno výše, předmětem sporu zůstala pouze otázka, zda žalovaný postupoval v souladu se zákonem, když nevyhověl žádosti žalobkyně uplatněné v odvolací fázi doměřovacího řízení, kterou žalobkyně dodatečně uplatnila slevu na DPPO za předmětné zdaňovací období z titulu investiční pobídky podle § 35b ZDP. Žalobkyně ve své žalobě namítala nezákonnost a věcnou nesprávnost napadeného rozhodnutí, neboť zastává názor, že v průběhu doměřovacího řízení (tj. před tím, než je daň pravomocně doměřena) lze úspěšně uplatnit slevu na dani dle § 35b ZDP, tj. že lze navýšit částku S1, pokud výsledná daňová povinnost není vyšší. Naopak žalovaný je názoru opačného, tedy že v rámci odvolacího řízení již nelze přihlídnout k požadavku poplatníka na uplatnění slevy na dani dle § 35b ZDP, neboť zastává názor, že slevu na dani dle § 35b ZDP nelze *in*

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

principio uplatnit na doměřenou daň, a to bez ohledu na to, kdy k doměření došlo a kým bylo iniciováno (srov. zejména body [204] a [209] napadeného rozhodnutí a dále body [19] a [20] vyjádření žalovaného k žalobě). Na tomto místě soud zdůrazňuje, že argumentace žalovaného obsažená v napadeném rozhodnutí, jakož i ve vyjádření k žalobě je těžce čitelná. Žalovaný se totiž převážně zaměřil na uvádění důvodů, pro které má být výklad zastávaný žalobkyní nesprávný, aniž by ovšem přišel se svým vlastním jednoznačným výkladem sporné části § 35b odst. 1 písm. a) ZDP, ze kterého by bylo patrné, na jaké situace předmětné omezení má podle jeho názoru dopadat a na jaké již dopadat nemá, a to s přihlédnutím k dosavadní (níže uvedené) judikatuře správních soudů zabývajících se výkladem sporné části § 35b odst. 1 písm. a) ZDP, na kterou se i žalovaný odkazoval. Žalovaný pak nevyužil možnosti jím zastávaný výklad soudu blíže vyjasnit při ústním jednání, když toliko odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a své písemné vyjádření.

47. Pokud jde o relevantní právní úpravu, pak je třeba uvést, že žalovaný v napadeném rozhodnutí na místě, kde vymezuje relevantní právní úpravu týkající se slevy na dani z titulu investiční pobídky, sice výslovně neuvádí znění ZDP, ze kterého vycházel, nicméně z citace obsažené v bodu [63] napadeného rozhodnutí je zřejmé, že se jednalo o znění § 35b odst. 1 ZDP účinné od 1. 1. 2014 do 30. 4. 2015, tedy znění účinné v rozhodném zdaňovacím období. Soud tudíž provedl výklad tohoto znění § 35b odst. 1 ZDP, když navíc mezi účastníky nebylo sporu ani o tom, že i předchozí znění § 35b odst. 1 písm. a) ZDP, jehož výklad byl v posuzované věci předmětem sporu, nebylo významově odlišné.
48. Ustanovení § 35b odst. 1 ZDP, v relevantním znění, bylo formulováno následovně:
„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 $S1 \text{ minus } S2$, 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,
b) $S2$ se rovná částce daně vypočtené podle odstavce 2 za jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, za které lze slevu uplatnit poprvé, a to ta částka daně, která je vyšší; tato částka bude upravena o hodnoty jednotlivých meziročních odvětvových indexů cen vyhlášených Českým statistickým úřadem, a to počínaje indexem vztahujícím se ke zdaňovacímu období, za které byla tato částka vypočtena; tato částka se nesnižuje, je-li za příslušné zdaňovací období dodatečně vyměřena nižší daňová povinnost. Obdobně se postupuje při úpravě částky $S2$, přechází-li poplatník na hospodářský rok.“
49. Podle § 35b odst. 2 písm. a) ZDP, v relevantním znění, *částka daně pro účely odstavce 1 je u poplatníka daně z příjmů právnických osob rovna částce vypočtené sazbou daně podle § 21 odst. 1 ze základu daně podle § 20 odst. 1 sníženého o položky podle § 34 a § 20 odst. 8 a o rozdíl, o který úrokové příjmy zahrnované do základu daně podle § 20 odst. 1 převyšují s nimi související výdaje (náklady).*
50. V § 35b odst. 6 ve spojení s § 35a odst. 2 ZDP, v relevantním znění, byly stanoveny zvláštní podmínky, za kterých lze uplatnit předmětnou slevu na dani z titulu investiční pobídky.

