



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Petra Pospíšila a soudců Zuzany Bystrické a Mariana Kokeše ve věci

žalobce: **JOPP Automotive s. r. o.**, IČO 26312417
sídlem Průmyslová 2047, 594 01 Velké Meziříčí
zastoupený advokátem JUDr. Martinem Bohuslavem
sídlem Italská 2581/67, 120 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 8. 2023, č. j. 28327/23/5200-11431-711360

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Předmětem sporu je otázka snížení slevy na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 uplatněné žalobcem z titulu investiční pobídky dle § 35b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

2. Správce daně provedl u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012, 2013, 2014, a 2015 zaměřenou na ověření nároku na čerpání slevy na dani dle § 35a a § 35b zákona o daních z příjmů z titulu příslibu investiční pobídky. Shledal přitom porušení podmínky daně § 35a odst. 2 písm. d) ve spojení s § 35b odst. 6 zákona o daních z příjmů. Konkrétně zjistil zvýšení jednotlivých základů daně pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. K úpravě převodních cen došlo v rámci daňového řízení při vzájemné spolupráci mezi finančními správami České republiky a Spolkové republiky Německo. Správce daně vyčíslil na základě srovnávací analýzy za jednotlivá zdaňovací období vyšší výši provozních nákladů, a na základě požadavku žalobce za zdaňovací období roku 2012 až 2014 zjištěný rozdíl v převodních cenách zohlednil při výpočtu nové daňové povinnosti. Ve zdaňovacích obdobích let 2012 až 2014 žalobce mohl čerpat slevu na dani na základě rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu o příslibu investičních pobídek z roku 2008, v roce 2015 tak mohl učinit na základě rozhodnutí téhož ministerstva o příslibu investičních pobídek z roku 2013. Ve zdaňovacím období roku 2014 nicméně žalobce slevu na dani z titulu investiční pobídky neuplatnil, neboť ji vyčerpal v předchozích zdaňovacích obdobích. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 2012, 2013 a 2015 orgány finanční správy přistoupily k přepočtu daňových povinností na základě § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů (řízení bylo ukončeno rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 8. 2021, č. j. 32018/21/5200-11431-711360).
3. Jak uvedeno již výše, za zdaňovací období roku 2014 žalobce zprvu slevu na dani dle § 35b zákona o daních z příjmů neuplatnil v řádném ani dodatečném daňovém přiznání (obojí z roku 2015) vzhledem k vyčerpání nepřekročitelného souhrnu slev na dani dle rozhodnutí o příslibu investičních pobídek z roku 2008. V rámci daňové kontroly ovšem správce daně i v tomto zdaňovacím období shledal rozdíl v převodních cenách dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, konkrétně ve výši 12 717 000 Kč. Tuto částku zohlednil v základu daně a dodatečným platebním výměrem za rok 2014 vydaným po daňové kontrole příslušnou daňovou povinnost ve výši 12 968 490 Kč snížil na částku 10 552 260 Kč (žalobci tedy vznikl přeplatek). Protože na základě snížení slev na dani za zdaňovací období let 2012, 2013 nově vznikl prostor k čerpání slevy (nebylo dosaženo nepřekročitelného souhrnu slev), uplatnil žalobce tuto slevu v rámci odvolacího řízení navazujícího na daňovou kontrolu. Žalovaný tuto možnost zamítl, v rozhodnutí ze dne 25. 8. 2021 č. j. 32063/21/5200-11431-711360, však uvedl, že žalobce může případně slevu uplatnit prostřednictvím dodatečného daňového přiznání po pravomocném ukončení odvolacího řízení, a to za aplikace snížení nároku na slevu podle § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů z titulu zjištěného rozdílu v převodních cenách dle § 23 odst. 7 téhož zákona.
4. V návaznosti na to žalobce dne 17. 9. 2021 podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, v němž uplatnil slevu na dani dle § 35b zákona o daních z příjmů v částce 8 262 697 Kč, odpovídající součtu snížení slev za zdaňovací období let 2012 a 2013. Nově uplatněnou slevu žalobce neupravil dle § 35b odst. zákona o daních z příjmů. Správce daně přesto vycházel z toho, že žalobce porušil podmínky § 35a odst. 2 písm. d) ve spojení s § 35b odst. 6 zákona o daních z příjmů, protože žalobce si neoprávněně zvýšil základ daně z důvodu nesprávně nastavených cen mezi spojenými osobami. Základ daně mu byl snížen správcem daně z moci úřední po provedené daňové kontrole. Skutečnost, že sleva na dani byla poprvé uplatněna až v dodatečném daňovém přiznání po pravomocném skončení doměřovacích řízení navazujících na daňovou kontrolu,

