ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Progroup Board, s. r. o.**, (dříve Prowell, s. r. o.), se sídlem Arbesova 1003/III, Rokycany, zastoupená JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem se sídlem Pobřežní 648/1a, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2016, č. j. 44962/16/5200-11432-707309, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 1. 2018, č. j. 30 Af 68/2016 – 83,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám JUDr. Ing. Radka Halíčka, advokáta se sídlem Pobřežní 648/1a, Praha 8.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 10. 2016, č. j. 44962/16/5200-11432/707309 (dále jen „napadené rozhodnutí“) bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územního pracoviště Rokycany (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 9. 2014, č. j. 1578454/14/2312-05300-401442 (dále jen „platební výměr“ nebo „prvostupňové správní rozhodnutí“), jímž byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnické osoby za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ve výši 30 274 790 Kč.

[2] Žalobce totiž podal dne 3. 8. 2000 záměr získat investiční pobídky Agentuře CzechInvest, která posudek k předmětnému záměru včetně relevantních podkladů postoupila Ministerstvu průmyslu a obchodu České republiky, od něj následně žalobce obdržel nabídku na poskytnutí investičních pobídek ze dne 27. 10. 2000, č. j. 35998/00/2040/2000, kterou akceptoval v podobě žádosti o příslib investičních pobídek podané dne 21. 3. 2001; řízení o udělení příslibu pak bylo ukončeno vydáním rozhodnutí o příslibu ze dne 26. 4. 2001, č. 66/2001, č. j. 17654/01/2040/1000. V roce 2003 nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí na první stavbu, jíž se investiční pobídky týkaly. Slevu na dani ve smyslu § 35a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“) však žalobce v roce 2003 neuplatnil, investiční pobídku v podobě slevy na dani poprvé čerpal až ve zdaňovacím období roku 2004. Žalobce dne 18. 6. 2014 podal řádné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 evidované správcem daně pod č. j. 1284216/14, ve kterém uplatnil slevu na dani z titulu investičních pobídek ve výši 30 268 753 Kč. Správce daně však měl pochybnosti o správnosti údaje uvedeného v samostatné příloze k daňovému přiznání za zdaňovací období roku 2013 k řádku č. 5 tabulky H přílohy č. 1 II. oddílu, ve které žalobce uvedl jako tzv. první zdaňovací období ve smyslu ustanovení § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů rok 2004, zatímco v předchozích daňových přiznáních k dani z příjmů právnických osob za roky 2004 - 2010 byl uveden rok 2003. Tyto pochybnosti správce daně formuloval ve výzvě k odstranění pochybností č. j. 1382430/14/2312-05300-401442; žalobce však tyto pochybnosti dle něho neodstranil, neboť doba deseti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období stanovená v § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů, za která bylo možné slevu uplatnit, již v roce 2013 již uplynula, pročež vydal předmětný platební výměr.

[3] Proti napadenému rozhodnutí brojil žalobce u Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“) žalobou, jíž se domáhal jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Rozhodnutí dle něj totiž vychází z nesprávného výkladu § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů ohledně stanovení počátku běhu desetileté lhůty pro čerpání investičních pobídek, přičemž v jeho důsledku žalovaný nesprávně dovodil, že žalobce v roce 2013 již nebyl oprávněn uplatnit slevu na dani z titulu investičních pobídek. Taková interpretace je však nezákonná z důvodu nesprávného posouzení právní otázky, neboť neguje závěry obsažené v ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu, navíc navazuje na nesprávnou aplikaci zásady legitimního očekávání a ignoruje ústavní princip *in dubio mitius*. V souladu s příslušnými ustanoveními zákona o daních z příjmů a judikaturou Nejvyššího správního soudu měl žalovaný dojít k závěru, že žalobce měl právo ve smyslu § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů stanovit jako první zdaňovací období pro čerpání investičních pobídek zdaňovací období roku 2004, tudíž spornou slevu na dani uplatnil v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2013 oprávněně.

[4] Krajský soud rozsudkem ze dne 24. 1. 2018, č. j. 30 Af 68/2016 – 83 (dále jen „napadený rozsudek“) zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Shrnul, že podstatou sporu je výklad § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů, přičemž uvedl, že nejprve bylo nutné zodpovědět otázku, jaké znění tohoto ustanovení na věc dopadalo [tj. zda znění účinné do 29. 1. 2002, nebo znění dle novelizace provedené zákonem č. 453/2001 Sb., s účinností od 30. 1. 2002 (dále jen „novela“)]. Odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 4. 4. 2013, č. j. 6 Ca 104/2009 – 64, dále na

rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009 – 109, a ze dne 29. 5. 2014, č. j. 5 Afs 59/2013 – 55, kde bylo vyřčeno, že jelikož novela obsahovala přechodná ustanovení jen ve vztahu k § 35a odst. 4, 6 a k § 35b odst. 5, 7 zákona o daních z příjmů, nelze ostatní novelizovaná ustanovení tohoto zákona posuzovat retroaktivně, je tedy nutné použít znění před novelou. Krajský soud uzavřel, že nemůže být pochyb o tom, že vzhledem k téměř shodnému znění § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 29. 1. 2002 (rozhodného v projednávané věci), a § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění do 29. 1. 2002 (jehož se týkal výše odkazovaný rozsudek, přičemž rozdíl mezi těmito ustanoveními byl pouze v počtu po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, shledal krajský soud tyto závěry oporou pro posouzení, že v řešené věci mělo být aplikováno znění zákona o daních z příjmů před novelou, tedy účinné do 29. 1. 2002 (Nejvyšší správní soud nebude v textu tohoto rozhodnutí již dále rozhodné znění zákona o daních z příjmů specifikovat, neboť tato právní otázka není předmětem kasační stížnosti).