51. Ustanovení § 35b odst. 7 ZDP, v relevantním znění, upravovalo případy, kdy dochází k zániku anebo snížení nároku na slevu na dani z titulu investiční podmínky.
52. Účastníci se shodli na tom, že v § 35b odst. 1 ZDP stanoveným způsobem výpočtu předmětné slevy na dani je zajištěno, aby poplatník s nárokem na slevu z titulu investiční pobídky byl po stanovené období trvání nároku na předmětnou slevu povinen platit DPPO pouze z příjmů odpovídajících výši příjmů před realizací investičního záměru (srov. bod [215] napadeného rozhodnutí, resp. argumentace žalobkyně při soudním jednání, která byla též v písemné formě založena do soudního spisu).
53. Vzhledem k tomu, že obě strany sporu odkazují na dva rozsudky krajských soudů, které se v minulosti zabývaly výkladem předmětné věty za středníkem v § 35b odst. 1 písm. a) ZDP, a to paradoxně každá strana ve prospěch svého výkladu, považuje soud za potřebné oba rozsudky shrnout v rozsahu podstaty sporu a klíčových závěrů, ke kterým uvedené krajské soudy dospěly.
54. Prvním rozsudkem je rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 2. 4. 2013, č. j. 62 Af 5/2012 – 44 (dále jen „*Rozsudek 62 Af 5/2012*“), jímž byla zamítnuta žaloba podaná daňovým subjektem brojícím proti rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství, které potvrdilo dodatečný platební výměr na DPPO za zdaňovací období roku 2006, v němž nebylo akceptováno navýšení slevy na dani z titulu investiční pobídky dle § 35b ZDP. V tam řešeném případě podal daňový subjekt řádné daňové přiznání, v němž mj. uplatnil slevu na dani z titulu investiční pobídky dle § 35b ZDP, přičemž výsledná daňová povinnost činila cca 10,9 mil. Kč. Na základě později zahájené daňové kontroly správce daně vydal dodatečný platební výměr, v němž byl zvýšen základ daně a nově stanovena vyšší daň s tím, že po zohlednění slevy na dani (která zůstala ve stejné výši, jako v původním vyměření daně) došlo k dodatečnému vyměření daně v částce cca 3,6 mil. Kč (nově stanovená daň tedy činila celkem cca 14,6 mil. Kč). Až po tomto doměření daně (v předmětném rozsudku se neuvádí, že by daňový subjekt napadl dodatečný platební výměr odvoláním, tudíž lze vycházet z toho, že doměření daně se stalo pravomocným marným uplynutím lhůty pro odvolání) daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání, ve kterém uplatnil vyšší slevu na dani z titulu investiční pobídky (tj. navýšil částku S1), a to v reakci na vyšší základ daně stanovený správcem daně v předmětném dodatečném platebním výměru. Správce daně navýšení slevy (resp. částky S1 ve vzorci pro výpočet slevy) neakceptoval s odkazem na omezení možnosti zvýšit částku S1 dle § 35b odst. 1 písm. a), věta za středníkem, ZDP a vydal dodatečný platební výměr, kterým dodatečně vyměřil daň ve výši 0 Kč. Za tohoto skutkového stavu Krajský soud v Brně dospěl k závěru, že se jednalo o případ, kdy byla dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost správcem daně, a proto již nebylo možno zvyšovat částku S1 v daňovém subjektem podaném dodatečném daňovém přiznání. Šlo tedy o situaci, kdy mezi řádným daňovým přiznáním a dodatečným daňovým přiznáním uplatňujícím vyšší slevu na dani byla (pravomocně) doměřena vyšší daňová povinnost správcem daně, a proto byla podle názoru krajského soudu splněna hypotéza věty za středníkem v § 35b odst. 1 písm. a) ZDP a částku S1 již nebylo možné zvýšit pro uvedené zákonné omezení. Soud pro úplnost uvádí, že Rozsudek 62 Af 5/2012 nebyl napaden kasační stížností, tudíž nebyl přezkoumán ze strany Nejvyššího správního soudu.
55. Druhým rozsudkem je rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2022, č. j. 51 Af 62/2020 – 44 (dále jen „*Rozsudek 51 Af 62/2020*“), jímž naopak bylo zrušeno rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