není relevantní. Správce daně proto aplikoval § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů i na nově uplatněnou slevu, provedl její přepočítání, a žalobcem tvrzené snížení daně ve výši 8 262 697 Kč změnil dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 2. 2022, č. j. 173026/22/2913-00551-711338, na snížení daně ve výši 7 682 665 Kč. Snížení uplatněné slevy dle § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů činilo částku 580 032 Kč. Odvolání, jímž žalobce brojil proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru, žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 22. 8. 2023, proti němuž směřuje podaná žaloba.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

5. Žalobce ve včas podané žalobě v první řadě namítá, že v dodatečném daňovém přiznání ze dne 17. 9. 2021 nezvýšil základ pro výpočet daně ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Nelze tak uplatnit sankci dle § 35b odst. 7 téhož zákona, neboť podmínkou pro uplatnění sankce je porušení pravidla převodních cen. Žalobce však v dodatečném daňovém přiznání neměnil základ daně oproti posledně stanovené dani, sankce tak neměla být aplikována.
6. Smyslem § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů je zamezit neoprávněnému čerpání veřejných prostředků u poplatníků, kteří chybně navyšují základ daně při čerpání investiční pobídky. V případě žalobce k takové chybě nedošlo, neboť ve zdaňovacím období 2014 slevu na dani nečerpal a navýšení základu daně naopak vedlo k vyššímu odvodu peněžních prostředků. Uplatnění sankce dle § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů navíc není v daném případě technicky proveditelné. Dle tohoto ustanovení se sleva na dani snižuje o částku odpovídající součinu sazby daně a změny základu daně z důvodu předchozího navýšení základu daně z důvodu chybných převodních cen. Žalobce však žádnou změnu základu daně v dodatečném daňovém přiznání nedeklaroval, sankci tudíž nelze vypočítat.
7. Žalobce dále vyjádřil nesouhlas se závěrem žalovaného, že by nebyl postižen za své dřívější pochybení při nastavení převodních cen. Za porušení § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů je však daňový subjekt sankcionován přímo ve zdaňovacím období, kdy k porušení tohoto ustanovení došlo. Důsledkem porušení tohoto ustanovení je snížení slevy na dani v daném zdaňovacím období a odpovídající zvýšení daňové povinnosti. Pokud k němu dojde v rámci daňové kontroly, zpravidla lze očekávat doměření daně a s ním související penále a úrok z prodlení. Neexistuje jediný důvod, proč by sankce za pochybení měly být jakkoli přenášeny do jiných zdaňovacích období. Sankční charakter § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů tedy spočívá ve snížení výše slevy čerpané v daném zdaňovacím období, nikoli v jejím úplném odejmutí.
8. Správnost výkladu zastávaného žalobcem potvrdilo rovněž Ministerstvo financí v odpovědi na metodický dotaz žalobce. Stanovisko se přitom týká stejného skutkového stavu jako v nyní projednávané věci, pouze k opravě základu daně dochází nikoliv v předchozí daňové kontrole, ale až v dodatečném daňovém přiznání, to však nelze považovat za zásadní rozdíl.
9. U žalobce tedy bylo shledáno pochybení ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů i ve zdaňovacím období roku 2014, slevu na dani za toto období však žalobce uplatnila až poté, co bylo toto pochybení pravomocně napraveno. Nemohlo tak dojít k porušení podmínky stanovení v § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů.
10. Z výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Ve vyjádření k žalobě ze dne 30. 11. 2023 žalovaný setrval na argumentaci, že při porušení podmínky dle § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů se na základě § 35b odst. 7 téhož zákona snižuje nárok na slevu za zdaňovací období, ve kterém tuto podmínku poplatník nedodrží. Zvyšování základu daně ze strany žalobce přitom bylo zřetelné od počátku čerpání slevy na dani z titulu investiční pobídky, tj. od roku 2010. V předchozích letech žalobce vykazoval násobně menší základ daně než v letech 2010 až 2014 (v letech 2003 a 2004 vykázal základ daně ve výši 0 Kč, v roce 2005 ve výši 5 mil. Kč, v roce 2006 ve výši 9,5 mil. Kč, v roce 2007 ve výši 10,7 mil. Kč, v roce 2008 ve výši 0 Kč a v roce 2009 ve výši 42 tis. Kč, v letech 2010 až 2014 činil základ daně od 60 mil. Kč do 74 mil. Kč). Není pochyb o tom, že k porušení pravidla podle § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů došlo, což správce daně zjistil v rámci daňové kontroly za zdaňovací období let 2012 až 2015. Změnu základu daně kvůli rozdílu v převodních cenách za zdaňovací období roku 2014 zjistil správce daně. Pokud by nedošlo k daňové kontrole, neměl by žalobce vůbec možnost podat dodatečné daňové přiznání. V rámci zdaňovacího období roku 2014 žalobce uměle navýšil základ daně o 12 717 000 Kč. Hypotéza § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů tudíž byla naplněna. Skutečnost, že žalobce již v dodatečném daňovém přiznání základ daně neměnil, je irelevantní. Smyslem § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 5. 2015 je nastavení mírnějšího režimu sankce od té původní, při které docházelo k zániku celé slevy na dani z titulu investiční pobídky ve všech zdaňovacích obdobích, ve kterých k porušení podmínek došlo. Akceptováním žalobcova výkladu by nedošlo k žádné sankci. Žalobce by vyčerpal celou slevu na dani podle rozhodnutí o příslibu, přestože měl nastaveny ceny v rozporu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Tím by se ustanovení § 35b odst. 7 a § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů stala nadbytečnými. Co se týče odpovědi Ministerstva financí, nejedná se tak o totožný skutkový stav, neboť žalobce v žádosti neuvedl, že změna základu daně byla provedena správcem daně.
12. Na základě uvedeného žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce

13. V replice ze dne 9. 2. 2024 žalobce zdůraznil, že ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2014 nebyla naplněna hypotéza § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů. Žalobce nezvýšil základ pro výpočet slevy na dani, protože před doměřením daně slevu za tento rok vůbec neuplatňoval. Řízení zahájené dodatečným daňovým přiznáním je řízením zcela novým, nedošlo v něm k žádnému pochybení. Žalobce dále nesouhlasil s tvrzením žalovaného o povinnosti stanovení a vyplnění částek S1 a S2 v daňovém přiznání. Uplatnění slevy na dani je právem daňového subjektu, nikoliv jeho povinností, přičemž zákon stanoví, že se částky S1 a S2 uvedou a výpočet se provede, když dochází k uplatnění slevy. Co se týče stanoviska Ministerstva financí, cílem tohoto posouzení není předjímat rozhodnutí v konkrétní věci. Cílem žalobce bylo získat názor ministerstva ohledně výkladu právních předpisů. V žádosti neuvedené informace jsou ve vztahu k posouzení zákonnosti postupu při uplatňování slevy na dani irelevantní.

V. Jednání konané dne 30. 4. 2025

14. Při jednání účastníci obsírně zopakovali již dříve písemně uplatněnou argumentaci. Žalobce poukázal na složitost problematiky převodních cen. Závěry daňové kontroly přitom nejsou z povahy věci přesné, jedná se o pouhé simulace trhu. Investiční pobídky nejsou darem státu,

jde o úlevu vzniklou na základě dohody. *Žalovaný* uvedl, že proti rozhodnutím ze dne 25. 8. 2021 (navazujícím na daňovou kontrolu) žalobce nebrojil žalobami. V žádosti o stanovisko ministerstva pak žalobce nezmínil ani dlouhodobé porušování § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, což je dalším důvodem, proč je toto stanovisko nepoužitelné. *Soud* podrobně konstatoval obsah soudního a správního spisu, přičemž neprováděl dokazování listinami předloženými žalobcem, které byly obsahem správního spisu.