[5] Dále se krajský soud zabýval výkladem předmětného § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů, konkrétně počátkem běhu období deseti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, v nichž lze slevu uplatnit. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009 – 109, dle nějž § 35b odst. 4 téhož zákona v totožném znění závazně nestanovil časový okamžik, od něhož by plynulo období pro uplatnění slevy na dani; počátek jeho běhu tak byl plně v rukou daňového poplatníka, přičemž předmětné ustanovení jej v jeho volbě omezovalo pouze v tom, že slevu nemohl uplatnit dříve, než po splnění zákonem stanovených podmínek. Krajský soud uvedl, že přijal shodný právní názor, přičemž jestliže bylo v žalobcově případě prvním rokem faktického čerpání investiční pobídky v podobě slevy na dani zdaňovací období roku 2004, pak byl tento rok zároveň skutečným počátkem běhu desetileté lhůty předvídané § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů. Posledním rokem oné lhůty tak byl až rok 2013, a to bez ohledu na to, co žalobce uváděl v daňových přiznáních k dani z příjmů právnické osoby za roky 2004 – 2010. Pokud správce daně považoval za poslední rok běhu této lhůty zdaňovací období roku 2012, porušil tím zákon v žalobcův neprospěch. Krajský soud se dále neztotožnil s názorem žalovaného, podle nějž došlo rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2015, č. j. 1 Afs 77/2015 - 124 (dále též „rozsudek z roku 2015“), k modifikaci původního právního názoru vyjádřeného v rozsudku zdejšího soudu ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009 – 109 (dále též „rozsudek z roku 2009“), a to ve vztahu k zásadě legitimního očekávání. Nejvyšší správní soud sice v rozsudku z roku 2015 uvedl, že pokud by se podařilo prokázat správní praxi zakládající daňovému subjektu legitimní očekávání, pak by právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku z roku 2009 na něj nešlo aplikovat, a bylo by nutné užít předešlý (ač nesprávný) výklad zastávaný správní praxí. Krajský soud však zdůraznil, že ve věci posuzované v rozsudku z roku 2015 byla dosavadní správní praxe včetně jí založeného legitimní očekávání pro daňový subjekt příznivější, než právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem rozsudkem z roku 2009; v nyní projednávané věci je naopak (správný) výklad zaujatý rozsudkem z roku 2009 pro žalobce příznivější než byla dosavadní správní praxe. V takovém případě bylo dle krajského soudu nezbytné aplikovat závěry Nejvyššího správního soudu dle rozsudku z roku 2009.

II. Kasační stížnost žalovaného

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které navrhl napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Stěžovatel nesouhlasí s právním názorem krajského soudu a nadále setrvává na svých závěrech, že § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů sám o sobě naprosto jednoznačně stanoví první zdaňovací období, za které lze příslušnou slevu na dani uplatnit. Tím je to období, ve kterém nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí na první stavbu, jíž se investiční pobídky týkají; první zdaňovací období tedy rozhodně není spojeno až s faktickým uplatněním této slevy na dani v daňovém přiznání.

[7] Stěžovatel obecně uvedl, že důvodem zavedení systému investičních pobídek bylo jak zvýšení přílivu významných zahraničních investic do České republiky, tak rozšíření a modernizace výroby českých podnikatelských subjektů. Smyslem investičních pobídek byla podpora realizace investic, jež by ve svém důsledku vedla ke zvýšení příjmu státního rozpočtu ve formě získání příjmů od příslušného příjemce investičních pobídek, jeho zaměstnanců a dodavatelů, a to v době, kdy se Česká republika potýkala s hospodářskou stagnací. Cílem tedy bylo přimět potenciální investory k realizaci investic, z jejichž následného využívání by Česká republika získala prospěch, přičemž zavedením systému investičních pobídek formou slevy na dani do výše vykázané daňové povinnosti byl vytvořen stimul pro maximalizaci výnosu plynoucích z využití realizovaných investic. Vzhledem k tomu bylo dle stěžovatele zcela jistě úmyslem zákonodárce vytvořit takový zákonný rámec, kterým by požadovaného efektu bylo dosaženo v blízkém časovém horizontu, tedy zákonnou úpravou ovlivnit rozhodování investorů tak, aby z důvodu maximálního využití daňové pobídky maximalizovali využití realizované investice bezprostředně po jejím dokončení. Zákonodárce proto jistě chtěl stanovit počátek období pro čerpání investiční pobídky poplatníkem bezprostředně po skončení realizace dané investice, nikoliv ponechat určení počátku běhu lhůty, v níž lze investiční pobídku ve formě slevy na dani uplatnit, zcela na vůli poplatníka. Záměrem bylo spojit počátek běhu této lhůty s konkrétní právní skutečností definovanou zákonem, která pakliže nastane, aktivuje aktuální zdaňovací období jako první zdaňovací období. Navíc pokud stát v návaznosti na evropská pravidla při poskytování veřejných podpor váže poskytnutí této výhody v podobě uplatnění slevy na dani přísnými podmínkami, pak je dle stěžovatele též oprávněn přísně posuzovat i jejich dodržování, a to zvláště s ohledem na právní režim úpravy veřejné podpory vycházející z evropských předpisů, na který je Česká republika navázána.

[8] Názor Nejvyššího správního soudu vyřčený v rozsudku z roku 2009 ohledně určení počátku běhu období pro uplatnění slevy na dani samotným daňovým subjektem považuje stěžovatel za nesprávný. Z výkladových stanovisek Ministerstva financí České republiky (přejatých do správní praxe) totiž dle něj vyplývá, že právě kolaudací byl pevně stanoven počátek běhu lhůty, v níž lze tuto slevu uplatnit (první zdaňovací období); pro splnění všeobecných podmínek nebyla lhůta zvlášť stanovena. Záleželo tedy na poplatníkovi, zda počínaje kolaudací po dobu deseti bezprostředně následujících let slevu fakticky uplatní, či nikoliv, musel však zároveň prokázat splnění podmínek pro vznik nároku na slevu. Pokud poplatníkovi vznikl nárok na uplatnění slevy na dani a neuplynulo-li ještě období, v němž lze slevu na dani uplatnit, bylo na něm, zda, v jaké výši a ve kterém zdaňovacím období bude tuto slevu čerpat. Podle názoru stěžovatele nelze souhlasit s Nejvyšším správním