žalovaného Odvolacího finančního ředitelství a rovněž dva prvostupňové dodatečné platební výměry na DPPO za zdaňovací období let 2014 a 2015. Rovněž v tomto případě byla předmětem sporu otázka výše slevy na dani z titulu investiční pobídky dle § 35b ZDP. Skutkový základ ovšem byl oproti případu řešenému Krajským soudem v Brně v Rozsudku 62 Af 5/2012 v některých podstatných skutkových okolnostech odlišný. V obou zdaňovacích obdobích daňový subjekt nejprve podal řádná daňová přiznání, v nichž mj. uplatnil slevu na dani z titulu investiční pobídky dle § 35b ZDP. Poté, co správce daně vyměřil daň v souladu s řádným daňovým přiznáním (postupem dle § 140 daňového řádu), žalobce s odstupem času podal v obou případech dodatečné daňové přiznání, ve kterém jednak navýšil základ daně, resp. daň, jednak uplatnil vyšší slevu na dani z titulu investiční pobídky, než jakou uplatnil původně v řádném daňovém přiznání (daňový subjekt v dodatečném daňovém přiznání navýšil částku S1). Nejednalo se tedy o situaci, kdy by mezi řádným daňovým přiznáním a dodatečným daňovým přiznáním byla (pravomocně) doměřena vyšší daňová povinnost správcem daně, jako tomu bylo v případě řešeném v Rozsudku 62 Af 5/2012 (správce daně v mezidobí ani nekonal daňovou kontrolu ani postup k odstranění pochybností, resp. vytýkáci řízení). I za této situace ale správce daně navýšení slevy na dani (resp. částky S1 ve vzorci pro výpočet této slevy) neakceptoval s odkazem na omezení možnosti zvýšit částku S1 dle § 35b odst. 1 písm. a), věta za středníkem, ZDP a vydal dodatečný platební výměr, kterým daňovému subjektu dodatečně vyměřil vyšší daň. Ovšem Krajský soud v Praze se s názorem daňových orgánů v tomto případě neztotožnil, když dospěl k závěru, že daňovému subjektu nebyla před uplatněním nároku na vyšší slevu na dani dle § 35b odst. ZDP dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost, tudíž nebyla splněna hypotéza předmětné věty za středníkem v § 35b odst. 1 písm. a) ZDP, a proto daňový subjekt mohl v dodatečném daňovém přiznání zvýšit částku S1 (a tím i částku předmětné slevy na dani). Nutno doplnit, že v případě Rozsudku 51 Af 62/2020 již kasační stížnost podána byla, a to v soudním řízení neúspěšným žalovaným, nicméně Nejvyšší správní soud ke dni vydání tohoto rozsudku v dané věci nerozhodl (řízení je u Nejvyššího správního soudu vedeno pod sp. zn. 2 Afs 118/2022). Soud nepovažoval z důvodu dále popsaných skutkových odlišností jím projednávané věci za potřebné a vhodné řízení o nyní projednávané žalobě přerušovat (ostatně žádný z účastníků ani přerušování řízení nenavrhoval).

56. Soud spojuje v jím posuzovaném případě dvě podstatné odlišnosti od případů řešených ve výše uvedených rozsudcích Krajského soudu v Brně a Krajského soudu v Praze. První odlišností je to, že žalobkyně v nyní projednávané věci na jednu stranu neuplatnila nárok na slevu na dani z titulu investiční pobídky dle § 35b ZDP v dodatečném daňovém přiznání, ale učinila tak až po proběhlé daňové kontrole a v odvolací fázi doměřovacího řízení zahájeného správcem daně (odlišnost od případu řešeného Krajským soudem v Praze v Rozsudku 51 Af 62/2020), ovšem na druhou stranu žalobkyně předmětnou slevu na dani uplatnila ještě před tím, než jí byla vyšší daň pravomocně doměřena (odlišnost od případu řešeného Krajským soudem v Brně v Rozsudku 62 Af 5/2012). Druhou odlišností je to, že žalobkyně v nyní posuzované věci v řádném daňovém tvrzení slevu na dani z titulu investiční pobídky dle § 35b ZDP vůbec neuplatnila, když vůči správci daně vykázala daňovou ztrátu. Žalobkyně poprvé uplatnila předmětnou slevu na dani z titulu investiční pobídky až v průběhu tehdy ještě neskončeného doměřovacího řízení (a to ve fázi odvolacího řízení, když proti předmětnému dodatečnému platebnímu výměru podala odvolání), a to v reakci na výsledek daňové kontroly a následně vydaný dodatečný platební