VI. Posouzení věci

15. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná**.
16. Ze skutkových okolností rekapitulovaných již v první části rozsudku, jež strany nečiní spornými, jsou rozhodné tyto skutečnosti. V daňových tvrzeních vztahujících se ke zdaňovacímu období roku 2014 (podaných v roce 2015) žalobce vykázal základ daně negativně ovlivněný tzv. převodními cenami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V těchto daňových tvrzeních nicméně neuplatnil slevu na dani dle § 35b zákona o daních z příjmů, neboť již byla v maximální možné míře vyčerpána v předchozích zdaňovacích obdobích. Na základě daňové kontroly orgány finanční správy jednak upravily dotčené základy daně ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jednak snížily uplatněné slevy z investičních pobídek dle § 35b odst. 7 téhož zákona. Po právní moci příslušných rozhodnutí žalobce dne 17. 9. 2021 podal dodatečné daňové přiznání ohledně zdaňovacího období roku 2014, v němž vycházel ze základu daně po úpravě provedené daňovou kontrolou a uplatnil slevu na dani dle § 35b zákona o daních z příjmů ve výši, která vznikla snížením čerpané částky příslibu po aplikaci § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů na zdaňovací období let 2012 a 2013. Orgány finanční správy žalobci umožnily danou slevu uplatnit i ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2014, i zde však aplikovaly snížení dle § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů. Tak učinily na základě předpokladu, že i v tomto zdaňovacím období žalobce zvýšil základ daně v rozporu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, čímž došlo k porušení § 35a odst. 2 písm. d) ve spojení s § 35b odst. 6 zákona o daních z příjmů.
17. S tímto postupem se soud ztotožnil.
18. Investiční pobídka ve formě slevy dani z příjmů je veřejná podpora, kterou může příjemce čerpat za splnění všeobecných a zvláštních podmínek podle rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu o příslibu investičních pobídek podle zákona o investičních pobídkách. Zákon o daních z příjmů přitom stanoví další podmínky, za kterých může být uplatněna investiční pobídka ve formě slevy na dani. Tyto podmínky se zpravidla týkají splnění daňových povinností a vykazování pravdivých a relevantních informací, které ovlivňují výši daňové povinnosti. Investiční pobídky jsou přitom institutem svým způsobem výjimečným a představují nespornou výhodu oproti těm subjektům, kterým investiční pobídka nebyla přiznána. Je proto přirozené a žádoucí, aby stát přísně posuzoval dodržení závazných podmínek a zamezil vytváření prostoru pro uplatňování slev na dani způsobem nesouladným s účelem a smyslem zákona.
19. Jednou ze zvláštních podmínek, za kterých lze uplatnit slevu na dani z titulu investičních pobídek, je podmínka zakotvená v § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, podle níž *poplatník nezvýší základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích*

s osobami uvedenými v ustanovení § 23 odst. 7 způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, nebo převodem majetku nebo jeho části výše uvedených osob, který u nich bude mít za následek snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Následek nesplnění této podmínky upravuje § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů [ve znění účinném od 1. 5. 2015, srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2020, č. j. 5 Afs 126/2019-38], podle něhož *nedodrží-li poplatník podmínku uvedenou v § 35a odst. 2 písm. a) nebo d), nárok na slevu za zdaňovací období, ve kterém tato podmínka nebyla dodržena, se snižuje o částku ve výši součinu sazby daně podle § 21 odst. 1 a té části změny základu daně po snížení o položky podle § 20 odst. 8 a § 34, která vznikla porušením podmínky podle odstavce 2 písm. a) nebo d), a poplatník je povinen podat dodatečné daňové přiznání za všechna zdaňovací období, ve kterých podmínku nedodržel.*

20. Otázkou tedy je, zda žalobce danou podmínku porušil, pokud zvýšený základ daně uvedl v daňovém přiznání, ve kterém slevu neuplatnil, neboť již byla vyčerpána, a uplatnil ji až v dodatečném daňovém přiznání za současného vykázání již správného základu daně. Na základě prvotního jazykového výkladu by zřejmě bylo možné nabýt dojmu, že žalobce tímto postupem podmínku splnil, neboť slevu na dani uplatnil až v daňovém tvrzení, v němž vykázal základ daně očištěný od deformací vytvořených neobvyklými cenami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Jak ovšem setrvale uvádí Ústavní soud, „[j]azykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu“ (viz náleze ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, č. 30/1998 Sb.). Soud se musí zabývat též účelem zákona a skutečným úmyslem zákonodárce. V nyní projednávané věci dospěl k závěru, že při zhodnocení smyslu a účelu zákona nelze dospět k závěrům, které zastává žalobce.
21. Podle důvodové zprávy k zákonu č. 84/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů [zákon o investičních pobídkách], ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, je ustanovením § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů daňovým subjektům ukládáno, „*aby nezvyšovaly základ pro výpočet slevy na daních z příjmů obchodními operacemi ve vztazích se spojenými osobami způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Snahou je zabránit tímto ustanovením spekulativnímu chování poplatníků, kteří by tak mohli uměle ovlivňovat základ daně.*“ Více „indicií“ důvodová zpráva neobsahuje, avšak lze považovat za nesporné, že cílem stanovení této podmínky je, aby nebyl základ daně zvyšován operacemi uměle proto, aby nebyla neoprávněně zvyšována i výše slevy. Před touto novelou navíc platilo, že pokud byla daná podmínka porušena, ztratil daňový subjekt nárok na uplatňování slevy ve všech zdaňovacích obdobích a musel vrátit vše, co pobídkou nabyl. Nebylo tedy možné, aby částka, o kterou byla sleva krácena, mohla být uplatněna v jiném zdaňovacím období. Důraz na důležitost této podmínky je z důvodové zprávy zcela zřejmý. Novelou bylo sice zavedeno mírnější pravidlo, že v případě porušení podmínky podle písm. d) nezaniká daňovému subjektu celý nárok na čerpání slevy, ale je mu doměřena daň odpovídající hodnotě, o kterou byl základ daně snížen pouze ve vztahu ke zdaňovacímu období, ve kterém byla podmínka porušena. Ustanovení § 35a odst. 2 písm. d) je proto ochranou proti úmyslnému přelévání zisků mezi sdruženými podniky a s tím souvisejícímu následnému zvyšování slevy na dani.
22. Žalobce má tedy pravdu v tom, že nárok na slevu jejím krácením v určitém zdaňovacím období nezaniká a lze ji teoreticky uplatnit i v jiných zdaňovacích obdobích. Nicméně mnohem přísněji je třeba posuzovat splnění podmínky podle § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů. Smyslem a účelem zákona totiž jistě nebylo akceptovat situace, kdy je

umožněno daňovému subjektu zcela bez postihu uplatnit slevu, která mu „vznikla“ v důsledku daňové kontroly z důvodu jeho vlastního pochybení. Žalobce totiž v řádném daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období rok 2014 již jednou zvýšil základ daně a tím ohrozil objekt chráněný zákonem, tedy zvýšil základ pro výpočet slevy. Skutečnost, že slevu v řádném daňovém přiznání za rok 2014 nemohl uplatnit, protože v danou chvíli ji vyčerpal v předchozích zdaňovacích obdobích a z důvodu zkrácení slevy v jiných zdaňovacích obdobích po daňové kontrole znovu „obživla“ a mohla být později uplatněna s pomocí dodatečného daňového přiznání, není smysluplným a uznáníhodným důvodem pro sanaci již uskutečněného jednání, kterým došlo k porušení podmínky podle písm. d).

