



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. et Mgr. Karla Ulíka a Mgr. Josefa Straky ve věci

žalobkyně: **LONZA BIOTEC s. r. o.**
sídlem Okružní 134, Kouřim

zastoupená advokátem Mgr. Markem Vojáčkem
sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2020, č. j. 38678/20/5200-11432-711891,
takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2020, č. j. 38678/20/5200-11432-711891, a dodatečné platební výměry Specializovaného finančního úřadu ze dne 7. 1. 2019, č. j. 1350/19/4200-11771-050925, a ze dne 7. 1. 2019, č. j. 1362/19/4200-11771-050925, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Marka Vojáčka, advokáta.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podle zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž byla zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzena dvě rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „SFÚ“), a to:

- dodatečný platební výměr ze dne 7. 1. 2019, č. j. 1350/19/4200-11771-050925, jímž byla doměřena podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 vyšší o částku 4 215 271 Kč, stanovená na základě výsledku postupu k odstranění pochybností o dodatečném daňovém přiznání ze dne 13. 7. 2017, č. j. 119795/17/4200-11771-705855- dodatečný platební výměr ze dne 7. 1. 2019, č. j. 1362/19/4200-11771-050925, jímž byla doměřena podle zákona o daních z příjmů a podle § 147 a § 143 odst. 1 daňového řádu daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 vyšší o částku 22 956 918 Kč, stanovená na základě výsledku postupu k odstranění pochybností o dodatečném daňovém přiznání ze dne 13. 7. 2017, č. j. 119798/17/4200-11771-705855.

Soud již na tomto místě předdesílá, že jedinou žalobní námitkou a podstatou sporu je výklad § 35b odst. 1 písm. a) věta za středníkem zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), dle kterého: „*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 $S1 - S2$, přičemž a) $S1$ se rovná částce daně vypočtené podle odstavce 2 za zdaňovací období, za které bude sleva uplatněna.*

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

2. Soud ještě před konstatováním vlastního obsahu žaloby a vyjádření žalovaného stručně rekapituluje za účelem lepší orientace obsah správního spisu, ze kterého vyplývá, že dne 9. 8. 2007 vydalo Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR rozhodnutí č. 90/2007 o příslibu investičních pobídek (dále jen „rozhodnutí MPO“), kterým vydalo souhlas s poskytnutím investičních pobídek, tj. slevy na dani z příjmů podle § 1 odst. 2 písm. a) zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o investičních pobídkách“), a podle § 35b zákona o daních z příjmů. Z rozhodnutí MPO plyne, že investiční pobídku (tedy slevu na dani) je možné čerpat za předpokladu splnění veškerých všeobecných podmínek stanovených v § 2 odst. 2 zákona o investičních pobídkách, splnění zvláštních podmínek dle § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů, resp. § 35b odst. 6 téhož zákona, a za předpokladu splnění dalších podmínek v něm uvedených; celková výše veřejné podpory, jež nesmí být překročena, je 365,6 mil. Kč (dále také „nepřekročitelný souhrn slev“).
3. Žalobkyně dne 24. 9. 2015 podala řádné daňové přiznání za zdaňovací období 2014 (dále jen „DAP2014“), ve kterém vykázala základ daně na ř. 200 ve výši 192 661 714 Kč, na ř. 242 uplatnila odečet 127 925 596 Kč a na ř. 260 pak 312 280 Kč, na ř. 270, tedy vykázala upravený zaokrouhlený základ daně ve výši 64 423 000 Kč a z něj vypočetla daň na ř. 290 ve výši 12 240 370 Kč, ke které uplatnila slevy na dani na ř. 300 ve výši 12 240 370 Kč. Výsledná daňová povinnost tak byla nulová. Slevy na ř. 300 se skládaly ze slevy dle § 35 zákona o daních z příjmů ve výši 43 560 Kč a doložkové slevy dle § 35b téhož zákona ve výši 12 196 810 Kč (vypočtena uplatnitelná výše slevy 12 239 059 Kč z hodnoty rozdílu $S1$ ve výši 12 239 059 Kč a $S2$ ve výši 0 Kč). Nepřekročitelný souhrn slev byl vypočten jako 40 % z proinvestovaného majetku (914 000 000 Kč), tj. 365 600 000 Kč. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen

„FÚSK“) vyměřil platebním výměrem ze dne 6. 11. 2015, č. j. 4042559/15/2111 50522 204536, postupem dle § 140 daňového řádu daní z příjmu právnických osob za rok 2014 ve výši 0 Kč.

4. Následně žalobkyně podala dne 28. 1. 2016 dodatečné daňové přiznání (dále jen „DODAP1/2014“), ve kterém od stejného základu daně na ř. 200 uplatnila nižší odečet na ř. 242, a to ve výši 124 013 056 Kč, vykázal tedy vyšší daň na ř. 290, a to 12 983 840 Kč, ke které uplatnila na ř. 300 vyšší slevy v částce 12 983 840 Kč. Výsledná daňová povinnost tak byla rovněž nulová. Slevy na ř. 300 se skládaly ze slevy dle § 35 zákona o daních z příjmů ve výši 43 560 Kč a dopočtové slevy dle § 35b téhož zákona ve výši 12 940 280 Kč (vypočtena uplatnitelná výše slevy 12 982 442 Kč z hodnoty rozdílu S1 ve výši 12 982 442 Kč a S2 ve výši 0 Kč). V tomto DODAP1/2014 tak žalobkyně dodatečně uplatnila od vyšší daně vyšší slevu dle § 35b zákona o daních z příjmů a zvýšila S1. Nepřekročitelný souhrn slev zůstal nezměněn. FÚSK vyměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 3. 2016 postupem dle § 144 daňového řádu daní z příjmu právnických osob za rok 2014 ve výši 0 Kč.
5. Následně žalobkyně podala dne 13. 7. 2017 dodatečné daňové přiznání (dále jen „DODAP2/2014“), ve kterém vykázala vyšší základ daně na ř. 200 a to v částce 211 156 540 Kč, ke kterému uplatnila stejné odpočty jako u DODAP1/2014, v důsledku vyššího základu daně tak vykázal vyšší daň na ř. 290 a to v částce 16 497 890 Kč, ke které uplatnila vyšší slevy na dani na ř. 300 ve výši 16 497 890 Kč, výsledná daňová povinnost tak byla nulová. Slevy na ř. 300 se skládaly ze slevy dle § 35 zákona o daních z příjmů ve výši 43 560 Kč a dopočtové slevy dle § 35b téhož zákona ve výši 16 454 330 Kč (vypočtena uplatnitelná výše slevy 16 496 459 Kč z hodnoty rozdílu S1 ve výši 16 496 459 Kč a S2 ve výši 0 Kč). V tomto DODAP2/2014 tak žalobkyně dodatečně uplatnila od vyšší daně opět vyšší slevu dle § 35b zákona o daních z příjmů a zvýšila S1. Nepřekročitelný souhrn slev zůstal nezměněn.
6. SFÚ výzvou ze dne 30. 8. 2017 zahájil postup k odstranění pochybností vůči DODAP2/2014 z důvodu pochybností o správnosti výše uplatnění slevy dle § 35b zákona o daních z příjmů ve výši 16 454 330 Kč, a to s odkazem na znění § 35b odst. 1 písm. a) téhož zákona. Žalobkyně reagovala dne 14. 9. 2017 sdělením, že došlo v rámci DODAP2/2014 pouze k úpravě hodnot jednotlivých řádků, nikoliv k doměření vyšší daně, proto není na místě uplatnit limitaci § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, k čemuž odkazuje na závěry Příspěvků 195/27.11.07 předložený Koordináčním výborem Komory daňových poradců (dále jen „KOOV“) *„Sleva na dani z titulu poskytnutí příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu (komplexní problém)“* (dále jen „příspěvek KOOV“). Dne 31. 7. 2018 zaslal SFÚ žalobkyni úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností, ve kterém setrval na svých závěrech s tím, že dle 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů platí omezení pro uplatnění vyšší slevy na dani, je-li doměřena vyšší daňová povinnost. Žalobkyně reagovala podáním ze dne 29. 8. 2018. SFÚ neshledal důvody pro pokračování v dokazování, proto vydal dne 8. 1. 2019 dodatečný platební výměr č. j. 1350/19/4200-11771-050925, doručený téhož dne, kterým doměřil daň za zdaňovací období 2014 vyšší o částku 4 215 271 Kč.
7. Žalobkyně dne 28. 6. 2016 podala řádné daňové přiznání za zdaňovací období 2015 (dále jen „DAP2015“), ve kterém vykázala základ daně na ř. 200 ve výši 72 701 334 Kč, na ř. 242 uplatnila odečet 42 112 400 Kč a na ř. 260 pak 338 143 Kč, na ř. 270 tedy vykázala upravený zaokrouhlený základ daně ve výši 30 250 000 Kč a z něj vypočetla daň na ř. 290 ve výši 5 747 500 Kč, ke které uplatnila slevy na dani na ř. 300 ve výši 5 747 500 Kč. Výsledná daňová povinnost tak byla nulová. Slevy na ř. 300 se skládaly ze slevy dle § 35 zákona o daních z příjmů ve výši 30 600 Kč a dopočtové slevy dle § 35b zákona o daních z příjmů ve výši 5 716 900 Kč (vypočtena uplatnitelná výše slevy 5 747 512 Kč z hodnoty rozdílu S1 ve výši 5 747 512 Kč a S2 ve výši 0 Kč). Nepřekročitelný souhrn slev zůstal nezměněn. SFÚ vyměřil platebním výměrem ze dne 25. 7. 2016 postupem dle § 140 daňového řádu daní ve výši 0 Kč.