výměr, kterým správce daně žalobkyni zrušil daňovou ztrátu a nově ji doměřil DPPO za předmětné zdaňovací období.

57. Z právě popsaných důvodů má soud za to, že jím posuzovaný případ byl v rozhodných skutečnostech odlišný od případů řešených v účastníky řízení odkazovaných rozsudcích Krajského soudu v Brně a Krajského soudu v Praze, a tudíž finální závěry plynoucí z těchto rozsudků ohledně zákonnosti či nezákonnosti postupu daňových orgánů nebylo možné pro posuzovaný případ převzít.
58. Pokud jde o výklad sporné věty za středníkem obsažené v § 35b odst. 1 písm. a) ZDP a aplikaci tohoto zákonného ustanovení na posuzovaný případ žalobkyně, pak soud předně poukazuje na systematické zařazení tohoto zákonného ustanovení v rámci § 35b ZDP, který poplatníkovi, jemuž svědčí investiční pobídka, umožňoval uplatnit slevu na dani. Ustanovení § 35b odst. 1 ZDP nejprve stanovuje podmínky pro vznik oprávnění poplatníka na uplatnění slevy na dani (naplnění těchto podmínek nebylo v projednávané věci sporné) a až poté stanovuje způsob výpočtu slevy na dani, když určuje v písmenech a) a b) hodnoty do vzorce pro výpočet této slevy, podle kterého se sleva určí jako částka daně S1 minus částka daně S2. Spornou část věty lze nalézt v písmenu a), kde je stanoven způsob výpočtu částky S1 (ten je dán odkazem na odst. 2 a určením relevantního zdaňovacího období), a to jako dovětek obsahující omezení, kdy částku S1 nelze zvýšit.
59. S ohledem na výše citovanou dikci sporné věty za středníkem v § 35b odst. 1 písm. a) ZDP je soud toho názoru, že gramaticky lze předmětnou normu vyložit jak způsobem předkládaným žalobkyní, tak i způsobem zastávaným žalovaným. Nicméně podle názoru soudu dikce § 35b odst. 1 písm. a) ZDP ve spojení se systematickým zařazením sporné věty v rámci § 35b odst. 1 písm. a) ZDP (tj. zařazení předmětné věty až do té části předmětného ustanovení, která určuje částku S1 v rámci vzorce pro výpočet dané slevy) více svědčí výkladu zastávanému žalobkyní. Pro tento názor má soud oporu i v dalších důvodech a argumentech.
60. Primárním důvodem je to, že omezení pro zvýšení částky S1 je vázáno na „*dodatečné vyměření vyšší daňové povinnosti*“, čímž je třeba rozumět „*doměření daně*“ ve smyslu § 143 a § 144 daňového řádu. Přitom soud ve shodě s žalobkyní konstatuje, že z judikatury Nejvyššího správního soudu lze dovodit, že k vyměření, resp. doměření daně dochází až právní mocí rozhodnutí o vyměření, resp. doměření daně, což v případě podání odvolání proti rozhodnutí o vyměření či doměření daně nastává až oznámením rozhodnutí o odvolání jeho příjemci. Soud na tomto místě odkazuje na následující právní závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017 – 26:

„[24][...] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, posuzoval otázku, „ve kterém stadiu daňového řízení je daň vyměřena nebo doměřena, tedy zda se tak stane vydáním rozhodnutí – platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru správcem daně (správním orgánem I. stupně), respektive až oznámením tohoto rozhodnutí příjemci, nebo až poté, kdy je daňové řízení pravomocně skončeno, což znamená v případě podání odvolání až po oznámení rozhodnutí odvolacího orgánu příjemci“, přičemž dospěl k závěru, že s ohledem na hmotněprávní povahu prekluzivní lhůty pro stanovení daně je třeba, aby před jejím uplynutím byla daň vyměřena nebo doměřena pravomocně (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. 9 Afs 86/2007-161, č. 1542/2008 Sb. NSS). Z tohoto závěru lze vycházet i za

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

účinnosti daňového řádu (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, čj. 10 Afs 206/2017-39).