soudem ani v tom, že určitá omezení v počátku běhu tohoto desetiletého období zavedla až novela, podle níž je prvním zdaňovacím obdobím, za nějž lze slevu uplatnit, nejpozději období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek. Stěžovatel má naopak za to, že tato novelizace znamenala příznivější stanovení začátku běhu oněch deseti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období pro uplatňování slevy na dani, a to namísto doposud striktně stanoveného začátku této lhůty. Příslušná změna právní úpravy umožnila do určité míry zohlednit nedosažení očekávaných ekonomických (a s nimi souvisejících daňových) efektů bezprostředně po zprovoznění investice podpořené investiční pobídkou; jednalo se tedy o přirozený vývoj nové právní úpravy v návaznosti na dosavadní poznatky vyplývající ze správní praxe. Stěžovatel je však přesvědčen, že smyslem novely nebylo odstranění stavu, který by umožňoval samotnému poplatníkovi určit si první zdaňovací období pro uplatnění slevy. Dosavadní výkladová praxe totiž aktivaci počátku běhu lhůty pro uplatnění slevy na dani (první zdaňovací období) s jinou právní skutečností než s kolaudací výslovně nespojovala; v žádném případě ne s faktickým uplatněním slevy na dani, které je plně na rozhodnutí poplatníka a odpovídá jeho ekonomickým možnostem. V případě ztotožnění se s názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku z roku 2009 by totiž bylo možné dospět k závěru, že poplatník, který obdržel příslib investičních pobídek, i přesto, že splnil všeobecné a zvláštní podmínky, avšak nevykazoval buď vůbec anebo minimální daň, by si mohl slevu na dani poprvé uplatnit kdykoliv, kdy to pro něj bude výhodné (např. až za situace, kdy jím zdaňované příjmy již nebude generovat investice podpořená příslušnou investiční pobídkou). V režimu investičních pobídek by se tak poplatník při akceptaci tohoto výkladu nacházel neomezeně dlouhou dobu, neboť dokud fakticky nečerpá slevu, lhůta podle § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů by neběžela. Navíc jedním z důvodů novelizace tohoto ustanovení byla též kompenzace dopadu posunutí začátku (a tím i zkrácení doby) pořizování investice podpořené investiční pobídkou podle (tehdy) nově doplněné všeobecné podmínky dle § 2 odst. 2 písm. g) zákona č. č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů. Zdaňovacím obdobím, v němž žalobce mohl poprvé uplatnit slevu na dani, byl dle stěžovatele jednoznačně rok 2003, tj. rok, v němž nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí a v němž bylo taktéž deklarováno splnění zákonných podmínek. Tento rok je zároveň počátkem běhu oné desetileté lhůty, v níž mohl žalobce slevu na dani uplatňovat.

[9] Stěžovatel dále tvrdí, že je nezbytné zohlednit též závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2015, ve kterém konstatoval, že v rozsudku z roku 2009 byla sice vyslovena správná interpretace pojmu „období“, avšak z těchto závěrů není možné dovozovat nutnost jejich automatické aplikace, neboť tuto otázku je nutno posuzovat s přihlédnutím ke skutkovým okolnostem případu, které novým výkladem mohly nabýt na relevanci a dosud nebyly posouzeny, přičemž jimi je právě vliv správní praxe na legitimní očekávání. V rozsudku z roku 2015 bylo taktéž uvedeno, že mělo být připuštěno dokazování ohledně otázky existence legitimního očekávání určitého postupu správního orgánu, neboť v případě, že by se daňovému subjektu podařilo správní praxi zakládající mu legitimní očekávání prokázat, právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku z roku 2009 by na něj nešlo aplikovat a bylo by nutné aplikovat předešlý (ač nesprávný) výklad zastávaný správní praxí. V následném řízení pak Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 30. 11. 2016, č. j. 15 Af 97/2010 – 307, konstatoval, že byla doložena existence správní praxe v návaznosti na existující konkrétní

metodická stanoviska zakládající legitimní očekávání ve vztahu k vymezení začátku běhu období, ve kterém bylo možno uplatnit slevu na dani v souvislosti s investičními pobídkami. Právě tato správní praxe byla správci daně kontinuálně aplikována více než 15 let, přičemž stěžovatel má za podstatné, že příslušná výkladová stanoviska správních orgánů stran existovala a byla aplikována v praxi u skutkově obdobných případů, přičemž před vydáním rozsudku z roku 2009 byla daňovými subjekty nacházejícími se v režimu investičních pobídek respektována. Ze správního spisu je dle stěžovatele navíc zřejmé, že žalobce výkladová stanoviska všech dotčených správních orgánů spolu s poskytnutým příslibem investiční pobídky akceptoval a ke změně uváděného prvního zdaňovacího období přistoupil až poté, co byl informován o výkladu provedeném Nejvyšším správním soudem v rozsudku z roku 2009. Tvrzené nezákonnosti se tak začal dovolávat až po šesti letech od podání přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2004, ve kterém uvedl poprvé jako první zdaňovací období podle § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů rok 2004, čímž deklaroval změnu počátku běhu lhůty pro uplatnění slevy na dani.

[10] Rozsudkem z roku 2015 však bylo legitimní očekávání nadřazeno zásadě legality, tedy výkladu uvedenému v rozsudku z roku 2009. Stěžovatel si je vědom skutečnosti, že legitimní očekávání svědčí subjektům veřejné správy v jednotlivých správních řízeních vůči správním orgánům vedoucím tato řízení, avšak zásada legitimního očekávání mimo jiné také znamená, že při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případu nemají vznikat nedůvodné rozdíly, a to ve vztahu k jiným daňovým subjektům, které postupovaly v souladu se stávající správní praxí, judikaturního obratu se nedovolávaly a režim investičních pobídek již ukončily. Pokud by byly připuštěny různé výklady § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů, tj. výklad správní praxe zastávaný orgány finanční správy a výklad provedený Nejvyšším správním soudem, byla by tato skutečnost v rozporu se zásadou legitimního očekávání. Podle názoru stěžovatele je tedy nesprávný závěr učiněný krajským soudem, že kolaudaci lze v jednom případě vyložit a akceptovat jako objektivní počátek běhu lhůty pro uplatnění slevy na dani ve smyslu § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů, neboť daňový subjekt se při určení prvního zdaňovacího období opíral o dosavadní správní praxi (protože to pro něj bylo výhodnější), přičemž v jiném případě tato správní praxe není akceptována (neboť daňovému subjektu nevyhovuje) a subjekt se řídí rozsudkem Nejvyššího správního soudu z roku 2009.