8. Následně žalobkyně podala dne 13. 7. 2017 dodatečné daňové přiznání (dále jen „DODAP2015“), ve kterém vykázala vyšší základ daně na ř. 200 a to ve výši 193 687 922 Kč, ke kterému uplatnila stejné odpočty jako u DAP2015, v důsledku vyššího základu daně tak vykázala vyšší daň na ř. 290 a to v částce 28 735 030 Kč, ke které uplatnila vyšší slevy na dani na ř. 300 ve výši 28 735 030 Kč. Výsledná daňová povinnost tak byla nulová. Slevy na ř. 300 se skládaly ze slevy dle § 35 zákona o daních z příjmů ve výši 30 600 Kč a dopočetové slevy dle § 35b téhož zákona ve výši 28 704 430 Kč (vypočtena uplatnitelná výše slevy 28 734 964 Kč z hodnoty rozdílu S1 ve výši 28 734 964 Kč a S2 ve výši 0 Kč). V tomto DODAP/2015 tak žalobkyně dodatečně uplatnila vyšší slevu dle § 35b zákona o daních z příjmů a zvýšil S1. Nepřekročitelný souhrn slev zůstal nezměněn.
9. SFÚ výzvou ze dne 30. 8. 2017 zahájil postup k odstranění pochybností vůči DODAP2015 z důvodu pochybností o správnosti výše uplatnění slevy dle § 35b zákona o daních z příjmů ve výši 28 704 430 Kč, a to s odkazem na znění § 35b odst. 1 písm. a) téhož zákona. Žalobkyně reagovala dne 14. 9. 2017 sdělením obsahově shodným jako v případě zdaňovacího období 2014. Dne 31. 7. 2018 zaslal SFÚ žalobkyni úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností, ve kterém setrval na svých závěrech s tím, že dle 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů platí omezení pro uplatnění vyšší slevy na dani, je-li doměřena vyšší daňová povinnost. Žalobkyně reagovala podáním dne 29. 8. 2018. SFÚ neshledal důvody pro pokračování v dokazování, proto vydal dne 8. 1. 2019 dodatečný platební výměr č. j. 1362/19/4200-11771-050925, doručený téhož dne, kterým doměřil daň za zdaňovací období 2015 vyšší o částku 22 956 918 Kč.
10. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl. V odůvodnění setrval na názoru SFÚ. Uvedl, že jazykový výklad není pro vyložení § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů (dle kterého *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*) zcela dostačující. Text zákona nespecifikuje, jaké dodatečné vyměření se má zde aplikovat (zda dodatečné vyměření v doměřovacím řízení zahájeném doručením dodatečného daňového přiznání nebo zahájeném z moci úřední. Daňový řád doměření daně vymezuje v rámci jednoho ustanovení, a to § 143 odst. 1, kde uvádí, že *daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední*) ani co přesně je myšleno vyšší daňovou povinností (zda řádek 290 či 340, resp. 360). Z důvodové zprávy k daňovému řádu je seznatelné, že doměřením se má na mysli následné vyměření, tzn. jakékoliv další než první vyměření těže daně. Jde o postup při zjištění skutečnosti, že dosud stanovená daň není správná. Toto zjištění může být učiněno jak daňovým subjektem, když podá dodatečné daňové přiznání nebo vyúčtování, tak z moci úřední, zejména když správce daně zjistí nesprávnost tvrzení daňového subjektu při daňové kontrole (§ 143 odst. 3 daňového řádu) nebo dalších procesních postupech při správě daní.
11. Dále žalovaný uvedl, že výklad § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů je nutno doplnit o metodu teleologickou, případně historickou. V rámci historické metody výkladu se nabízí zkoumat záměr zákonodárce vyjádřený v důvodové zprávě k zákonu i investičních pobídkách, dle které: „*Slevy na dani nemohou převýšit celkovou výši veřejné podpory, a nebude je možné uplatňovat na doměrky daně z příjmů*“. Ačkoliv je důvodová zpráva z roku 1999, tak tento záměr nebyl nijak legislativně změněn (došlo pouze k novelizaci textu, kdy byl nahrazen text „*výše této částky se nemění*“ na „*tato částka se nezvyšuje*“, tj. nyní řešená podstata zůstala zachována). Dle odvolacího orgánu tak stále zůstává platný záměr zákonodárce, který byl vyjádřen shodně jak ve znění zákona o daních z příjmů, tak i v důvodové zprávě, a to znemožnit uplatnění slevy na dani dle § 35b zákona o daních z příjmů na případné doměrky na dani, čímž by docházelo k nežádoucí optimalizaci daňové povinnosti nositelů investičních pobídek. V zákoně jsou tak stanovena omezení pro hodnoty S1 i S2 („*tato částka se nesnižuje, je-li za příslušné zdaňovací období dodatečně vyměřena nižší daňová povinnost*“), které mají zajistit kontrolu nad částkami čerpaných slev. Pokud