[25] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že s ohledem na právní jistotu adresátů právních norem by měly být stejné pojmy vykládány stejným způsobem, nota bene, používá-li je na více místech stejný právní předpis. Pokud tedy rozšířený senát vyložil pojem „stanovení daně“ ve vztahu § 148 odst. 1 daňového řádu tak, že se tak musí stát pravomocným rozhodnutím, není rozumný důvod jej pro určení okamžiku splatnosti dříve zajištěné daně vykládat jinak. Jedna věc je stanovení daně, druhá pak její vyměření: zjednodušeně řečeno, platebním výměrem je daň stanovena, avšak dokud rozhodnutí není v právní moci, není daň vyměřena (srov. § 139 daňového řádu a komentář Matyášová L.; Grossová M. E. Daňový řád s komentářem a judikaturou – 2. aktualizované a doplněné vydání, Praha: Leges, 2015). Nejvyšší správní soud se tedy přiklání k názoru stěžovatelky, že vydat exekuční příkaz na daň či její příslušenství, které byly stanoveny (dodatečným) platebním výměrem, lze i v případě, že byla tato daň předmětem zajištění, až poté, co tento platební výměr nabyl právní moci.“

61. V projednávané věci právě uvedené znamená, že v situaci, kdy žalobkyně uplatnila nárok na slevu z titulu investiční pobídky ještě před pravomocným skončením doměřovacího řízení (tak tomu nepochybně bylo, neboť žalobkyně nárok na slevu uplatnila v průběhu odvolacího řízení, v němž byl přezkoumáván předmětný dodatečný platební výměr), učinila tak v době, kdy jí ještě nebyla nová (vyšší) daňová povinnost dodatečně vyměřena pravomocným rozhodnutím. Tudíž je třeba souhlasit s žalobkyní, že v jejím případě nedošlo k naplnění hypotézy ve sporné části věty v § 35b odst. 1 písm. a) ZDP limitující případy, kdy lze navýšit částku S1, neboť v okamžiku uplatnění předmětné slevy vyšší daňová povinnost ještě *de iure* dodatečně vyměřena nebyla (předmětný dodatečný platební výměr stále ještě nebyl pravomocný).
62. Soud nikterak nezpochybňuje judikaturu odkazovanou žalovaným, podle které jazykový výklad je prvotním přiblížením se k aplikované právní normě a je východiskem pro objasnění, resp. pro ujasnění si jejího smyslu a účelu, a dále že pro správné posouzení věci je třeba zohlednit všechny okolnosti případu ve vzájemných souvislostech a aplikovat rovněž ostatní výkladové metody, především výklad teleologický. Soud se však neztotožnil s názorem žalovaného, že by jím předkládané interpretační metody, tedy historický a teleologický výklad jednoznačně podporovaly jím zastávaný výklad dotčené právní normy, a že by naopak měly výklad předkládaný žalobkyní vylučovat. Navíc je třeba upozornit, že argumentace teleologickým výkladem obsažená ve vyjádření k žalobě nebyla součástí odůvodnění napadeného rozhodnutí.
63. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ve prospěch jím zastávaného výkladu argumentoval především historickým výkladem, který stavěl na důvodové zprávě k zákonu o investičních pobídkách, kde se ovšem lze dočíst pouze to, že *slevy nebude možné uplatňovat „na doměrky daně z příjmů“* (srov. bod [217] napadeného rozhodnutí). Pojmu „doměrek daně“ (jakožto pojmu užívanému zejména v oblasti účetnictví) je podle názoru soudu třeba při výkladu daňové normy přikládat význam „doměření daně“, k němuž ale dochází, jak již bylo uvedeno výše, až právní mocí daného rozhodnutí o doměření daně. Z důvodové zprávy rozhodně nevyplývá, že by zákonodárce stanovením předmětného omezení pro částku S1 měl v úmyslu *in principio* vyloučit oprávnění daňového subjektu nárokovat slevu na dani z titulu investiční pobídky na všechny případy, kdy je dodatečně zjištěno, že daň měla být vyšší než poslední známá daň, a to bez ohledu na to, zda v době uplatnění nároku