III. Vyjádření žalobce

[11] Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že přestože všeobecné a zvláštní podmínky pro poskytnutí investiční pobídky splnil v roce 2003 (včetně kolaudace staveb, jichž se investiční pobídky týkají), neznamená sama tato skutečnost ovšem automaticky, že zdaňovací období roku 2003 bez dalšího představuje též první zdaňovací období ve smyslu § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů. Žalobce je naopak přesvědčen, že toto ustanovení mu dává možnost volby, které zdaňovací období určí jako první zdaňovací období, od nějž se počítá desetiletá lhůta pro čerpání slevy. Tento závěr vychází z rozsudku z roku 2009. Z něj je naprosto zřejmé, jakou interpretaci pro určení prvního období pro uplatnění slevy na dani Nejvyšší správní soud zvolil i jak k ní dospěl. Žalobce poznamenává, že byť se v uvedeném rozhodnutí soud zabýval jinou dílčí otázkou ve vztahu k právní úpravě investičních pobídek v zákoně o daních z příjmů, poskytl v něm

zcela jasné obecné závěry, jež jsou relevantní i pro nyní posuzovanou věc a které byl stěžovatel povinen aplikovat. Jeho úvahy o úmyslu zákonodárce neumožnit volbu prvního období pro čerpání investičních pobídek daňovým subjektem, resp. dovozování nutnosti jejich čerpání bezprostředně po skončení realizace investice, jsou dle názoru žalobce zcela spekulativní a nemají žádnou oporu v zákoně ani v důvodové zprávě; navíc tím ignoruje ekonomickou realitu podporovaných projektů. Teprve novela zákona o daních z příjmů za využití logického argumentu *a maiori ad minus* první rok čerpání pobídek ohraničila třemi lety. Navíc pakliže je výklad zákona nejasný, je třeba zvolit výklad pro poplatníka výhodnější.

[12] Žalobce dále poukazuje na to, že veškeré podmínky plynoucí nejen z vnitrostátních předpisů, ale i z evropských pravidel bezezbytku splnil; to je ostatně potvrzeno nejen tím, že mu byla přiznána investiční pobídka, ale také oprávněním danou pobídku vyčerpat v celém rozsahu. Stěžovatel nepoukázal na žádné zákonné ustanovení ani nijak principiálně neodůvodnil, v čem možnost posunutí počátku období pro čerpání slevy na dani odporuje pravidlům veřejné podpory, ať již českým či Evropské unie. Navíc připouští, že zákon o daních z příjmů po novele umožňuje omezenou volbu stanovení prvního zdaňovacího období pro čerpání slevy na dani; podle jeho argumentace by však i tato úprava slevy na dani od roku 2002 až do současnosti nutně musela odporovat pravidlům veřejné podpory Evropské unie, což zjevně neodpovídá realitě. Ačkoliv je tedy pravdivé tvrzení stěžovatele, že prostor pro liberaci ve vztahu k dodržení všech náležitostí čerpání dotace z veřejných zdrojů je velmi malý, není jeho úkolem dodržování těchto pravidel u žalobce kontrolovat a hodnotit; stěžovatel totiž neaprobuje oprávněnost čerpání veřejné pobídky ve vztahu k evropským pravidlům, ale jeho činnost se omezuje toliko na kontrolu správnosti uplatnění slevy na dani ve vztahu k příslušnému zdaňovacímu období.

[13] K otázce tvrzené správní praxe žalobce konstatuje, že po roce 2000 celá právní úprava investičních pobídek teprve vznikala, čemuž odpovídá i několik novel relevantních ustanovení zákona o daních z příjmů a zákona o investičních pobídkách; závěry stěžovatele o existenci správní praxe tak neodpovídají realitě. I kdyby však skutečně existovala, dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu se může daňový subjekt dovolávat legitimního očekávání ve víře na takovou správní praxi pouze v případě, že nejen taková praxe prokazatelně existuje, ale také je v souladu se zákonem. S ohledem na závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku z roku 2009 je nutno výklad počátku běhu desetileté lhůty aplikovaný stěžovatelem považovat za zjevně nesprávný. Proto nemůže být tento výklad, byť by se na jeho základě vyvinula určitá správní praxe, zohledněn při stanovení daňové povinnosti v pozdějším zdaňovacím období, v němž je již správný výklad této otázky stěžovateli znám, neboť úkolem správců daně je usilovat o správné stanovení daňové povinnosti. Co se týče úvahy stěžovatele, že žalobce rok 2003 objektivně považoval za první rok předmětné desetileté doby pro uplatnění slevy na dani, neboť v samostatné příloze k daňovému přiznání k řádku č. 5 tabulky H přílohy č. 1 II. oddílu v letech 2003 - 2010 uváděl rok 2003 jakožto první zdaňovací období pro uplatnění slevy, pak žalobce konstatuje, že tento údaj má pouze informativní a evidenční charakter, a nelze z něj v žádném případě dovozovat jakékoliv normativní závěry o počátku běhu lhůty pro uplatnění slevy na dani; stejně tak nelze tvrdit, že by žalobce byl v dobré víře v to, že rok 2003 je prvním rokem desetileté lhůty pro čerpání investičních pobídek. Vzhledem k nejednoznačnosti předmětného ustanovení zvolil žalobce v samostatné příloze

konzervativnější (a nesprávný) přístup, když v ní uvedl rok 2003 jako první rok pro účely čerpání investičních pobídek; pokud tento přístup uplatňoval a nerozporoval jej, nelze z této skutečnosti vyvozovat jiný závěr než ten, že aplikoval výklad, který byl nesprávný. Uvedení tohoto údaje navíc nemělo žádný relevantní dopad na výpočet splatné daně za zdaňovací období 2003 - 2010, tudíž v těchto letech nepředstavovalo stanovení prvního zdaňovacího období pro žalobce právní otázku vyžadující detailní posouzení. Jestliže však žalobce až následně zjistil, že existuje a Nejvyšším správním soudem je potvrzen jiný výklad příslušného zákona, nemůže mu tento zcela jasně nesprávně uvedený evidenční údaj v samostatné příloze daňového přiznání bránit v uplatnění tohoto správného a soudem aprobovaného výkladu při stanovení daně za pozdější zdaňovací období.