23. Zákon sice obecně nevylučuje opravit daňové skutečnosti v dodatečném daňovém přiznání, nicméně je proti smyslu § 35a a § 35b zákona o daních z příjmů označovat též čerpání výhody pramenící z nesprávného jednání, které pokud by nebylo zjištěno daňovou kontrolou ze strany správce daně, daňovému subjektu by se ani nenaskytla možnost čerpat slevu na dani, neboť by nedošlo ke korekci základu daně a ke krácení slevy za roky 2012 a 2013, které vedlo k jejímu „uvolnění“ pro rok 2014. Pokud by žalobce postupoval důsledně a základ daně by ve zdaňovacím období nenavýšil o zmíněné operace, mohl slevu v roce 2014 řádně uplatnit. Žalobce se však do situace dostal na základě vlastního chybného postupu, který byl zjištěn správcem daně a tímto žalobce „ztratil“ možnost jakkoliv napravovat nesprávně uvedený základ daně v dodatečném daňovém přiznání (z hlediska uplatnění slevy na dani dle § 35b zákona o daních z příjmů). Pokud by totiž bylo akceptováno, aby poplatník, který prvně zvýšil základ daně ve zdaňovacím období, ve kterém uplatnil slevu až na základě výsledku daňové kontroly v dodatečném přiznání, byl by aprobován takový stav, že daňový subjekt dostal výhodu z toho, že správce daně dospěl v daňové kontrole ke zjištění, že základ daně byl stanoven nesprávně, tedy v rozporu s principem, že z bezprávní nemůže vzejít právo. Není tedy relevantní, že žalobce uplatnil slevu až v dodatečném daňovém přiznání. Ve zdaňovacím období roku 2014 žalobce vykázal základ daně v rozporu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a z hlediska uplatňování slevy na dani dle § 35b téhož zákona je tato skutečnost rozhodná bez ohledu na okamžik a způsob uplatnění této slevy.
24. Soud nepochybně složitost nastavení převodních cen mezi spojenými osobami, v nyní projednávané věci je však skutečnost porušení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů již nesporná. Stanovení daňových povinností by se mezi jednotlivými subjekty nemělo odlišovat na základě náhodných skutečností. Pokud by žalobci již na samém začátku „zbyla“ uplatnitelná sleva na dani i ve zdaňovacím období 2014 a žalobce ji uplatnil, podléhala by v rámci daňové kontroly snížení dle § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů. Situaci nemůže ovlivnit skutečnost, že teprve až na základě daňové kontroly se žalobci znovu otevřel prostor pro uplatnění původně již vyčerpané slevy. Samozřejmě, pokud by žalobce v roce 2014 nepoužíval převodní ceny v rozporu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, nic by mu nebránilo ve zpětném uplatnění slevy na dani dle § 35b zákona o daních z příjmů v plné výši. Z ustanovení § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů navíc plyne, že podmínky pobídek musí být plněny ve všech zdaňovacích obdobích, na něž se vztahuje příslib. Žalobcem proklamovaný postup by byl v přímém rozporu se smyslem tohoto ustanovení.
25. Nedůvodná je též námitka žalobce, kterou poukazuje na technickou neproveditelnost výpočtu „sankce“ dle § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů. Zákon stanoví, že za zdaňovací období, ve kterém byla podmínka porušena, se sleva snižuje o částku ve výši součinu dvojnásobku sazby daně podle § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů a té části změny základu daně po snížení o citované položky, která vznikla porušením stanovené podmínky.

K chybnému navýšení základu daně došlo, když žalobce uvedl v řádném dodatečném daňovém přiznání o 12 717 000 Kč vyšší základ daně. Z této hodnoty byla vypočtena částka podle § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů ve výši 2 416 230 Kč, o kterou byla sleva zkrácena. Sleva byla správcem daně vyčíslena na částku 7 682 665 Kč, tedy o 580 032 Kč nižší, neboť žalobce uplatňoval slevu ve výši 8 252 697 Kč. Technické provedení výpočtu tedy bylo možné.

26. Okolnosti provázející situaci žalobce nebyly zcela přesně známy ani Ministerstvu financí, které ve své odpovědi poskytlo obecné stanovisko, že pokud daňový subjekt základ daně pro výpočet slevy nestanovoval z důvodu nemožnosti čerpání slevy na dani, nemohl tento základ daně chybně zvýšit. Soud tímto stanoviskem není vázán, na druhou stranu jeho závěry absolutně neodmítá. Nicméně v této věci se vyskytly takové okolnosti, které použití závěrů stanoviska vyloučily, a to z důvodů, které byly vysvětleny již výše.

VII. Závěr a náklady řízení

27. Soud tedy shledal námitky žalobce neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 87 odst. 3 s. ř. s.
28. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. dubna 2025

Petr Pospíšil v. r.
předseda senátu