na slevu již byla vyšší daň pravomocně doměřena. Jelikož v posuzovaném případě k pravomocnému doměření daně došlo až poté, co žalobkyně v odvolacím řízení uplatnila nárok na slevu na dani dle § 35b ZDP, tak předmětná sleva nebyla uplatněna „na doměrek daně“. Historický výklad tudíž argumentaci žalovaného nesvědčí, ba spíše naopak podporuje výklad zastávaný žalobkyní. Nutno doplnit, že jiné zdroje, které by svědčily o úmyslu zákonodárce při formulaci a přijetí sporné části věty v § 35b odst. 1 písm. a) ZDP, žalovaný neoznačil, přičemž neplynou ani z výše zmíněných Rozsudku 62 Af 5/2012 a Rozsudku 51 Af 62/2020, kde se krajské soudy již výkladem předmětné normy zabývaly. Soudu rovněž žádné takové interpretační zdroje známy nejsou.

64. V napadeném rozhodnutí žalovaný dále argumentoval tím, že při výkladu zastávaném žalobkyní by bylo předmětné ustanovení fakticky nadbytečné. Ani tento argument podle názoru soudu neobstojí, protože ani žalobkyně nezpochybňovala, že by se předmětné zákonné omezení mělo aplikovat na případy, kdy by daňový subjekt chtěl uplatnit vyšší slevu na dani dle § 35b ZDP až poté, co mu již byla pravomocně doměřena daň, tedy šlo by o situace, kdy by daňovému subjektu již byla dodatečná daň pravomocně doměřena a až poté by daňový subjekt chtěl vůči takto pravomocně doměřené dani použít slevu na dani a tím si zase nazpět daň dodatečně snížit (jako tomu bylo v případě řešeném Krajským soudem v Brně v Rozsudku 62 Af 5/2012). Nelze proto souhlasit s názorem žalovaného, že by výklad žalobkyně měl vést k faktické nadbytečnosti předmětného zákonného ustanovení.
65. Pokud jde o smysl a účel sporné normy limitující případy, kdy lze navýšit částku S1, pak žalovaný soudu ani v napadeném rozhodnutí, ani v průběhu soudního řízení nepředložil jednoznačnou a logickou argumentační linii, na základě které by bylo možné říci, že smysl a účel předmětného ustanovení vylučuje výklad zastávaný žalobkyní, podle kterého dané omezení neplatí v případech, kdy dodatečná daň ještě nebyla pravomocně doměřena, byť by již bylo zahájeno doměřovací řízení a na základě proběhlé daňové kontroly by již byl vydán nepravomocný dodatečný platební výměr (což je případ žalobkyně). Žalovaný v zásadě argumentoval pouze tím, že smyslem omezení má být „*znemožnit uplatnění slevy na dani na případné doměrky vznikající zvýšením základu daně ř. 290, a tím tak optimalizovat daňovou povinnost*“ a že daná omezení platná pro S1 (i pro S2) „*mají zajistit kontrolu nad částkou slevy na dani*“. Ovšem již blíže nevysvětlil, proč by poté, co v průběhu doměřovacího řízení vyjde najevo možnost navýšení základu daně, resp. možnost doměření daně, mělo být daňovému subjektu odepřeno právo na uplatnění slevy z titulu investiční pobídky, přestože v době uplatnění slevy k pravomocnému doměření daně ještě nedošlo. Žalovaný nevysvětlil, proč by se v takovýchto případech mělo jednat o „*nežádoucí*“ optimalizaci, resp. proč by v takových případech nebyla zajištěna kontrola nad částkou slevy na dani. Žalovaný ani nevysvětlil, z jakých důvodů je sleva na dani dle § 35b ZDP tak zásadně odlišná od jiných slev (např. slevy na dani z titulu zaměstnání zdravotně postižených osob dle § 35 odst. 1 písm. a) ZDP), že by ji (na rozdíl od jiných slev na dani) nebylo možné uplatnit v probíhajícím (ovšem neskončeném) doměřovacím řízení. Argument žalovaného odkazující pouze na odlišnou formulaci dikce zákona (která, jak bylo uvedeno výše, v případě § 35b odst. 1 ZDP připouští vícero výkladů) nemůže v rámci teleologického výkladu obstát, neboť prostý odkaz na rozdílnost dikcí zákona není z hlediska smyslu a účelu normy vypovídající.
66. Posuzovaný případ je rovněž specifický v tom, že žalobkyně ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období až do okamžiku, kdy v rámci doměřovacího řízení vyšla najevo