[14] Stěžovatel navíc v kasační stížnosti nesprávně interpretuje závěry Nejvyššího správního soudu, neboť v rozsudku z roku 2015 především konstatoval, že jeho výklad z roku 2009 ohledně prvního období pro uplatnění slevy na dani byl správný. Dále sice posuzoval, zda jeho aplikaci lze v konkrétním případě považovat za spravedlivou, přičemž uzavřel, že právní názor vyslovený v rozsudku z roku 2009 by nebylo možno aplikovat, pokud by daňový subjekt prokázal, že měl od něj odlišné legitimní očekávání zakládající se na dosavadním nesprávném výkladu finanční správy. Žalobce tedy poukazuje na to, že Nejvyšší správní soud tímto rozhodnutím pouze umožnil, aby nebyl vůči danému daňovému subjektu při splnění podmínky vzniku legitimního očekávání použit obecně správný výklad podaný rozsudkem z roku 2009, pokud by to vůči němu bylo nespravedlivé; pouze tedy dovodil, že princip ochrany legitimního očekávání má přednost před principem legality, pročež jej nelze v žádném případě považovat za odklon od předchozího rozhodnutí z roku 2009. Výkladem, který má být obecně aplikován na všechny další věci, je ten učiněný v rozsudku z roku 2009; pouze v případě vzniku legitimního očekávání v užití jiného, pro daňový subjekt příznivějšího výkladu, je třeba ten aplikovat. Zároveň žalobce zdůrazňuje, že v průběhu daňového řízení nikdy nenamítal, že by výklad učiněný v rozsudku z roku 2009 byl v důsledku jemu vzniklého legitimního očekávání pro něj jakkoliv nepříznivý či že by se dožadoval uplatnění jiného výkladu.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatel v řízení jedná zaměstnancem s vysokoškolským právnickým vzděláním potřebným pro výkon advokacie dle § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou splněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[16] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatel uplatnil kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Podle § 35a odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 29. 1. 2002, platilo, že *„poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky podle zvláštního*

právního předpisu, který pro poskytnutí příslibu zahájil podnikání a zaregistroval se podle zvláštního právního předpisu jako poplatník, může, splňuje-li všeobecné podmínky stanovené zvláštním právním předpisem a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem, uplatnit slevu na dani, a to a) jde-li o poplatníka daně z příjmů právnických osob, ve výši 31 % ze základu daně podle § 20 odst. 1 sníženého o položky podle § 34 a § 20 odst. 8 a o rozdíl, o který úrokové příjmy uvedené v § 36 odst. 6 písm. a) převyšují s nimi související náklady (výdaje), b) jde-li o poplatníka daně z příjmů fyzických osob, ve výši daně vypočtené podle § 16 odst. 1 z dílčího základu daně (§ 7). Výše slevy na dani se nemění, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost.“

[19] Dle § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 29. 1. 2002, *„slevu na dani podle odstavce 1 lze uplatňovat po dobu 10 po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za které lze uplatnit slevu, je zdaňovací období, ve kterém a) nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí, nebo b) byl vydán souhlas stavebního úřadu se zahájením zkušebního provozu před vydáním kolaudačního rozhodnutí na první stavbu nebo část stavby, jíž se investiční pobídky týkají.“*

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

[21] Stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že již pouhé jazykové vyjádření § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů samo o sobě naprosto jednoznačně stanoví první zdaňovací období (pro možné čerpání investiční pobídky) zároveň i jakožto fixní počátek desetileté doby, pouze v rámci níž lze příslušnou slevu na dani uplatnit. S tímto názorem se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje, neboť dle jeho názoru z dikce daného ustanovení stěžovatelem zaujatý výklad vůbec neplyne. Příslušná právní norma totiž pouze uvádí, že *„prvním zdaňovacím obdobím, za které lze uplatnit slevu, je zdaňovací období, ve kterém …“*; za stavu takto formulované úpravy ovšem nelze kategoricky tvrdit, že právě v tomto ustanovení definované zdaňovací období, v němž lze poprvé uplatnit slevu na dani, je nutně zároveň také tím zdaňovacím obdobím, od nějž počíná automaticky bez dalšího plynout i ohraničená doba bezprostředně následujících zdaňovacích období (zde deseti), ve kterých je vůbec možné příslušnou investiční pobídku realizovat. „Lze uplatnit“ zde neznamená „musí být uplatněno“, nýbrž „může být uplatněno“. Jestliže se tedy stěžovatel v prvé řadě dovolává jazykového výkladu dotčeného ustanovení, neboť jej považuje za oporu svého právního názoru, pak je třeba konstatovat, že opak je pravdou; § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů výslovně nestanovuje žádný na jednání daňového subjektu nezávislý okamžik, od jehož nastoupení by počínala běžet doba pro uplatnění dané investiční pobídky (např. okamžik kolaudace první stavby podpořené investiční pobídkou), nýbrž její začátek spojuje až se zdaňovacím obdobím, v němž je sleva poprvé uplatněna. Nejvyšší správní soud neshledal v nyní projednávané věci důvod se odchýlit od