zákonodárce tituly doměření konkrétně nespecifikoval, ani žádný postup při doměření výslovně nediskvalifikoval, pak to nebylo nedopatřením, ale jeho záměrem, kterým naznačil, že dodatečně vyššími slevami nelze obecně žádné „doměrky“ umořit. Výklad odvolatele, že v rámci dodatečných daňových přiznání nedošlo k doměření vyšší daně (tvrzena vždy výsledná daň na ř. 340 i 360 ve výši 0 Kč), z čehož dovozuje, že navýšení slevy na dani zákon umožňuje, by vedl až k faktické nadbytečnosti daného ustanovení. Na základě doměřovacího řízení (v daném případě zahájeného podáním dodatečných daňových tvrzení) je nově stanoven základ daně, který lze, pokud to zákon umožňuje, upravit o příslušné položky a z takto upraveného základu daně se vypočítá daň (na ř. 290). Upravený základ daně před zaokrouhlením na celé tisícikoruny dolů je také základnou pro výpočet S1. Právě pro S1 je nutné aplikovat omezení § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Na ř. 300 je uvedena celková výše uplatněných slev na dani, na ř. 340 je celková daňová povinnost. Zvýšení základu daně (ř. 200, 220), které vede k vyšší dani (ř. 290), a bez uplatnění slev i k vyšší daňové povinnosti (ř. 340), by se za aplikace postupu odvolatele a přepočtu hodnoty S1 vždy odrazilo v odpovídajícím navýšení hodnoty S1 a tím zvýšení uplatnitelné slevy (ř. 300). Za jistého zjednodušení lze uzavřít, že nepřekročil-li by daňový subjekt celkový limit výše slev (nepřekročitelný úhrn veřejné podpory), nikdy by k doměření daně nemohlo dojít, jelikož výsledná výše daňové povinnosti na ř. 340 by byla touto korekcí o dodatečně uplatněné vyšší slevy nulová, resp. za předpokladu plného uplatnění slev do výše daně na řádku 290 (jako v případě odvolatele, kdy navýšení S1 odpovídá navýšení základu daně). Takový postup však nelze označit za správný. Bylo by chybné limitaci uvedenou v § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů vztahovat k částce uvedené na ř. 340, neboť z této částky se při výpočtu S1 nevychází. Účelem § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů je znemožnit uplatnění slevy na dani na případné doměrky na dani (tj. vznikající v důsledku zvýšeného základu daně na ř. 290) a tím optimalizovat daňovou povinnost. Omezení platná pro S1, ale i pro S2, mají zajistit kontrolu nad částkou slevy dle § 35b zákona o daních z příjmů, tedy její minimální výši za zdaňovací období, za které bude uplatněna, ne opak, k čemuž přispívá i zákonná úprava podmínek pro maximální snižování základu daně dle §35a odst. 2 zákona o daních z příjmů.

12. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí shrnul, že pokud žalobkyně již v rámci řádného daňového přiznání maximální uplatnitelnou slevu na dani dle § 35b zákona o daních z příjmů vypočetla a uplatnila, stává se tato hodnota neměnná. Žalobkyně v rámci řádných daňových přiznání zjevně neuplatnila slevu v maximální možné výši, existoval u ní „ušetřený nárok“ (pro zdaňovací období 2014 ve výši 42 249 Kč, pro zdaňovací období 2015 ve výši 30 612 Kč), který bylo možné v rámci dodatečných daňových přiznání „douplatnit“, což i správce daně akceptoval, nicméně aplikoval omezení dle § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů na nový výpočet S1 nad rámec ušetřeného nároku. Za předpokladu, že daňový subjekt možnost uplatnění slevy nevyužije, či ji využije pouze částečně, pak plné využití nároku na slevu, zjištěného v souladu s §35a odst. 1 nebo § 35b odst. 1 až 3 zákona o daních z příjmů, tzn. „ušetřený nárok“ daného období může být důvodem pro podání dodatečného daňového přiznání na nižší, příp. stejnou daňovou povinnost, což i koresponduje se stanoviskem MF k bodu 2. 1. a 2.2.1. i 2.2.2. příspěvku KOOV.

Obsah žaloby

13. Žalobkyně navrhla zrušení napadeného rozhodnutí i dodatečných platebních výměrů, protože nesouhlasí s výkladem předmětného ustanovení zastávaného SFÚ i žalovaným, podle kterého se předmětné ustanovení uplatní i za situace, kdy daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání dle § 141 odst. 4 daňového řádu, tedy i když se nejedná o doměření daně z moci úřední v návaznosti na provedenou daňovou kontrolu a i když se daňová povinnost nemění. Takový výklad je rozporný nejen s jednoznačným zněním předmětného ustanovení, ale i s jeho smyslem a účelem a s vysledovatelným historickým záměrem zákonodárce.
14. Na základě jazykového výkladu chápe žalobkyně předmětné ustanovení tak, že není-li vyměřena vyšší daňová povinnost, toto omezení se neuplatní, čili částka S1 (a s ní i celková výše slevy

na dani) může být zvýšena. Nesouhlasí proto s tím, že žalovaný popírá jednoznačnost jazykového výkladu, když pod bodem 41 napadeného rozhodnutí uvádí, že jazykový výklad není „zcela dostačující“ a polemizuje s tím, jaké doměření je předmětným ustanovením vlastně myšleno – zda pouze z moci úřední či též podle dodatečného daňového přiznání, aby následně dospěl k závěru, že vlastně pojem „vyšší daňová povinnost“ užitý v předmětném ustanovení je třeba vykládat jako „vyšší základ daně“. V bodu 42 napadeného rozhodnutí pak tvrdí, že výklad, dle kterého se předmětné ustanovení uplatní toliko, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost (čili přesně dle svého jazykového výkladu), by vedl až k faktické nadbytečnosti daného ustanovení. To však dle žalobkyně není pravda. Na takovou situaci ale dopadá i žalovaný odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 2. 4. 2013, čj. 62 Af 5/2012-44 (dále jen „rozsudek KS v Brně“).

15. Podle teleologického výkladu předmětného ustanovení je dle žalobkyně jeho smyslem a účelem omezení možnosti zvýšení částky S1 (a tím celkové slevy na dani) v případě, že daňový subjekt přiznal daň v nesprávné výši a následně je mu správcem daně doměřena vyšší daň. Jinými slovy, smyslem a účelem předmětného ustanovení je zabránit právě takovému postupu, o jaký se pokusil daňový subjekt ve věci řešené v rozsudku KS v Brně. Na rozdíl mezi doměřením daně z moci úřední a na základě dodatečného daňového přiznání je založen i právní názor vyjádřený v části 2.2.2 příspěvku KOOV S navrženým výkladem vyjádřilo Ministerstvo financí (dále jen „ministerstvo“) bezvýhradný souhlas. Na příspěvek KOOV odkazuje též relevantní komentářová literatura, která rovněž dospívá ke stejnému závěru jako žalobkyně. Žalovaný však v bodu 47 napadeného rozhodnutí předkládá svůj výklad příspěvku KOOV a uzavírá, že údajně „*v rámci dodatečného daňového přiznání je možné uplatnit slevu, která nebyla dosud vůbec uplatněna, případně slevu vyšší, avšak pouze v případě, že zvýšení nastane pouze z důvodu plného využití nároku na slevu zjištěného dle § 35b odst. 1 až 3 ZDP (tj. do uplatnění ušetřeného nároku)*“. Takový závěr ale z bodu 2.2.2 příspěvku KOOV nevyplývá. Žalovaný se jej pokouší dovodit pomocí odkazu na bod 2.1, příspěvku KOOV, který se zabývá otázkou, zda poplatník musí vždy uplatnit slevu na dani z titulu investičních pobídek v maximální výši, nebo zda může uplatnit i slevu nižší. V bodu 2.2.2 příspěvku KOOV je však řešena otázka jiná – explicitně je řešena otázka uplatnění vyšší slevy na dani v dodatečném daňovém přiznání (s ohledem na to, že daňový subjekt může podat i dodatečné daňové přiznání, kterým se nemění poslední známá daň, ale pouze jednotlivé údaje), a to s jednoznačným závěrem: „*Poplatník může vyšší slevy na dani z titulu investičních pobídek (dále jen „IP“) měnit pomocí dodatečného daňového přiznání*“.
16. Žalobkyně dále předestřela i svůj historický výklad předmětného ustanovení. Uvedla, že žalovaný se v bodu 41 napadeného rozhodnutí dovolává důvodové zprávy z roku 1999 k zákonu o investičních pobídkách, konkrétně druhé části následující věty: „*Slevy na dani nemohou převýšit celkovou výši veřejné podpory a nebude je možné uplatňovat na doměrky daně z příjmů*“. Tato věta však podle žalobkyně nic bližšího o úmyslu „historického zákonodárce“ neprozrazuje. Žalovaný zcela pomíjí následné legislativní změny, z nichž lze naopak úmysl zákonodárce vyčíst. Předmětné ustanovení ve znění účinném do 31. 12. 2008 („*výše této částky se nemění, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost*“) odkazovalo pomocí poznámky pod čarou 39a na § 41 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), který upravoval podání dodatečného a opravného daňového přiznání. Novelou provedenou zákonem č. 2/2009 Sb. získalo předmětné ustanovení aktuální znění („*tato částka se nezvyšuje, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost*“), které nově odkazovalo na § 46 zákona o správě daní a poplatků, jenž upravoval vyměření daně a její dodatečné vyměření. Doměření daně se přitom v odkazovaném ustanovení týkal pouze odst. 7 upravující doměření daně z moci úřední: „*Zjistí-li správce daně po vyměření daně, že tato stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předepíše. (...)*“. Účinností daňového řádu se stal odkaz na zákon o správě daní a poplatků obsoletním a s účinností od 1. 1. 2014 byl vypuštěn; znění předmětného ustanovení se však již nezměnilo. Byť poznámky pod

čarou nejsou právně závazné, nelze opomenout, že zmíněná poznámka pod čarou prošla řádným legislativním procesem, a za změnou odkazu v rámci zákona o správě daní a poplatků tedy jistě stál nějaký úmysl „historického zákonodárce“. S ohledem na to, že vláda předložila sněmovně návrh diskutované novely v červenci 2008, tedy v časové návaznosti na příspěvek KOOV z konce roku 2007, se lze důvodně domnívat, že záměrem historického zákonodárce bylo (v souladu s příspěvkem KOOV) potvrdit a upřesnit, že vyloučení zvýšení částky S1 se uplatní pouze v případě doměření daně z moci úřední. Žalovaný tuto argumentaci, kterou žalobkyně uplatnila již v doplnění odvolání proti rozhodnutím SFÚ, nikterak nezohlednil, když pouze uvedl, že důvodová zpráva k novelizačnímu zákonu č. 2/2009 Sb. obecně uváděla, že se zpřesňuje „*znění podmínek pro uplatňování slevy v režimu investičních pobídek (...)*“. Žádnou úvahu na téma, jaký mohl být záměr historického zákonodárce při změně odkazu v předmětném ustanovení do zákona o správě daní a poplatků, žalovaný nepředkládá.

17. Žalobkyně dále s odkazem na princip v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu uvedla, že jazykový, teleologický i historický výklad předmětného ustanovení směřuje k tomu, že zvýšení hodnoty S1 v důsledku podání dodatečného daňového přiznání, kterým se nemění poslední známá daň, je přípustné. Pokud by přesto soud měl za to, že toto ustanovení není zcela jasné a že též výklad zastávaný žalovaným je možný, nemůže jít nejasnost zákona k tíži žalobkyně, a v takovém případě je třeba rozhodnout v pochybnostech ve prospěch žalobkyně coby daňového subjektu. Pokud by se přesto měl uplatnit výklad zastávaný žalovaným, mohlo by se tak stát toliko *pro futuro*, ideálně jednoznačnou legislativní změnou, popř. alespoň výslovnou změnou správní praxe, jež by byla dostatečně dopředu oznámena odborné veřejnosti. Jelikož ovšem k ničemu takovému nedošlo, je nemyslitelné, aby předmětné ustanovení bylo vyloženo v neprospěch žalobkyně.

Vyjádření žalovaného k žalobě

18. Žalovaný ve vyjádření navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že algoritmus stanovení nároku na slevu na dani ($S = S1 - S2$) vyplývá z dílčích tabulek „Výpočet slevy podle § 35a, resp. § 35b zákona o daních z příjmů“, které jsou součástí tiskopisu Samostatné přílohy k řádku 5 tabulky H přílohy č. 1 II. oddílu. Vzhledem k tomu, že v případě žalobkyně se $S2 = 0$, může k požadovanému zvýšení slevy (S) dojít jen prostřednictvím nového výpočtu (zvýšením) částky S1; čím vyšší je částka S1, tím vyšší je i sleva na dani. Žalovaný je však (oproti žalobkyni) toho názoru, že stanovení hodnoty částky S1, potažmo následný postup, kdy žalobkyně v rámci přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 uplatnila „*maximálně uplatnitelnou*“ slevu na dani podle § 35b zákona o daních z příjmů ve výši 12 239 059 Kč, a v rámci DODAP2/2014 pak uplatnila slevu na dani ve výši 16 454 330 Kč, a v rámci přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 obdobně uplatnila „*maximálně uplatnitelnou*“ slevu na dani ve výši 5 747 512 Kč, když v rámci DODAP2015 uplatnila slevu na dani ve výši 28 704 430 Kč, zákon z dále popsanych důvodů nepřipouští.
19. Podle žalovaného z důvodové zprávy k daňovému řádu vyplývá, že doměření se má na mysli následné vyměření, tj. jakékoli další než první vyměření téže daně. Jedná se o postup při zjištění skutečnosti, že dosud stanovená daň není správná. Toto zjištění může být učiněno jak daňovým subjektem, když podá dodatečné daňové přiznání nebo vyúčtování, tak z moci úřední, zejména když správce daně zjistí nesprávnost tvrzení daňového subjektu při daňové kontrole (§ 143 odst. 3 daňového řádu) nebo dalších procesních postupech při správě daní. Doměření daně je tedy způsob následného stanovení daně v konkrétním dílčím daňovém řízení. Na základě doměřovacího řízení (zahájeného podáním dodatečných daňových tvrzení) je nově stanoven základ daně, který pak lze, pokud to zákon umožňuje, upravit o příslušné položky, a z takto upraveného základu daně se vypočítá daň (ř. 290). Upravený základ daně před zaokrouhlením na celé tisícekoruny dolů je také základnou pro výpočet S1. Právě pro S1 je nutné aplikovat omezení § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Na řádku 300 je poté uvedena celková výše uplatněných slev, na ř. 340 je celková daňová povinnost.

20. Zvýšení základu daně (na ř. 200 a 220), které vede k vyšší dani (ř. 290), a bez uplatnění slev taktéž k vyšší daňové povinnosti (ř. 340), by se při „*aplikaci*“ postupu žalobkyně a přepočtu hodnoty S1 vždy odrazilo v odpovídajícím navýšení této hodnoty, a tím i ve zvýšení uplatnitelné slevy na dani na ř. 300 (skutečnost, že žalobkyně postupovala dle § 141 odst. 4 daňového řádu, proto není relevantní). Jinak řečeno, výkladem *reductione ad absurdum* by takovým postupem nikdy nemohlo k doměření daně dojít, neboť nepřekročila-li by žalobkyně celkový limit výše slevy na dani (nepřekročitelný úhrn slev, resp. za předpokladu plného uplatnění slevy do výše daně na ř. 290 jako v případě žalobkyně, kdy navýšení S1 odpovídá navýšení základu daně), byla by výsledná výše daňové povinnosti (na ř. 340) v důsledku „korekce“ o dodatečně uplatněné vyšší slevy na dani vždy nulová. Podle názoru žalovaného tedy nelze limitaci § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů vztahovat k částce uvedené na ř. 340, tj. k výsledné výši daňové povinnosti, jak se toho domáhá žalobkyně, neboť se z ní při výpočtu S1 nevychází. Aprobování jejího závěru, že hypotéza tohoto ustanovení nebyla naplněna, neboť v rámci DODAP2/2014 a DODAP2015 byla vždy tvrzena výsledná daň ve výši 0 Kč a nedošlo k doměření vyšší daňové povinnosti (ta zůstala daňovými přiznáními nezměněna, a nelze proto aplikovat limitaci výše částky S1), by vedlo k faktické nadbytečnosti a obsahovému vyprázdnění tohoto ustanovení.
21. Dle názoru žalovaného jeho závěrům svědčí taktéž historický výklad § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Z důvodové zprávy k zákonu o investičních pobídkách plyne, že „*slevy na dani nemohou převýšit celkovou výši veřejné podpory a nebude je možné uplatňovat na doměrky daně z příjmů*“. Podle žalovaného je závěr žalobkyně, že záměrem zákonodárce bylo (v souladu s příspěvkem KOOV) změnou odkazu v poznámce pod čarou z § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků na § 46 téhož zákona potvrdit a upřesnit, že vyloučení zvýšení částky S1 se uplatní jen v případě doměření daně z moci úřední, neopodstatněný. Naopak, z toho, že záměr vyjádřený v již citované důvodové zprávě k zákonu o investičních pobídkách z roku 1999 nebyl legislativně změněn (byl nahrazen text „*výše této částky se nemění*“ na „*tato částka se nezvyšuje*“), je patrné, že zůstává stále platný záměr zákonodárce, který byl vyjádřen shodně jak v zákoně o daních z příjmů, tak v důvodové zprávě, a to znemožnit uplatnění slevy na dani podle § 35b zákona o daních z příjmů na případné doměrky na dani, čímž by docházelo k nežádoucí optimalizaci daňové povinnosti nositelů investičních pobídek.
22. Dle žalovaného je účelem daného ustanovení znemožnit uplatnění slevy na dani na případné doměrky na dani (tj. vznikající v důsledku zvýšeného základu daně) a tím optimalizovat daňovou povinnost. Omezení platná pro S1 i S2 mají zajistit kontrolu nad částkou slevy dle § 35b zákona o daních z příjmů, její minimální výši za zdaňovací období, za které bude uplatněna, ne opak, k čemuž přispívá i zákonná úprava podmínek pro maximální snižování základu daně podle § 35a odst. 2 téhož zákona. Účelem dodatečného uplatnění takto zvýšené slevy je však dle žalovaného v případě žalobkyně evidentně „eliminovat“ doměrek, který by vznikl v důsledku zvýšení základu daně, což je právě situace, již má ustanovení § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů zabránit.
23. Žalovaný má za to, že závěr o tom, že poplatník může výši slevy na dani měnit pomocí dodatečného daňového přiznání, z příspěvku KOOV neplyne (pro stručnost pak odkazuje na bod 47 napadeného rozhodnutí). Žalovaný má za to, že v daném případě k porušení principu legitimního očekávání (§ 8 odst. 2 daňového řádu) nedošlo. Obdobně nemohla dle žalovaného „založit“ legitimní očekávání žalobkyně o správnosti jejího postupu ani skutečnost, že správce daně v rámci „*prvního*“ dodatečného daňového přiznání ze dne 28. 1. 2016 výši slevy neproověřil a daň „konkludentně“ vyměřil. Tato skutečnost nezbavuje správce daně možnosti dalšího postupu ohledně takto stanovené daně, jímž daň prověří, a to po dobu trvání lhůty, v níž lze za dané zdaňovací období stanovit daň (§ 148 daňového řádu).
24. Žalovaný zdůrazňuje, že podmínkou aplikace zásady „*in dubio pro libertate*“, jejíž aplikace se žalobkyně domáhá, je to, že zvažovaná interpretace právního předpisu nesmí odporovat

základním principům zákona ani jít *contra legem*. Toto pravidlo je aplikovatelné jen v situaci, kdy zůstanou po použití všech interpretačních metod skutečně dva rovnocenné výklady právního předpisu. Dle žalovaného ale žalobkyně rovnocenný („konkurenční“) výklad tohoto ustanovení nepředložila. K návrhu žalobkyně na zrušení rozhodnutí správce daně žalovaný uvádí, že dle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, čj. 1 Aps 2/2008-76, se platební výměr vydaný správcem daně prvního stupně může zrušit jen tehdy, pokud neměl být vůbec vydán nebo pokud předchází daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat. Taková situace však v případě žalobkyně podle názoru žalovaného nenastala.

Replika žalobkyně

25. Žalobkyně v replice setrvala na svém dosavadním názoru na výklad předmětného ustanovení, nepřinesla však nad rámec žaloby novou argumentaci.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

26. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Soud rozhodl o žalobě bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s takovým postupem souhlasili.

Posouzení žalobních bodů

27. Soud při interpretaci předmětného ustanovení užil v první řadě gramatický výklad jednotlivých pojmů. Nejprve se zaměřil na pojem „daňová povinnost“. Je třeba rozlišovat mezi pojmy daň a daňová povinnost, které jsou často zaměňovány a používány nepřipadně a nahodile, a to i v samotných jednotlivých daňových zákonech. Daňová povinnost je specifickým druhem určité právní povinnosti, která má svůj základ v hmotněprávním předpise (daňová povinnost vzniká např. okamžikem převodu, prodejem, dosažením příjmu apod.). Má svůj aspekt jak v rovině nalézací (daň přiznat, tvrdit), tak i v rovině platební (daň zaplatit). Daňová povinnost tedy obecně vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Naopak daň je pouze částka číselně odrážející daňovou povinnost. Daňovou povinnost tedy nelze ztotožnit pouze s výslednou částkou daně, byť tak některé speciální hmotněprávní zákony činí. Daňová povinnost je pojmem širším. Pod pojem daňové povinnosti lze podřadit i sled procesních úkonů jako je povinnost podat daňové tvrzení a daň uhradit.
28. Dle soudu je pojem „vyšší daňová povinnost“ použitý v § 35b odst. 1 písm. a) věta za středníkem zákona o daních z příjmů použit nepřesně (jak je uvedeno v předchozím bodu), neboť je jím míněna vyšší výsledná částka daně, nikoliv vyšší základ daně. To ostatně plyne z kontextu § 35b zákona o daních z příjmů, který se týká úpravy slevy na dani, což je částka, o kterou se snižuje daň již vypočtená ze součtu základu daně a její sazby (srov. § 16ab odst. 1 téhož právního předpisu). Základ daně se naopak nesnižuje o „slevu na dani“, ale o nezdanitelné části a odčitatelné položky (viz § 16 odst. 2 zákona o daních z příjmů), proto ustanovení upravující aplikaci slevy na dani nemůže v souvislosti s pojmem „vyšší daňová povinnost“ mínit vyšší základ daně.
29. Dále soud vyložil pojem „dodatečně vyměřena“. Dle § 139 odst. 1 daňového řádu daň lze vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední. Vyměřením je správcem daně zjištěn případný základ daně (v závislosti na druhu daně) a vyčíslena daň, popř. daňový odpočet, daňová ztráta či jiný způsob zdanění, a v té výši je o ní i rozhodnuto. Tento postup platí i v případě, že zvláštní daňový zákon používá ve smyslu daně pojem daňová povinnost, vlastní daňová povinnost atd. Výsledkem vyměřovacího řízení, které je zahájeno podáním daňového

přiznání nebo vyúčtování nebo z moci úřední, je vydání rozhodnutí (platebního výměru). Nálezací řízení, konkrétně řízení vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně, je zahájeno zejména podáním daňového přiznání nebo vyúčtování. Také však může být vyměřovací řízení zahájeno z moci úřední. Tato situace nastupuje v případě, že daňový subjekt nesplní povinnost podat řádné daňové tvrzení.

30. Dle § 143 odst. 1 daňového řádu lze daň doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Doměřením daně se rozumí dodatečné, resp. každé následné stanovení daně ve vztahu k téže daňové povinnosti, k němuž dojde poté, kdy již byla daň jednou stanovena a vyměřena.

31. Soud tak má za to, že S1 nelze zvýšit v případě, že je dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost, tj. je vyměřena vyšší výsledná částka daně. Tento výklad podporuje i komentář k § 35a a § 35b zákona o daních z příjmů (in Ing. Drahomíra Martincová, Zákon o daních z příjmů - Komentář, Wolters Kluwer, 2017): „*V případě, kdy poplatník neuplatní nárok na slevu na dani z titulu investičních pobídek v řádném daňovém přiznání, může tuto slevu na dani uplatnit v dodatečném daňovém přiznání, pokud splňuje v daném zdaňovacím období, za které toto dodatečné daňové přiznání podává, zákonné podmínky pro její uplatnění. Podmínka v § 35a odst. 1 ZDP totiž limituje výši uplatněné slevy na dani pouze pro případy, kdy je dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost, což se v případě, kdy na řádném daňovém přiznání nejprve sleva na dani uplatněna není, nepředpokládá. Není-li tedy vyměřena vyšší daňová povinnost, je možné měnit výši uplatněné slevy na dani z titulu investičních pobídek i směrem nahoru.*

*Pokud např. za rok 2019 poplatník vykázal základ daně z příjmů ve výši 100 000 Kč, tak při sazbě daně ve výši 19% mu byla vyměřena daň ve výši 19 000 Kč. V dodatečném daňovém přiznání opět vykáže základ daně z příjmů 100 000 Kč a daň ve výši 19 000 Kč. Pokud uplatní slevu na dani ve výši 19 000 Kč, je mu doměřena daňová povinnost ve výši 0 Kč, tedy ne vyšší než původních 19 000 Kč. Limit v § 35a odst. 1 ZDP se neuplatní. Obdobně lze postupovat i v případě, kdy je v dodatečném daňovém přiznání vykázán vyšší základ daně, a poté uplatněna sleva na dani, opět za podmínky nevyměření dodatečně vyšší daňové povinnosti. **Vyšší slevu na dani může poplatník uplatnit i v případě, kdy na řádném daňovém přiznání vykázal základ daně a daň a slevu na dani uplatnil. Pokud na dodatečném daňovém přiznání vykáže vyšší základ daně a daň, může podat dodatečné daňové přiznání na stejnou daňovou povinnost, protože v rámci dodatečného vyměřovacího řízení je možné provést pouze změny týkající se jednotlivých údajů tvrzených v dříve podaném daňovém přiznání.***“ (zdůraznění doplněno soudem).

32. Soud má za to, že omezení možnosti zvýšit částku S1 se uplatní právě v případě řešeném rozsudkem KS v Brně, na který odkazují žalobkyně i žalovaný. V tam řešeném případě podal daňový subjekt řádné daňové přiznání, v němž uplatnil slevu na dani v částce S1. Po proběhlé daňové kontrole správce daně vydal dodatečný platební výměr, kterým byl zvýšen základ daně a nově stanovena vyšší daňová povinnost oproti poslední známé daňové povinnosti, přičemž správce daně použil stejnou hodnotu S1 jako daňový subjekt v řádném daňovém přiznání. Poté daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání, ve kterém uplatnil vyšší slevu na dani S1 vycházející z vyššího základu daně stanoveného správcem daně. Právě toto byl případ, kdy byla dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost správcem daně a pak ji již nebylo možno zvyšovat částku S1 v daňovém subjektu podaném dodatečným daňovým přiznáním. Šlo o to, že mezi řádným daňovým přiznáním a dodatečným daňovým přiznáním byla stanovena vyšší daňová povinnost správcem daně, a proto byla splněna hypotéza věty za středníkem, a tudíž částku S1 nešlo zvýšit.
33. Zvýšit slevu S1 není možné ani v případě, kdy daňový subjekt nemá ke konci zdaňovacího období dostatek proinvestovaných způsobilých nákladů nebo příklad, kdy daňový subjekt již dosáhl limitu celkové investiční pobídky. První příklad je zmíněn i ve výše citovaném komentáři: „*Problém s větou "výše slevy na dani se nemění, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost"* může nastat v případech, kdy na základě daňové kontroly správce daně dodatečně vyměří daň

z příjmů, protože např. zvýší základ daně o dodatečně zjištěné daňové výnosy. Z judikatury totiž vyplývá, že v tomto případě již daňový subjekt nemůže podat po skončení dotčené daňové kontroly dodatečné daňové přiznání, na kterém "dodatečně" uplatní k doměřeným výnosům slevu na dani s cílem, aby byla doměřená daň opět poplatníkovi vrácena. Argumentem je právě to, že po daňové kontrole byla dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost.

Další situací, kdy není umožněno uplatnění vyšší slevy na dani na dodatečném daňovém přiznání, je případ, kdy daňový subjekt sám zjistí chybu, která znamená, že jeho základ daně měl být vyšší, než uvedl v řádném daňovém přiznání, a současně nemůže uplatnit vyšší slevu na dani na dodatečném daňovém přiznání, protože ke konci příslušného zdaňovacího období nemá dostatek proinvestovaných způsobilých nákladů (srov. komentář k odst. 4). Potom je nutné zvýšit na dodatečném daňovém přiznání základ daně, spočítat daň a k ní uplatnit slevu na dani pouze ve výši uplatněné na řádném daňovém přiznání.

34. V případě žalobkyně byla v DAP 2014, DODAP1/2014 i DODAP 2/2014 výsledná částka daně, tedy výsledná daňová povinnost, rovna 0 Kč. FÚSK vyměřil platebním výměrem po DAP2014 i DODAP1/2014 výslednou daňovou povinnost ve výši 0 Kč. Rovněž tak v DAP2015 i DODAP2015 byla výsledná částka daně, tedy výsledná daňová povinnost rovna 0 Kč. SFÚ vyměřil po DAP 2015 platebním výměrem výslednou daňovou povinnost ve výši 0 Kč. Lze tak konstatovat, že žalobkyni nebyla dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost. Dle soudu tak není splněna hypotéza věty za středníkem. Proto žalobkyně mohla částku S1 zvýšit. Soud má za to, že jazykový výklad § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů přináší zcela jasné znění a neposkytuje jakoukoli pochybnost o jeho aplikaci.
35. Žalovaný užívá výklad *contra verba legis*, tedy výklad, který je v rozporu s textem zákona, když pojem „vyšší daňová povinnost“ vykládá jako „vyšší základ daně“. K takovému zásahu do právní jistoty však mohou správní orgány a soudy přistupovat pouze v krajních případech, kdy jsou práva či jiné právní principy dotčeny v takové míře, že toto dotčení musí samo o sobě oslabovat důvěru v dikci příslušného ustanovení, jež vede ke zcela absurdnímu výsledku. V kontextu tohoto výkladu se jako jediné rozlišující kritérium jeví to, kdo „zjistí nesrovnalosti“, což však nelze považovat za nějaký absurdní výsledek legitimizující užití výkladu *contra verba legis*. Pokud je zjistí sám daňový subjekt, může zvýšit základ daně a zvýšit S1 (což je případ žalobkyně, kdy výsledná daňová povinnost byla vždy 0 Kč). Pokud „nesrovnalosti“ zjistí správce daně, už se S1 nezvyšuje (neboť výše slevy je daňovým subjektem již jednou stanovena, přičemž její uplatnění daňovým subjektem je fakultativní).
36. Dále se soud pro komparaci s podobným institutem vyjadřuje k hodnotě S2 a k výpočtu slevy S1-S2 (a odkazuje na rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 182/2014-40) upravené § 35b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Hodnota S2 se vypočte jako aritmetický průměr částek daně vypočtených podle § 35b odst. 2 téhož zákona za tři zdaňovací období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, za které lze uplatnit slevu poprvé. Věta za středníkem stanoví, že *aritmetický průměr částek daně se nesnižuje, je-li za příslušná zdaňovací období dodatečně vyměřena nižší daňová povinnost*. Pokud by byla dodatečně vyměřena nižší daňová povinnost v jednom ze tří předcházejících zdaňovacích období, částka S2 by klesla a celková výše slevy S1-S2 by tak stoupla. V tomto případě je nerozhodné, kdo dodatečně přijde na to, že měla být daňová povinnost v některém minulém roce nižší, tedy zda správce daně nebo daňový subjekt. Pokud je za některý minulý rok dodatečně vyměřena nižší daňová povinnost, částka S2 se již nesnižuje.
37. Za absurdní nemá soud ani rozdíl mezi zákazem zvyšování S1 (pouze v případě správce daně) a snižování S2 (zjištěné jak správcem daně, tak daňovým subjektem). Rozdíl S1 oproti S2 je dán tím, že výpočet S2 je nezávislý na aktuálním zdaňovacím období, naproti tomu výpočet S1 je závislý na aktuálním zdaňovacím období (a proto je ho možno v případě dodatečného daňového přiznání podaného daňovým subjektem zvyšovat).

38. Soud zdůrazňuje, že pokud chtěl zákonodárce fixaci hodnoty S1 provést jako u S2 (tj. neměnnost hodnoty bez závislosti na tom, kdo „nesrovnalost“ odhalí), mohl do zákona vtělit k tomu adekvátní precizní ustanovení. Konstrukce výpočtu S1 je právě taková, že v případě dodatečného daňového přiznání učiněného daňovým subjektem v případě nezvýšení výsledné daňové povinnosti je možno S1 zvyšovat. Pouze v případě dodatečného vyměření výsledné daňové povinnosti vyšší (správcem daně, ale i daňovým subjektem), nelze S1 zvýšit.
39. K uvedenému soud dospívá již jen na základě výkladu gramatického. Nicméně i při užití výkladu historického či teleologického lze dospět k témuž výsledku. V důvodové zprávě k zákonu o investičních pobídkách, kterým byly zavedeny § 35a a § 35b do zákona o daních z příjmů, je uvedeno: „*Slevy na dani nemohou převýšit celkovou výši veřejné podpory a nebude je možné uplatňovat na doměrky daně z příjmů.*“ Doměrek daně z příjmů je pojem užívaný v oblasti účetnictví, kde je užíván jako zkrácený a zjednodušený výraz pro dodatečně doměřenou daňovou povinnost. Dle soudu tak i důvodová zpráva vylučuje zvýšení S1 v případě, kdy je výsledná daňová povinnost dodatečně zvýšena a je tak doměřena daň, a to kýmkoli – jak správcem daně, tak daňovým subjektem (viz příklad řešený v rozsudku KS v Brně).
40. Dle soudu tak ani důvodová zpráva nevylučuje zvýšení S1 v žalobkynině případě, neboť doměrek daně činil u žalobkyně vždy 0 Kč.
41. Pokud smyslem zákonné úpravy mělo být, aby se S1 nezvyšovala ani v případě, kdy daňový subjekt sám dodatečně zvýší základ daně, pak by příslušné ustanovení muselo znít jinak. K tomu soud na okraj podotýká, že ministerstvo (gestor zákona o daních z příjmů a člen pracovního týmu předkládajícího návrh zákona o investičních pobídkách) odsouhlasilo dílčí závěr 2.2.2 z příspěvku KOOV, který vyložil § 35a a § 35b zákona o daních z příjmů tak, *že výše slevy na dani z titulu investiční pobídky se nemění pouze v případě, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost správcem daně. Poplatník může výši slevy na dani z titulu IP měnit pomocí dodatečného daňového přiznání*, tedy vyjádřilo shodu s výkladem uvedeným v důvodové zprávě k zákonu o investičních pobídkách.
42. Pro dokreslení toho, co bylo účelem zákona, lze poukázat na poznámky pod čarou uvedené v § 35a a § 35b zákona o daních z příjmů. Poznámka pod čarou sice nemá (přísně vzato) normativní význam, k čemuž lze poukázat na nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 2. 2000, sp. zn. I. ÚS 22/99, v němž Ústavní soud mj. uvedl, že pokud vzniknou při použití této legislativní techniky interpretační problémy, je nutno postupovat tak, že rozhodující a závazné je pouze vlastní pravidlo chování, nikoli to, co je obsahem poznámky pod čarou.
43. Soud na základě výše uvedeného nálezu uvádí, že poznámky pod čarou v tomto konkrétním případě také nemohou odůvodnit zužující výklad, neboť rozhodné pravidlo chování je plně seznatelné již z vlastního pravidla chování upraveného v § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Nadto předmětné ustanovení poznámky pod čarou již od 1. 1. 2014 (tedy i v době rozhodné pro žalobkynin případ) neobsahuje.
44. Dále soud ke smyslu ustanovení § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů poznamenává, že v § 35a odst. 1 zákona o daních z příjmů (který upravuje slevu na dani z důvodu příslibu investiční pobídky u osob nově vzniklých), stanoví v poslední větě zcela identické omezení pro možnost zvýšení slevy na dani (*Výše slevy na dani se nemění, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost*), byla již od 1. 5. 2000 (tedy od počátku platnosti § 35a a § 35b zákona o daních z příjmů) uvedena poznámka pod čarou 34d obsahující odkaz na § 46 zákona o správě daní a poplatků, který upravoval vyměření daně a dodatečné vyměření daně správcem daně. Z toho soud dovozuje, že v původním znění § 35b odst. 1 písm. a) je uveden nepřesný odkaz na § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Až od 1. 1. 2009 byl odkaz v poznámce pod čarou změněn na § 46 téhož zákona. Soud tak má za to (při vědomí absence normativního významu poznámky pod čarou), že zákonodárce minil nezvyšování S1 aplikovat pouze při dodatečném vyměření vyšší výsledné daňové povinnosti správcem daně (tedy příklad řešený v rozsudku KS v Brně), což je zcela v souladu i s důvodovou zprávou k zákonu o investičních pobídkách.

45. Soud pak k argumentaci ohledně tzv. ušetřeného nároku v bodě 47 napadeného rozhodnutí uvádí následující: V případě žalobkyně činí tzv. ušetřený nárok, tedy to, co jako slevu na dani nepoužila a „schovala si“ (dle žalovaného) do budoucna, tedy rozdíl mezi S1 uplatnitelnou a S1 uplatněnou, 42 249 Kč za rok 2014 a 30 612 Kč za rok 2015. To jsou ale částky, které žalobkyně uplatnila dle § 35 jako slevy na dani za zaměstnance se zdravotním postižením. Dle soudu je mylné tvrzení žalovaného i SFÚ, že není možné vypočítat zcela novou výši slevy dle § 35b zákona o daních z příjmů, tj. stanovit novou vyšší hodnotu S1. Takový zákaz ze zákona o daních z příjmů neplatí a neplatí z něj ani to, že by slevu na dani bylo možné zvýšit pouze o tzv. ušetřený nárok. Zákon stanoví, že částka S1 [tedy hodnota vypočítaná v samostatné příloze k řádku 5 tabulky H přílohy č. 1 II. oddílu – konkrétně v části II. Výpočet slevy podle § 35b zákona, písm. a) na řádku 5] se nezvyšuje, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost. Žalovaný nesprávně vykládá toto ustanovení tak, že daňový subjekt může zvýšit nikoli částku S1, ale část S1 uplatněnou na řádku 5 tabulky H až do výše slevy S1. Soud opakuje, že pokud by smyslem zákona mělo být zvýšení slevy pouze o výši tzv. ušetřeného nároku, bylo by vyznění důvodové zprávy zcela odlišné (viz odst. 39 výše) a text předmětného ustanovení by logicky musel znít jinak. Výklad jasného ustanovení nelze provést zcela opačně a nadto k tíži daňového subjektu.
46. Dle soudu vedou všechny výkladové metody ve prospěch žalobkyně argumentace, nikoli ve prospěch argumentace žalovaného.
47. Nad rámec uvedeného lze ještě dodat, že i kdyby soud považoval odlišný výklad předkládaný žalovaným za možný, znamenalo by to, že zde vedle sebe existují dvě hájitelné výkladové linie ustanovení § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, z nichž jedna je principiálně výhodnější pro daňový subjekt jakožto adresáta „významově nejasného“ právního předpisu, neboť umožňuje možnost zvýšení S1, zatímco druhá (zastávaná žalovaným) zapovídá možnost zvýšení S1 a tak zvýhodňuje stát, který je odpovědný za formulaci právních norem, a který proto má nést následky jejich případné víceznačnosti. V dané situaci by se tudíž soud musel přiklonit k výkladu výhodnějšímu pro daňový subjekt i s ohledem na právní zásadu *in dubio pro mitius* (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06) či obecněji pojatou *in dubio pro libertate* (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2016, čj. 10 Afs 186/2014-60).

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

48. V souhrnu dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná, a proto napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost, spočívající v nesprávném výkladu § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů použitím SFÚ v dodatečných platebních výměrech, přičemž žalovaný tuto vadu v odvolacím řízení neodstranil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). Soud současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.).
49. K návrhu žalobkyně na zrušení platebních výměrů soud konstatuje, že si je vědom toho, že daňový řád (na rozdíl od správního řádu) předpokládá, že vady prvostupňového řízení budou napraveny v řízení odvolacím; rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Ustálená rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu nicméně výslovně předpokládá, že jednou z výjimek, kdy je možno v řízení o žalobě podle § 65 a násl. s. ř. s. přistoupit rovněž ke zrušení prvostupňového rozhodnutí správce daně, je případ, kdy daňová povinnost prokazatelně nevznikla, nebo byla stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2015, čj. 3 Afs 116/2014-31). S ohledem na to, že dle soudu daňová povinnost žalobkyni prokazatelně nevznikla, soud ze shora vyložených důvodů přistoupil podle § 78 odst. 3 s. ř. s. také ke zrušení dodatečných platebních výměrů vydaných SFÚ.

50. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný ve věci úspěch neměl a náhrada nákladů řízení mu proto nepřisluší. Žalobkyně měla se svojí žalobou úspěch a náleží jí proto náhrada důvodně vynaložených nákladů řízení. Soud tedy výrokem pod bodem II přiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení účelně vynaložených na uplatnění práv u soudu. Ty spočívají v zaplaceném soudním poplatku za podání žaloby ve výši 3 000 Kč a nákladech souvisejících se zastoupením žalobkyně advokátem. Tyto náklady jsou tvořeny odměnou za zastupování za dva úkony právní služby (za převzetí a přípravu zastoupení, sepsí žaloby), u nichž sazba odměny činí dle advokátního tarifu 3 100 Kč za jeden úkon právní služby [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), dále jen „advokátní tarif“], tj. 6 200 Kč. Náklady zastoupení dále tvoří náhrada hotových výdajů za dva úkony právní služby po 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), vše zvýšeno o částku 1 428 Kč odpovídající náhradě za 21% DPH z předchozích částek, neboť žalobkyně doložila, že její advokát (resp. společnost Havel & PARTNERS s.r.o., advokátní kancelář, již je advokát společníkem) je plátcem této daně. Celková výše nákladů, které žalobkyni v tomto soudním řízení vznikly, činí 11 228 Kč (3 000 + 8 228). Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobkyni celkem částku 11 228 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně (§ 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.).

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha, 29. dubna 2022

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.

předsedkyně senátu