možnost budoucího doměření daně, nárok na slevu na dani z titulu investiční pobídky neuplatnila. Soud má pochybnosti o tom, že by sporná část věty v § 35b odst. 1 písm. a) ZDP, která se vztahuje pouze k jedné z hodnot vzorce pro výpočet výše slevy, měla sama o sobě vést k vyloučení možnosti daňového subjektu uplatnit nárok na předmětnou slevu na dani, a to pouze z důvodu, že tak daňový subjekt činí až v průběhu doměřovacího řízení poté, co se ukáže, že názor správce daně je odlišný od názoru daňového subjektu na výši daně, která podle výkladu správce daně má být vyšší než daň daňovým subjektem tvrzená v řádném daňovém tvrzení.

67. Pokud by zákonodárce skutečně usiloval o vyloučení možnosti uplatnit nárok na předmětnou slevu na dani poté, co bylo zahájeno doměřovací řízení (příp. poté, co proběhla daňová kontrola s výsledkem, že daň má být vyšší než poslední známá daň), pak by to mohl učinit jednoznačně např. tím, že by to uvedl jako jednu ze zvláštních podmínek, za kterých lze uplatnit slevu na dani, vymezených v § 35a odst. 2 ZDP (které se dle § 35b odst. 6 ZDP použije obdobně). Tam zákonodárce např. pod písm. d) stanovil konkrétní případ, kdy je dáno omezení poplatníkům v podobě nemožnosti zvýšit základ daně pro výpočet slevy na dani.
68. S ohledem na popsané okolnosti posuzovaného případu, v němž žalobkyně původně slevu na dani z titulu investiční pobídky za předmětné zdaňovací období vůbec nenárokovala a rozhodla se nárok uplatnit až v průběhu doměřovacího řízení (žalobkyně tedy v odvolacím řízení nežádala o vyšší slevu na dani z titulu investiční pobídky), by postup žalovaného *de facto* znamenal, že žalobkyni by byl nárok na slevu na dani v předmětném zdaňovacím období zcela odepřen, přestože žalobkyně všeobecné i zvláštní podmínky pro vznik nároku na slevu na dani v předmětném zdaňovacím období splnila. Stalo by se tak výhradně na základě sporné části věty v § 35b odst. 1 písm. a) ZDP, aniž by byl naplněn některý z důvodů obsažených v § 35b odst. 7 ZDP, které upravuje případy, kdy dochází k zániku anebo snížení nároku na slevu na dani z titulu investiční podmínky. Soud přiměřeně odkazuje na právní závěr vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2014, č. j. 5 Afs 59/2013 – 55, podle kterého: „*Situaci, kdy nárok na slevu zaniká, stanoví pouze § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů, v žádném případě takový důsledek nelze dovozovat z § 35b odst. 4 citovaného zákona.*“. I tento argument oslabuje výklad zastávaný žalovaným v posuzovaném případě.
69. Všechny výše uvedené důvody a argumenty vedou soud k závěru, že výklad sporné věty za středníkem v ustanovení § 35b odst. 1 písm. a) ZDP zastávaný žalovaným a aplikovaný na případ žalobkyně, není správný.
70. Konečně má soud za to, že i pokud by neměl být přijat jako jediný správný výklad sporné části věty v § 35b odst. 1 písm. a) ZDP, podle kterého omezení pro navýšení částky S1 dopadá pouze na případy, ve kterých k uplatnění slevy na dani z titulu investiční pobídky dojde až po pravomocném doměření DPPO, pak by přesto měl být tento výklad v posuzovaném případě aplikován a upřednostněn před výkladem zastávaným žalovaným. Z důvodů výše popsaných se totiž v případě výkladu svědčícího ve prospěch žalobkyně zcela nepochybně jedná o výklad smysluplný a srovnatelný s výkladem zastávaným žalovaným. Soud nepřisvědčil námitce žalovaného, že by výklad zastávaný žalobkyní nebyl rovnocenný a konkurenční s výkladem předkládaným žalovaným. Bylo by proto namíste aplikovat zásadu *in dubio mitius* (resp. *in dubio pro libertate*), podle které při