právního názoru jím již dříve vysloveného v rozsudku ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009 – 109, který se zabýval výkladem § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 29. 1. 2002, přičemž toto ustanovení obsahovalo obdobné znění (rozdíl byl pouze v počtu zdaňovacích období pro uplatňování slevy na dani) jako nyní relevantní § 35a odst. 3 téhož zákona. K otázce určení počátku série zdaňovacích období, v nichž lze slevu na dani uplatnit, tehdy Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„vyjdeme-li z § 35b odst. 4. zákona o daních z příjmů, pak toto ustanovení sice stanoví první zdaňovací období, za které lze uplatnit slevu na dani (v projednávaném případě jde o zdaňovací období roku 2001), avšak jedná se o možnost, nikoliv povinnost tuto slevu uplatnit. Z toho vyplývá, že poplatník může slevu na dani uplatnit kdykoliv poté, co splnil všeobecné a zvláštní podmínky ve smyslu § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů, a zároveň poté, kdy nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí, nebo byl vydán souhlas stavebního úřadu se zahájením zkušebního provozu před vydáním kolaudačního rozhodnutí na první stavbu nebo část stavby, jíž se investiční pobídky týkají. Až od okamžiku, kdy tuto slevu poprvé uplatní (v projednávaném případě rok 2005), se počítá oněch 5 bezprostředně následujících zdaňovacích období, v nichž lze slevu na dani uplatňovat. Zákon o daních z příjmů v rozhodném znění totiž nestanovil nejzazší termín, od kdy se nejpozději počítá ona pětiletá lhůta, a ponechal tak na poplatníkovi, aby si její počátek určil: pouze ho omezil v tom, že slevu nemůže uplatnit dříve, než je uvedeno v § 35b odst. 4 písm. a) a b) zákona. Daňový poplatník tudíž od okamžiku poskytnutí příslibu investiční pobídky až do počátku zdaňovacího období, v němž poprvé uplatnil slevu na dani, nemusel respektovat ani všeobecné, ani zvláštní podmínky pro vznik nároku na slevu na dani. Určité omezení zavedla až novela č. 453/2001 Sb., podle níž je prvním zdaňovacím obdobím, za nějž lze slevu uplatnit, nejpozději období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek (v projednávaném případě by se jednalo o zdaňovací období roku 2004, avšak tuto novelizaci nelze z důvodu absence přechodných ustanovení na projednávaný případ vztáhnout).“* V rozsudku ze dne 29. 5. 2014, č. j. 5 Afs 59/2013 – 55, se pak Nejvyšší správní soud sice zabýval aplikací § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném až od 30. 1. 2002, přesto v něm potvrdil své dřívější výše citované rozhodnutí, když uvedl, že *„Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje na rozsudek č. j. 1 Afs 49/2009 - 109, ze dne 26. 8. 2009, v němž se zdejší soud ve skutkově obdobné věci rovněž zabýval otázkou interpretace ust. § 35b odst. 4, byť ve znění zákona do 29. 1. 2002.* (...) *Od závěrů zde vyslovených nemá důvod se odchýlit senát ani ve věci nyní projednávané*“.

[22] Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že nesouhlasí s předmětným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009 – 109, neboť se neztotožňuje s právním názorem v něm zaujatým. K jeho argumentaci výkladovými stanovisky Ministerstva financí České republiky a správní praxi vzniknuvší jejich následnou aplikací však Nejvyšší správní soud konstatuje, že jím dříve zaujatý výklad příslušného ustanovení shledal právě tuto tehdejší praxi za nesprávnou; je proto zcela liché zpochybňovat určitý právní názor soudu vyslovující správnou interpretaci právní normy dřívější aplikační praxí správních orgánů, které jej do té doby vykládaly mylně. Nesouhlas stěžovatele se závěrem soudu, že až novela zákona o daních z příjmů zavedla určitá omezení v otázce počátku doby pro uplatnění slevy na dani, je sice v kontextu jeho námitky logický, když má za to, že před novelou byl počátek této doby pevně a jednoznačně stanoven; takové zhodnocení však neposkytuje žádný argument brojící proti samotné podstatě věci. Efekt přijaté novely zákona o daních z příjmů, která již okamžik

počátku doby pro uplatnění slevy na dani stanovuje jednoznačně, je totiž pouze závislým důsledkem toho, jaký výklad této otázky byl před její účinností aplikován; v případě výkladu Nejvyššího správního soudu tato novela zavádí omezení vůči dřívější situaci bez výslovné úpravy, v případě výkladu stěžovatele se jedná naopak o příznivější přístup nově umožňující poplatníkovi volbu počátku příslušného období. Jestliže stěžovatel v kasační stížnosti sám dovozuje účel přijaté novely, aby tím podpořil svůj výklad § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů, ve znění před novelou, pak je třeba uvést, že důvodová zpráva k zákonu č. 453/2001 Sb. k rozhodnému problému pouze uvádí, že *„poplatník může uplatnit slevu až po splnění všeobecných a zvláštních podmínek, a to ve lhůtě uvedené v § 35a odst. 3“*; není zde tedy nikterak blíže ozřejmen účel změny právní úpravy, z nějž by mohl stěžovatel vycházet, aby jeho úvahy nebyly pouhými spekulacemi. V obecných pasážích důvodové zprávy se naopak stanoví, že *„v zákoně o daních z příjmů budou dílčím způsobem novelizována ustanovení upravující podmínky poskytování slevy na dani z příjmů, aby bylo zabráněno případnému obcházení účelu zákona“*, což svědčí spíše ve prospěch již zaujatého výkladu Nejvyššího správního soudu, totiž že dle úpravy účinné před novelou nebyl v zákoně o daních z příjmů stanoven žádný limit pro první uplatnění slevy na dani, v důsledku čehož mohlo skutečně docházet k obcházení účelu zákona, což se právě novela snaží odstranit. Námitky stěžovatele, že již přímo z textu § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů, případně z účelu provedené novely, je zjevná nesprávnost právního názoru zaujatého v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009 – 109, jsou nedůvodné.

[23] Stěžovatel dále v kasační stížnosti učinil teleologický výklad § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů, když dovozoval úmysl zákonodárce, který jej vedl k přijetí dotčeného ustanovení; Nejvyšší správní soud připouští, že uváděl racionální argumenty, proč je možné se domnívat, že zákonodárce chtěl ovlivnit rozhodování investorů tak, aby z důvodu co největšího využití daňové pobídky maximalizovali využití realizované investice bezprostředně po jejím dokončení, tedy čerpali investiční pobídky ihned po skončení realizace dané investice. Stejně tak není bezdůvodná ani obava stěžovatele, že poplatník obdrževší příslib investiční pobídky, který nebude vykazovat daňovou povinnost, může uplatnit slevu na dani až v době, kdy jím zdaňované příjmy již nebude generovat podpořená investice. Ovšem pro již výše řečené (tedy že znění § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů před novelou nespojovalo počátek časově ohraničené doby, v níž bylo možné uplatnit slevu na dani jakožto investiční pobídku, pevně s okamžikem dokončení podpořeného projektu) je třeba konstatovat, že jakkoli by se to mohlo jevit žádoucí a s ohledem na možné negativní důsledky zaujatého výkladu racionální, nelze nedostatek ve formulaci textu právního předpisu odstraňovat výkladem založeným pouze na zamýšleném účelu dané normy, který nemá žádnou oporu v liteře zákona, a to ještě v neprospěch subjektu touto právní úpravou stanovených práv a povinností. K nápravě takových vad právních předpisů slouží jejich novelizace, k čemuž ostatně došlo i v případě dotčeného ustanovení. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 30. 10. 2008, č. j. 2 Afs 171/2006 – 88, konstatoval, že *„pochybení zákonodárce nelze přičítat k tíži fyzických a právnických osob, a proto za situace, kdy se rozchází úmysl zákonodárce se zněním zákona, v němž měl být tento úmysl vyjádřen, je třeba použít toho výkladu, který je pro fyzické a právnické osoby, jimž z něj vyplývají práva a povinnosti, příznivější (viz zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, sp. zn. 2 Afs 122/2004, publ. pod č. 474/2005 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, sp. zn. 2 Afs 24/2005, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 23. 8.*

2006, sp. zn. 2 Afs 178/2005, www.nssoud.cz, jakož i usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008 ve věci sp. zn. 7 Afs 54/2006, zatím nepublikované). Krajský soud tedy v posuzovaném případě opomenul některé ze základních principů veřejného práva, které jsou v daných souvislostech relevantní, zejména princip legální licence a enumerativnosti státních pretenzí, princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu, a zásadu, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně" umožňujte více rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější, neboť je věcí státu, aby formuloval své zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti. V opačném případě by se jednalo o nepřípustnou libovůli zákonodárce. Nejvyšší správní soud tak dospěl k dílčímu závěru, že nelze k tíži adresáta právní normy nerespektovat podmínku vysvětlení ztráty stanovenou v zákoně pouze z důvodu rozpornosti zákona či aplikačních paradoxů". Nejvyšší správní soud proto uvádí, že nepovažuje za nezbytné se blíže zabývat jednotlivými argumenty stěžovatele, jimiž podkládá své přesvědčení o úmyslu zákonodárce neposkytnout poplatníkovi daně čerpacímu investiční pobídku v podobě slevy na dani možnost si bez omezení zvolit, v jakých zdaňovacích obdobích ji bude moci uplatnit, neboť se zákonodárci nepodařilo tento domnělý úmysl vtělit do textu právní normy; její čistě teleologický výklad by však odporoval principu legální licence, neboť by poplatníkovi daně omezoval dobu, v níž je možné slevu na dani čerpat, aniž by však pro toto omezení byla zákonem stanovená opora, což je neakceptovatelný důsledek. Konečně Nejvyšší správní soud poznamenává, že zákonodárce si tento nedostatek ve formulaci dotčeného ustanovení zjevně záhy uvědomil, když jej novelou změněno tak, že již zcela jednoznačně vymezuje počátek i konec tohoto období, pročež v nyní posuzované právní otázce jde o historický relikt vzniknuvší pouze u investičních pobídek přiznaných od 1. 5. 2000 do 29. 1. 2002. Taktéž kasační námitka tvrdící nesprávnost dříve zaujatého právního názoru pro jeho rozpor s úmyslem zákonodárce je nedůvodná.

[24] Stěžovatel taktéž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2015, č. j. 1 Afs 77/2015 - 124, který interpretuje tak, že pakliže se podaří prokázat legitimní očekávání poplatníka daně založené dosavadní nezákonnou správní praxí, pak právní názor vyslovený dříve Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009 – 109, nelze (vždycky) aplikovat, pročež je i v případě žalobce nezbytné vyjít z předešlého výkladu dotčeného ustanovení zákona o daních z příjmů zastávaného správní praxí. Nejvyšší správní soud však v odkazovaném rozsudku dospěl k závěru, že *„pokud by existence správní praxe zakládající legitimní očekávání stěžovatelka v projednávané věci prokázala, správní orgány by ji nemohly zpětně v neprospěch stěžovatelky změnit. A to ani v důsledku kasačního rozhodnutí soudu. Nad principem legality by musel převážit princip ochrany legitimních očekávání. Názor krajského soudu je tedy chybný, pokud dovozuje automatickou nutnost aplikace výkladu podaného rozsudkem Nejvyššího správního soudu z roku 2009. Takový názor je založen na tom, že se Nejvyšší správní soud v rozhodnutí z roku 2009 vyjádřil k nutnosti aplikovat jím podaný výklad ohledně pojmu období na stěžovatelčinu věc za jakékoliv situace. To ovšem neodpovídá skutečnosti, neboť Nejvyšší správní soud se v tomto rozhodnutí zabýval jinou otázkou. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí z roku 2009 potvrdil zrušení rozsudku krajského soudu z roku 2009, neboť správní orgány odmítly poskytnout slevu na dani na základě nesprávně interpretovaného právního předpisu. Jinými slovy, zatímco Nejvyšší správní soud v rozsudku z roku 2009 vyslovil správnou interpretaci*

pojmu období, nevyslovil se k otázce, zda je spravedlivé tuto interpretaci aplikovat na případ stěžovatelky v navazujícím správním řízení. Tuto otázku, tedy zda tuto interpretaci aplikovat v navazujícím řízení, je nutné posuzovat s přihlédnutím ke skutkovým okolnostem případu, které novým výkladem mohly nabýt na relevanci a dosud nebyly posouzeny. Takovou skutečností je například právě vliv správní praxe na legitimní očekávání stěžovatelky. (...) *Soud se měl námitkou legitimního očekávání věcně zabývat a posoudit ji na základě konkrétních skutkových zjištění. Soud měl předně připustit dokazování ohledně otázky existence legitimního očekávání určitého postupu správního orgánu. V případě, že by se stěžovatelce podařilo správní praxi zakládající jí legitimní očekávání prokázat, právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku z roku 2009 by nešlo na stěžovatelku aplikovat, a bylo by nutné aplikovat předešlý (ač nesprávný) výklad zastávaný správní praxí. Prokázanou správní praxi by totiž správní orgány nemohly změnit zpětně, a to ani v důsledku kasačního rozsudku Nejvyššího správního soudu podávajícího správný výklad pojmu období. Naopak, jestliže by se stěžovatelce nepodařilo správní praxi zakládající legitimní očekávání prokázat, měl by krajský soud s tímto odůvodněním námitku legitimního očekávání jako nedůvodnou zamítnout.*" Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že pro zásadní skutkovou odlišnost není odkazovaný rozsudek nikterak rozporný s dříve v této otázce zaujatým právním názor ani jej nepopírá, stěžovatel tyto rozdíly pouze opomíjí, aby jeho závěry mohl dezinterpretovat. Zcela esenciálním rozdílem, který je třeba při interpretaci citovaného rozsudku vnímat, je skutečnost, že v případu v něm posuzovaném byla správní praxe stojící na nesprávném výkladu zákona, v jejíž aplikaci měl daňový subjekt legitimní očekávání, pro něj výhodnější než následný soudem zaujatý výklad, a proto se aplikace této správní praxe výslovně dovolával; v projednávané věci je naopak výklad zaujatý Nejvyšším správním soudem pro žalobce výhodnější a právě jej se dovolává, není proto žádný důvod nyní aplikovat správní praxi, která byla označena za nesprávnou. Citovaný rozsudek znova výslovně potvrdil správnost právních závěrů obsažených v rozsudku ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009 – 109, stejně tak opakovaně označil tehdejší správní praxi za nesprávnou; Nejvyšší správní soud nadřadil ochranu legitimního očekávání zásadě legality v kontextu situace, kdy krajský soud bez dalšího upřednostnil (správný) výklad podaný judikaturou, aniž by se však zabýval dotčením legitimního očekávání daňového subjektu spočívajícíhi v neaplikování tehdejší, pro něj výhodnější, správní praxe (až později soudem označené za nesprávnou). Stěžovatel tvrdí, že žalobce při podání daňového přiznání ve zdaňovacím období roku 2003 znal tehdejší správní praxi a její výklad ustanovení zákona o daních z příjmů upravujícího čerpání slevy na dani a respektoval jej, což ostatně nepopírá ani sám žalobce; tato skutečnost však rozhodně nemůže být důvodem pro neaplikování závěrů z rozsudku ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009 – 109, neboť v tomto případě vůbec nedochází k jakémukoli dotčení žalobcova legitimního očekávání (žalobce totiž není nikterak zkrácen na svých právech tím, že by se výklad právní normy neočekávaně změnil v jeho neprospěch, právě naopak), a není proto na místě uplatnit výjimku popsanou v rozsudku ze dne 14. 10. 2015, č. j. 1 Afs 77/2015 – 124. Zásada legitimního očekávání má totiž ze své podstaty chránit před změnou oprávněného předpokladu určitého veřejného subjektivního práva v neprospěch jeho adresáta, nikoliv být příčinou nevýhodnějšího zacházení s ním. Pro výše uvedené tedy není v případě žalobce porušena zásada legitimního očekávání, a kasační námitka je proto nedůvodná.

[25] Stěžovatel dále tvrdí, že při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nemají vznikat nedůvodné rozdíly, což je v řešené věci porušeno ve vztahu k těm

daňovým subjektům, které postupovaly v souladu se stávající správní praxí a judikaturního obratu se nedovolávaly. Nejvyšší správní soud konstatuje, že všichni takoví poplatníci, jimž bylo umožněno investiční pobídku v podobě slevy na dani uplatnit pouze v období fixně vymezeném podle dřívější nesprávné aplikační praxe správních orgánů, se mohli její nezákonnosti dovolávat u správního soudu. Zákon o investičních pobídkách je navíc účinný od 1. 5. 2000, dle § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů, shodně ve znění před novelou i po ní, pak bylo možné slevu na dani uplatňovat v době deseti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období; jestliže byla Nejvyšším správním soudem zpochybněna tehdejší správní praxe v rozsudku ze dne 26. 8. 2009, muselo nutně poslední (sporné) zdaňovací období pro uplatnění příslušné slevy nastat u všech příjemců investičních pobídek až po vydání předmětného rozhodnutí, pročež i tyto subjekty mohly, stejně jako žalobce, uplatnit slevu na dani ve smyslu jím podaného výkladu dotčeného ustanovení, a případně se neakceptování takového přístupu bránit soudní cestou. Nejvyšší správní soud při posouzení této námitky vychází ze zásady *„vigilantibus iura scripta sunt“*; jestliže jiné (případné) daňové subjekty uplatnily slevu na dani dle tehdejší správní praxe a následně se nedomáhaly výkladu příslušného ustanovení zákona o daních z příjmů v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, je to skutečnost jdoucí jim k tíži, která však nemůže v žádném případě být důvodem pro akceptování nesprávného postupu správce daně v případě žalobce. Taktéž námitka porušení rovného zacházení s jednotlivými příjemci investičních pobídek je proto nedůvodná, nehledě na to, že řada z nich mohla uplatnit nárok již v prvním možném roce a problém se jich netýká.

V. Závěr a náhrada nákladů řízení

[26] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nebyla naplněna žádná ze stěžovatelem uplatněných kasačních námitek, taktéž neshledal vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti; proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., věty poslední. O věci přitom rozhodoval bez jednání za podmínek § 109 odst. 2 s. ř. s.

[27] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a stěžovatel je proto povinen mu nahradit účelně vynaložené náklady řízení o kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud žalobci přiznal náhradu nákladů řízení za jeden úkon právní služby, a to písemné podání ve věci [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů] ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5. téže vyhlášky], k čemuž náleží náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč [§ 13 odst. 3 téže vyhlášky]. Advokát žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, celková částka se proto zvyšuje o 21 %. Stěžovateli proto bylo uloženo zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4114 Kč.

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

V Brně dne 7. května 2019

JUDr. Miluše Došková

pokračování

předsedkyně senátu