výkladu veřejnoprávní (daňové) normy, existují-li dva či více rovnocenné a srovnatelné přesvědčivé výklady, je třeba volit výklad ve prospěch daňového subjektu.

71. Důležitost uplatnění zásady *in dubio mitius* v oblasti daňového práva, a to včetně případů stanovení podmínek omezujících právo daňového subjektu snížit si svoji daňovou povinnost, připomněl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v recentním rozsudku ze dne 5. 9. 2023, č. j. 2 Afs 363/2019 – 50, když zdůraznil následující: „[...] *Jak totiž rozšířený senát uvedl již v rozsudku ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, č. 1778/2009 Sb. NSS, věc Komerční banka, bod 57, „je třeba důsledně trvat na tom, aby podmínky zakládající daňovou povinnost (těmi je nutno rozumět i podmínky omezení práva svoji daňovou povinnost snížit) byly stanoveny v zákoně dostatečně jednoznačným způsobem. (...) Není-li tomu tak, nelze příslušná ustanovení aplikovat k tíži soukromé osoby, nýbrž k tíži státu.“ Princip in dubio mitius rozšířený senát dále zopakoval v řadě dalších rozhodnutí, srov. např. usnesení ze dne 16. 2. 2016, č. j. 10 Afs 186/2014 - 60, č. 3396/2016 Sb. NSS, věc Spolana, bod 34, nebo usnesení ze dne 25. 3. 2021, č. j. 8 As 287/2020 - 33, č. 4170/2021 Sb. NSS, věc Vracení soudního poplatku při odmítnutí žaloby NSS, bod 44. [...]*“ (srov. bod [44] cit. rozsudku).
72. V návaznosti na výše uvedené soud uzavírá, že žalovaný pochybil, když v rámci odvolacího řízení přezkoumávajícího předmětný dodatečný platební výměr odmítl zohlednit žalobkyní uplatněnou slevu na dani z titulu investiční pobídky dle § 35b ZDP.

VII.

Rozhodnutí soudu

73. Vzhledem k tomu, že žaloba byla podána důvodně, soud ve výroku I. tohoto rozsudku napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.), kterou shledal v nesprávném výkladu a aplikaci ustanovení § 35b odst. 1 písm. a) ZDP.
74. Soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (srov. § 78 odst. 5 s. ř. s. a dále § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu).

VIII.

Náklady řízení

75. Výrokem II. tohoto rozsudku soud rozhodl o nákladech řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má právo na náhradu nákladů ten účastník, který byl v řízení plně úspěšný. V tomto řízení byla plně procesně úspěšná žalobkyně a náleží jí proto náhrada nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč, kterou soud určil následovně.
76. Podle obsahu soudního spisu a s přihlédnutím k vyčíslení předloženému žalobkyní tvoří náklady žalobkyně jednak zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, jednak odměna za 2 úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*advokátní tarif*“), a to (i) převzetí právního zastoupení a (ii) účast na soudním jednání konaném dne 17. 10. 2023. Podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu činí výše odměny za jeden úkon právní služby 3 100 Kč (2 x 3 100 = 6 200 Kč). Náhradu hotových výdajů pak dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu tvoří 300 Kč za každý úkon (2 x 300 = 600 Kč). Žalobkyně rovněž nárokovala DPH z odměny a náhrad, přičemž soud ověřil, že právní zástupkyně

žalobkyně je plátcem DPH, a tudíž žalobkyni přiznal DPH z celkové částky odměny a náhrad, tj. částku 1 428 Kč (21 % z částky 6 800 Kč).

77. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) ve spojení s § 64 s. ř. s. Lhůta k plnění nákladů řízení byla stanovena podle § 160 odst. 1 *in fine* o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. s přihlédnutím k možností žalovaného tuto platbu realizovat.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 17. října 2023

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu