



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr.Hany Veberové a soudců JUDr.Jitky Hroudové a Mgr.Marka Bedřicha v právní věci žalobce: **Continental Automotive Czech Republic s.r.o.** (dříve Continental Teves Czech Republic, s.r.o.), jakožto právní nástupce zanikající společnosti Continental Automotive Czech Republic s.r.o., IČ 49620614), IČ 62024922, se sídlem Jičín, Valdické Předměstí, Hradecká 1092 v řízení zastoupeného společností VORLÍČKOVA PARTNERS s.r.o., dříve (VORLÍČKOVÁ & LEITNER s.r.o.), se sídlem Praha 1, Jungmannova 31 proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 427/31 (dříve Finanční ředitelství v Praze, se sídlem Praha 2, Žitná 12), v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11.11.2010, čj: 5602/10-1200-203335, čj: 5605/10-1200-203335 a čj: 5597/10-1200-203335

t a k t o :

- I. Žaloby se z a m í t a j í .
- II. Žalobce je povinen zaplatit žalovanému náhradu nákladů řízení ve výši 466,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobami podanými u Městského soudu v Praze, spojenými ke společnému projednání usnesením ze dne 16.1.2014, domáhá přezkoumání a zrušení shora uvedených rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobce.

V žalobě pod sp.zn. 11 Af 5/2011 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 11.11.2010, čj: 5597/10-1200-203335, kterým zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi ze dne 19.4.2010, čj: 83057/10/057912203402, kterým byla potvrzena daňová povinnost za zdaňovací období od 1.10.2004 do 30.9.2005 ve výši 189.458.966,-Kč a žalobce se v odvolání domáhal změny rozhodnutí, aby daň z příjmů právnických osob za uvedené období byla dodatečně snížena o 30.225.813,-Kč.

V žalobě vedené pod sp.zn. 11 Af 3/2011 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 11.11.2010, čj: 5602/10-1200-203335, kterým zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Brandýse nad Labem-Staré Boleslavi ze dne 19.4.2010, čj: 83172/10/057912203402, kterým byla potvrzena daňová povinnost za zdaňovací období od 1.10.2005 do 30.9.2006 ve výši 186.638.184,-Kč, když žalobce v podaném odvolání navrhoval změnu rozhodnutí správce daně tak, aby za uvedené období byla snížena dodatečně daň o 41.637.678,-Kč.

Žalobou vedenou u zdejšího soudu pod 11 Af 4/2011 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 11.11.2010, čj: 5605/10-1200-203335, kterým zamítlo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Brandýse nad Labem-Staré Boleslavi, kterým správce daně potvrdil daňovou povinnost za zdaňovací období od 1.10.2006 do 31.12.2007 ve výši 185.683.560,-Kč, když žalobce v odvolání navrhoval změnu rozhodnutí správce daně, aby daň z příjmů právnických osob za uvedené období byla dodatečně snížena o 41.471.433,-Kč.

Žalobce ve všech podaných žalobách uvedl, že obdržel na základě rozhodnutí ministra průmyslu a obchodu č. 3/2003 o příslibu investičních pobídek ze dne 21.1.2003 souhlas s poskytnutím investičních pobídek ve formě slevy na dani z příjmů ve výši 1.578,4 milionů. V průběhu zdaňovacího období od 1.10.2002 do 30.9.2003 žalobce splnil všeobecné i zvláštní podmínky nutné k čerpání investiční pobídky a tudíž čerpal investiční pobídky ve formě slevy na dani. Po provedení daňové kontroly za zdaňovací období uvedená v jednotlivých napadených rozhodnutích, žalobce zjistil, že výše slevy na dani byla zkalkulována chybně. Zatímco správce daně pro výpočet částky S2 použil sazbu daně ve výši 31%, tj. sazbu daně platnou pro zdaňovací období od 1.10.2002 do 30.9.2003, kdy byla žalobcem sleva na dani poprvé uplatněna, podle žalobce měla být při výpočtu slevy na dani použita jiná sazba daně, platná v uvedených zdaňovacích obdobích a to ve zdaňovacím období od 1.10.2004 do 30.9.2005 ve výši 26%, a v obou zbývajících obdobích, tj. od 1.10.2005 do 30.9.2006 a od 1.10.2006 do 31.12.2007, sazba daně ve výši 24%. Kvůli tomuto rozporu podal žalobce za předmětná zdaňovací období dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob, ve kterých pouze změnil výši uplatňované slevy na dani, tj. při stanovení částky S2, pro účely výpočtu slevy na dani použil uvedenou jinou sazbu daně. Správce daně ale k opraveným údajům uvedeným v dodatečném daňovém přiznání nepřihlédl, výši slevy na dani ani výši daně ve smyslu dodatečného daňového přiznání nezměnil. Tedy použil sazbu daně ve výši 31%. Proti rozhodnutí tak podal žalobce odvolání, ve kterém poukázal na to, že správce daně i žalovaný vycházejí nesprávně z toho, že se částka S2 stanoví pouze v prvním roce uplatnění slevy na dani, tato částka je pro výpočet slevy na dani ve všech obdobích jejího uplatnění fixní a v dalších letech dochází pouze k jejímu upravování o hodnoty jednotlivých meziročních odvětvových indexů cen vyhlášených Českým statistickým úřadem. Žalovaný přitom vychází z textu ustanovení § 35b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a zcela opomíjí text druhého odstavce, na který první odstavce pro účely výpočtení části daně výslovně odkazuje a podle něhož je částka daně pro účely odstavce 1 rovna částce vypočtené sazbou

daně podle § 21 odst. 1 ze základu daně podle § 20 odst. 1. Zákon o dani z příjmu tak obsahuje speciální úpravu pro výpočet této částky právě v odstavci 2, který nefixuje sazbu daně na úroveň 31%, ale odkazuje pro stanovení její výše na aktuální sazbu daně stanovenou v ustanovení § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů, což zpochybňuje jednoznačnost závěru žalovaného. K nahrazení pevně stanovené sazby daně ve výši 31% v rámci druhého odstavce odkazem na sazbu daně dle § 20 zákona o daních z příjmů došlo zákonem č. 438/2003 Sb., který neobsahuje žádné speciální přechodné ustanovení k § 35b odst. 2 zákona o daních z příjmů, které by fixovalo sazbu daně tak, jak dovozuje žalovaný. Vzhledem k absenci speciálního přechodného ustanovení k zákonu č. 438/2003 Sb., nelze odkazem § 35b odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů na ustanovení § 20 odst. 1 téhož zákona rozumět nic jiného, než příkaz použít při výpočtu částky daně pro účely stanovení částek S1 a S2 platnou (aktuální) sazbu daně. Podle žalobce zákonodárce deklaruje, že výše částky daně má být přepočítána každoročně podle vzorce stanoveného v ustanovení § 35b odst. 2 zákona o daních z příjmů, který odkazuje na aktuální sazbu daně. Přitom vychází podpůrně z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20.11.2009, sp.zn. 2 Afs 105/2008. Toto rozhodnutí se sice týká ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, ale dle žalobce jej lze aplikovat i na ustanovení upravující uplatnění slevy na dani, neboť sleva na dani není žádnou absolutní neměnnou hodnotou.

Pokud žalovaný v odůvodnění uvádí, že vyčíslení částky S2 vždy s aktuální sazbou daně by znamenalo nerespektování textu uvedeného v bezprostřední souvislosti s výpočtem částky S2, tedy že „uvedená částka bude výchozí částkou uplatňovanou při výpočtu slevy na dani za všechna zdaňovací období, za která budou slevy uplatňovány“, je nutné tento text vyložit dle žalobce zcela v kontextu celého ustanovení § 35b zákona o daních z příjmů. Výraz „uvedená částka“ představuje onu vyšší částku daně vypočtenou dle odstavce 2, neboť tento text následuje po větě „S2 se rovná částce daně vypočtené podle odstavce 2 za jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházejících k zdaňovacímu období, za které lze slevu uplatnit poprvé, a to ta částka daně, která je vyšší“. V případě poklesu sazby daně se příslušným způsobem snižuje i částka S2. Žalovaný evidentně přikládá slovu „výchozí“ význam identický, s čímž žalobce nesouhlasí. Výchozí znamená počáteční, základní, nikoli však stejný a naopak antonymem slova výchozí jsou výrazy konečný, závěrečný, finální. Dle žalobce tak jakoukoli výchozí hodnotu je možné následně upravit či přesně určit. Poukázal také na to, že citované ustanovení výslovně nepřipouští změnu výchozí částky v případě dodatečného vyměření nižší daňové povinnosti, tedy že změna částky S2 v důsledku poklesu sazby daně zákonem nikde vyloučena není. Žalobce tak dospěl k závěru, že jedinou veličinou (základnou), která je fixována pro účely výpočtu daně tvořící částku S2 je výše hospodářského výsledku dosaženého v jednom ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházejících zdaňovacímu období, za které lze slevu uplatnit poprvé, z něhož se při výpočtu částky daně vychází. Žalobce pak dále popisuje mechanismus výpočtu slevy na dani tak, že

1. poplatník vypočítá částku S1 podle odstavce 2 za zdaňovací období, za které bude sleva uplatněna
2. poplatník vypočítá částku S2 na základě výpočtu uvedeného v odst. 2, přičemž vychází z hodnot dosažených ve dvou zdaňovacích obdobích bezprostředně předcházejících zdaňovacímu období, za které lze slevu uplatnit poprvé a tyto násobí sazbou daně podle § 21 odst. 1 zákona o dani z příjmu
3. poplatník porovná, která částka vypočtená způsobem v bodě 2 je vyšší a z této částky ve zdaňovacím období, za které bude sleva uplatněna, vychází.

Výchozí částku poplatník upraví o hodnoty jednotlivých meziročních odvětvových indexů cen vyhlášených Českým statistickým úřadem. Poukazuje na to, že předmětnou větu za středníkem prvního odstavce je nutno vnímat s přihlédnutím k vývoji a účelu právní úpravy týkající se této formy investiční pobídky. Investiční pobídka ve formě slevy na dani byla do zákona o daních z příjmů implementována zákonem č. 72/2000 Sb. o investičních pobídkách a smyslem tohoto druhu podpory bylo zvýhodnit zavádění nebo rozšiřování výroby v oblasti zpracovatelského průmyslu. K přijetí zákona došlo v době, kdy platná sazba daně činila 31%. Tato situace trvala až do přijetí zákona č. 438/2003, který přinesl postupné snížení sazby daně z příjmů právnických osob. Současně došlo k novelizaci ustanovení § 35b odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů tak, že původní znění, ve kterém byla přímo uvedena sazba daně 31% bylo nahrazeno textem, který odkazuje na ustanovení § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů obsahující platnou, a tedy sníženou, sazbu daně. Skutečnost, že zákonodárce provedl změnu příjmu ve výpočtu částky daně, podle něhož se postupuje při stanovení obou částek, tj. S1 i S2, dokládá záměr zákonodárce použít pro kalkulaci částky daně v obou případech platnou sazbu daně. Nelze z toho ale dovodit, že by se nahrazení pevné sazby daně ve výši 31% odkazem na platnou sazbu daně týkalo pouze částky S1 a pro částku S2 by se nadále používala sazba daně platná ve zdaňovacím období, kdy byla sleva poprvé uplatněna. Zákonodárce neprovedl změnu zákona důsledně, což způsobuje určité interpretační potíže při stanovení hodnoty částky S2. Tuto nedůslednost legislativní činnosti potvrzuje novelizace ustanovení § 35b, provedená zákonem č. 261/2007 Sb., kdy byl důvod interpretačních potíží odstraněn. Ve větě první byla zrušena slova „uvedená částka bude výchozí částkou uplatňovanou při výpočtu slevy na dani za všechna zdaňovací období, za která budou slevy uplatňovány“. Důvodová zpráva k tomu uvádí, že „z důvodu snižování sazby daně z příjmů se pro zachování daňových výhod poplatníků v režimu investičních pobídek, kteří rozšířili nebo zmodernizovali výrobu, navrhuje úprava, která zabezpečí, že daň placená uvedenými poplatníky ze zisku z výroby před realizací podpořeného investičního záměru bude odpovídat aktuální sazbě daně“. Tato novela tedy dle žalobce výslovně potvrdila skutečnost, že výpočet obou částek podléhá platné sazbě daně, resp., že tento stav byl cílem zákonodárce. Žalobce je přesvědčen o tom, že ustanovení § 35b zákona o daních z příjmů by mělo být vykládáno teleologicky, měl by být zkoumán účel a smysl zákona a přitom odkazuje na nález Ústavního soudu sp.zn. II. ÚS 277/99 ze dne 9.10.2001. Ve smyslu tohoto nálezu nelze větu za prvním středníkem v ustanovení § 35b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů vykládat natolik restriktivním způsobem, jak činí žalovaný, ale je třeba jej chápat jako určení základny pro stanovení částky S2 pro následné zákonem předvídané úpravy (meziroční odvětvové indexy cen). Skutečnost, že nebyla pravidla chování v právním předpisu jasným a jednoznačným způsobem formulována, nemůže jít k tíži daňového subjektu, což zdůraznil Ústavní soud ve svém nálezu sp.zn. II.ÚS 485/98 ze dne 30.11.1999.

Žalobce připouští, že v řádném daňovém přiznání při výpočtu částky S2 sám použil sazbu daně ve výši 31%, že ale mohl následně své právní závěry přehodnotit. Je to zcela legitimní počítání a nejedná se o žádné účelové jednání.

Žalobce také odkázal na principy zákona o investičních pobídkách, na jehož základě byla sleva na dani žalobci poskytnuta. Základním smyslem tohoto zákona je snaha zvýhodnit vymezené investiční akce bez ohledu na skupinu poplatníků, platí tedy rovné zacházení s investory. Před snížením sazeb daně z příjmů právnických osob rovněž v principu nerozlišoval podporu investičních akcí prostřednictvím založení nové společnosti v České republice (ustanovení § 35a zákona o dani z příjmů) a již existujících společností (ustanovení § 35b zákona o daních z příjmů). Oběma formám realizace investiční akce byla poskytnuta stejná výhoda, a to sleva na dani ve výši daně plynoucí ze zisku generovaných investičních

akcí. Tento princip zůstal zachován i po novele zákona o dani z příjmů provedené zákonem č. 438/2003 Sb., kterou došlo ke snížení sazeb. Nesouhlasí s výkladem žalovaného, že již existující daňový subjekt, který uplatňuje slevu na dani na novou investici, se dostává do principiálně nevýhodnějšího postavení ve srovnání s poplatníkem, který při učinění téže investice zahájil v České republice podnikání. Dalším ze základních principů investiční pobídky ve formě slevy na dani je nepodrobovat dani zisky generované investiční akcí. Tento princip ovšem obsahuje požadavek přizpůsobovat částku S2 platné sazbě daní. Pokud by se částka S2 neměnila dle platné sazby daně, žalobce je nucen nadále odvádět daň ve výši 31% ze zisku generovaných výrobou, na kterou nebyla poskytnuta investiční pobídka, a to po celou dobu čerpání investičních pobídek bez ohledu na to, že sazba daně z příjmů právnických osob byla snížena. Zde je objektivně dána nerovnost dvou skupin poplatníků daně z příjmu. Výklad správce daně a žalovaného nepřispívá k právní jistotě o ochraně důvěry investora, která patří ke znakům právního státu. V důsledku pochybení správce daně byla žalobci dodatečně vyměřena nesprávná výše daně z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období a žalovaný pochybil, pokud tuto nezákonnost nenapravil.

Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě s odkazem na ustanovení § 35b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů trval na závěru, že poprvé vyčíslená částka S2 je výchozí pro všechna zdaňovací období, kdy bude sleva na dani uplatněna. Žalobce byl povinen v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období při stanovení slevy na dani uplatnit pro vyčíslení částky S2 sazbu daně ve výši 31%, tj. ve výši sazby daně platné ve zdaňovacím období, za které se částka S2 vypočítávala poprvé, tj. za zdaňovací období 1.10.2002 - 30.9.2003. Namítané ustanovení § 35b odst. 2 zákona o daních z příjmů, které odkazuje na ustanovení § 21 odst. 1 tohoto zákona, je obecným odkazem na ustanovení, upravující sazbu daně. S ohledem na text věty za středníkem odst. 1 ustanovení § 35b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů se dle žalovaného nejedná o vazbu na aktuální sazbu daně, ale na sazbu aktuální při výpočtu výchozí částky slevy na dani. Částka S2 se po prvním vyčíslení stává částkou uplatňovanou při výpočtu slevy na dani za všechna zdaňovací období, za která budou slevy uplatňovány a nebude se měnit s ohledem na aktuální sazbu daně. Text ustanovení § 35b odst. 2 zákona o daních z příjmů s využitím aktuální sazby daně z příjmů je relevantní při výpočtu částky S2 až od účinnosti zákona č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů, tj. od zdaňovacích období započatých v roce 2008. Žalobcův výklad slova „výchozí“ neodpovídá kontextu a smyslu uvedeného ustanovení v jeho celku; zákon o daních z příjmů jednoznačně pod pojmem výchozí částka mění částku, která nebude po dobu stanovení v § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů měněna. Výše uvedenou novelou nebyla odstraněna nedůslednost původního znění zákona o daních z příjmů, ale došlo ke změně způsobu výpočtu daně, na kterou se nevztahuje sleva na dani z titulu investičních pobídek (částka S2); důvody změny zákona lze nalézt v důvodové zprávě v citovaném zákonu. Uvedená ustanovení nejsou natolik nejasná, aby daňový subjekt mohl být poškozen na svých ústavních právech. Poukázal na to, že i sám žalobce ve svém původním řádném přiznání k dani z příjmů vypočetl částku S2 za použití sazby daně ve výši 31%. Žalobce tak nebyl dotčen na svých právech a aplikace předmětných ustanovení zákona byla uplatněna v souladu se zákonem a zásadami spravedlivého zdanění. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

U jednání soudu setrvali účastníci na svých dosavadních stanoviscích.

Ze správních spisů předložených žalovaným správním orgánem zjistil soud následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:

Ve věci projednávané pod 11 Af 5/2011 podal žalobce, resp. právní předchůdce žalobce, společnost Continental Automotive Czech Republic dne 2.3.2010 dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.10.2004 do 30.9.2005, ve kterém změnil oproti vyměření dodatečným platebním výměrem čj: 144012/09/057912201057, vydaným na základě výsledku daňové kontroly dne 9.9.2009, pouze výši uplatněné slevy na dani z titulu investičních pobídek, a to z částky 121.108.154,-Kč na částku 151.333.967,-Kč s odůvodněním, že v předchozím vyměření došlo k chybnému vyčíslení uvedené slevy na dani z příjmů. Správce daně na základě výsledků vytýkacího řízení vedených ve zprávě čj: 75019/10/057930200711 vydal dne 19.4.2010 dodatečný platební výměr čj: 83057/10/057912203402, ve kterém potvrdil slevu na daních z příjmů právnických osob z titulu investičních pobídek v původní výši.

Proti dodatečnému platebnímu výměru podala společnost Continental Automotive Czech Republic s.r.o. odvolání, ve kterém obdobně jako při vytýkacím řízení namítá, že při vyčíslení částky S2 byla správcem daně nesprávně použita sazba daně ve výši 31% místo sazby daně ve výši 26%. Odvolatel požadoval, aby výsledná daň za uvedené období byla snížena o částku 30.225.813,-Kč.

Ve věci projednávané pod 11 Af 3/2011 podal žalobce, resp. právní předchůdce žalobce, společnost Continental Automotive Czech Republic dne 2.3.2010 dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.10.2005 do 30.9.2006, ve kterém změnil oproti vyměření dodatečným platebním výměrem čj: 144016/09/057912201057, vydaným na základě výsledku daňové kontroly dne 9.9.2009, pouze výši uplatněné slevy na dani z titulu investičních pobídek, a to z částky 173,748.456,- Kč na částku 215,356.134,-Kč s odůvodněním, že v předchozím vyměření došlo k chybnému vyčíslení uvedené slevy na dani z příjmů. Správce daně na základě výsledků vytýkacího řízení vedených ve zprávě čj: 75024/10/057930200711 vydal dne 19.4.2010 dodatečný platební výměr čj: 83172/10/057912203402, ve kterém potvrdil slevu na daních z příjmů právnických osob z titulu investičních pobídek v původní výši.

Proti dodatečnému platebnímu výměru podala společnost Continental Automotive Czech Republic s.r.o. odvolání, ve kterém obdobně jako při vytýkacím řízení namítá, že při vyčíslení částky S2 byla správcem daně nesprávně použita sazba daně ve výši 31% místo sazby daně ve výši 24%. Odvolatel požadoval, aby výsledná daň za uvedené období byla snížena o částku 41,637.678,-Kč.

Ve věci projednávané pod 11 Af 4/2011 podal žalobce, resp. právní předchůdce žalobce, společnost Continental Automotive Czech Republic dne 2.3.2010 dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.10.2006 do 31.12.2007, ve kterém změnil oproti vyměření dodatečným platebním výměrem čj: 144028/09/057912201057, vydaným na základě výsledku daňové kontroly dne 9.9.2009, pouze výši uplatněné slevy na dani z titulu investičních pobídek, a to z částky 218,657.730,- Kč na částku 260,129.163,-Kč s odůvodněním, že v předchozím vyměření došlo k chybnému vyčíslení uvedené slevy na dani z příjmů. Správce daně na základě výsledků vytýkacího řízení vedených ve zprávě čj: 75030/10/057930200711 vydal dne 19.4.2010 dodatečný platební výměr čj: 83249/10/057912203402, ve kterém potvrdil slevu na daních z příjmů právnických osob z titulu investičních pobídek v původní výši.

Proti dodatečnému platebnímu výměru podala společnost Continental Automotive Czech Republic s.r.o. odvolání, ve kterém obdobně jako při vytýkacím řízení namítá, že při vyčíslení částky S2 byla správcem daně nesprávně použita sazba daně ve výši 31% místo sazby daně ve výši 24%. Odvolatel požadoval, aby výsledná daň za uvedené období byla snížena o částku 41,471.433,-Kč.

Finanční ředitelství v Praze v napadených rozhodnutích odvolání zamítlo a napadená prvostupňová rozhodnutí potvrdilo. V odůvodnění uvedl správní orgán, že ustanovení § 35b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro zdaňovací období započaté v roce 2004, sice výslovně neodkazuje na částku S2 již dříve vypočtenou, ale z textu je zřejmé, že částka S2 se vyčísluje ve znění zákona účinném pro předmětné zdaňovací období pouze jednou, a to ve zdaňovacím období, za které se částka S2 spolu s částkou S1 vypočítávaly poprvé. Znění ustanovení § 35b před účinností zákona č. 438/2003 Sb. obsahovalo totožný text, a není tedy pochyb, ve kterém okamžiku a s použitím jaké sazby se částka S2 vypočítá. Žalobce je nositelem investičních pobídek a dle ustanovení § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro rok 2003 mohou uplatnit slevu na dani z titulu investičních pobídek po dobu pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž prvním zdaňovacím obdobím je období, ve kterém poplatník splnil všeobecné podmínky podle zvláštního právního předpisu a zvláštní podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů, nejpozději však zdaňovací období, ve kterém uplynuly tři roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu. Z ustanovení je zřejmé, že zákon vymezuje období pěti zdaňovacích období jako celek, který má svá specifika a jedním z nich je také výpočet částky S2, který se provádí použitím sazby daně platné ve zdaňovacím období, za které se částka S2 spolu s částkou S1 vypočítává poprvé (uvedené pravidlo bylo změněno až s účinností zákona č. 261/2007 Sb., a to od zdaňovacích období započatých v roce 2008). Nic na tom nemění ani skutečnost, že první věta ustanovení § 35 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů odkazuje pro stanovení výše sazby daně pro výpočet částky S2 na ustanovení § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů pro každé zdaňovací období. Ustanovení § 35b odst. 1 písm. b) je třeba chápat jako celek a poukázal na to, že žalobce pro vyčíslení slevy na dani z titulu investičních pobídek při sestavování řádného daňového přiznání použil také částku S2 vypočítanou sazbou ve výši 31%. Částka S2 vyčíslená při prvním uplatnění slevy na dani je výchozí pro všechna zdaňovací období, kdy bude sleva na dani uplatněna. Tento závěr je jednoznačný. Pokud žalobce zdůvodňuje nutnost přistupovat k jednotlivým zdaňovacím obdobím izolovaně, charakterem zvláštních podmínek stanovených pro nositele investičních pobídek, poukazuje žalovaný na to, že např. zvláštní podmínka stanovená v § 35a odst. 2 písm. c) zákona je vztažena nikoli ke zdaňovacímu období, jak uvádí v odvolání žalobce, ale výslovně odkazuje na období, za které poplatník může uplatnit slevu na dani, definované v § 35a odst. 3) případně v § 35b odst. 4) zákona o daních z příjmů, to znamená období, za které lze slevu na dani uplatnit jako celek pěti či deseti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období. Jedná se o specifikum nositelů investičních pobídek, které je nezbytné akceptovat. Zároveň není na místě v daném případě postup „v pochybnostech mírněji“, neboť text, že částka S2 je výchozí pro všechna zdaňovací období, kdy bude sleva na dani uplatněna, jednoznačně stanoví, ve kterém zdaňovacím období bude částka S2 podle § 35b odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů vypočítána. O rovném přístupu k oběma typům investorů je možné uvažovat až od účinnosti zákona č. 261/2007 Sb.. Závěrem pak poukázal na to, že investiční pobídky v každém případě představují pro poplatníky, kteří je získají, nesporné zvýhodnění oproti ostatním poplatníkům, proto je nezbytné respektovat jejich specifika.

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadená rozhodnutí a řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu tvrzených důvodů v podané žalobě s přihlédnutím ke skutkovému a právnímu stavu, který tu byl v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s.ř.s.“) a dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné.

Při posuzení důvodnosti námitek uvedených v podané žalobě soud vycházel z následující právní úpravy:

Podle § 35b odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. - o daních z příjmů ve znění platném do 31.12.2007 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; výše této částky se nemění, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost

b) $S2$ se rovná částce daně vypočtené podle odstavce 2 za jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, za které lze slevu uplatnit poprvé, a to ta částka daně, která je vyšší; uvedená částka bude výchozí částkou uplatňovanou při výpočtu slevy na dani za všechna zdaňovací období, za která budou slevy uplatňovány; tato částka bude upravena o hodnoty jednotlivých meziročních odvětvových indexů cen vyhlášených Českým statistickým úřadem, a to počínaje indexem vztahujícím se ke zdaňovacímu období, za které byla tato částka vypočtena; výše této částky se nemění, je-li za příslušné zdaňovací období dodatečně vyměřena nižší daňová povinnost.^{34d)} Obdobně se postupuje při úpravě částky $S2$, přechází-li poplatník na hospodářský rok.

Podle odst. 2 písm. a) částka daně pro účely odstavce 1 je u poplatníka daně z příjmů právnických osob rovna částce vypočtené sazbou daně podle § 21 odst. 1 ze základu daně podle § 20 odst. 1 sníženého o položky podle § 34 a § 20 odst. 8 a o rozdíl, o který úrokové příjmy zahrnované do základu daně podle § 20 odst. 1 převyšují s nimi související výdaje (náklady).

Podle § 35b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů ve znění platném od 1.1.2008 se $S2$ rovná částce daně vypočtené podle odstavce 2 za jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, za které lze slevu uplatnit poprvé, a to ta částka daně, která je vyšší; tato částka bude upravena o hodnoty jednotlivých meziročních odvětvových indexů cen vyhlášených Českým statistickým úřadem, a to počínaje indexem vztahujícím se ke zdaňovacímu období, za které byla tato částka vypočtena; výše této částky se nemění, je-li za příslušné zdaňovací období dodatečně vyměřena nižší daňová povinnost. Obdobně se postupuje při úpravě částky $S2$, přechází-li poplatník na hospodářský rok.

Podle § 35b odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů ve znění platném do 31.12.2004 byla částka daně pro účely odstavce 1 u poplatníka daně z příjmů právnických osob rovna částce vypočtené sazbou 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).

Mezi účastníky je sporný výklad ustanovení § 35b odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Žalovaný pro výpočet částky $S2$ použil sazbu daně ve výši 31 %, tj. sazbu daně platnou pro zdaňovací období od 1.10.2002 do 30.9.2003, neboť má za to, že částka $S2$ se vyčísľuje ve znění zákona účinném pro předmětné zdaňovací období pouze jednou, a to ve zdaňovacím období, za které se částka $S2$ spolu s částkou $S1$ vypočítávaly poprvé. Naproti tomu žalobce zastává názor, že měla být při výpočtu slevy na dani použita sazba daně platná vždy v daném zdaňovacím období, tedy ve zdaňovacím období od 1.10.2004 do 30.9.2005 ve

výši 26%, a v obou zbývajících obdobích, tj. od 1.10.2005 do 30.9.2006 a od 1.10.2006 do 31.12.2007, sazba daně ve výši 24%.

Městský soud v Praze dospěl k závěru, že hodnota neboli konstanta S2 je v § 35b zákona o daních z příjmů definována dostatečným způsobem. Spor není mezi účastníky ohledně úpravy dle odstavce 1 písm. b) věty první před středníkem, dle kterého se S2 rovná částce daně za jedno ze zdaňovacích období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, za které lze slevy uplatnit poprvé, a to ta částka daně, která je vyšší. Spor nastává ohledně výkladu části věty první za středníkem, dle které takto „uvedená částka bude výchozí částkou uplatňovanou při výpočtu slevy na dani za všechna zdaňovací období, za která budou slevy uplatňovány“. Soud má za to, že tuto větu, která byla z právní úpravy vypuštěna až novelou č. 261/2007 Sb. s účinností od 1.1.2008 rozhodně nelze přehlédnout a nelze vytýkat žalovanému, že se při výpočtu částky S2 obsahem této věty řídil. Žalobce se v podané žalobě snaží její význam zpochybnit, když vychází ze závěru, který si sám učinil, a to, že odstavec 2 písm.a) po změně textu zákona provedené zákonem č. 438/2003 Sb. obsahuje vazbu na aktuální sazbu daně. Jak soud níže uvede podrobněji, rozhodně nelze tuto větu vykládat tak, že sleva se odvíjí od částky aktuální sazby daně v období, kdy slevy na dani žalobce uplatňoval. Pokud jde o aplikaci předmětné věty při vyčíslení výše slevy na dani z titulu investičních pobídek je podstatné, že tato věta byla v zákoně zařazena a byla tedy platná ve všech zdaňovacích obdobích, ze která žalobce slevy na dani z titulu investičních pobídek uplatňoval. Žalovaný neměl důvod odchýlit se od platné právní úpravy a jeho postupu nelze nic vytknout, jestliže částku S2 vypočtenou dle odstavce 2 vzal jako výchozí pro výpočet slevy na dani i pro všechna následující zdaňovací období.

Pokud jde o výklad spojení „výchozí částka“, to je nutno dle soudu vykládat tak, že jde o částku S2, která byla vypočtena podle části věty první ustanovení § 35b odst. 1 písm. b) před středníkem podle odstavce 2 za jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, za které lze slevu uplatnit poprvé, čili že jde o částku, která byla vypočtena podle klíče, který je zde uveden s odkazem na odstavec 2, ze kterého tedy bude žalovaný při výpočtu slevy na dani za další zdaňovací období vycházet, tedy bude podkladem pro další výpočty. Takto vypočtená výchozí částka je vypočtena dle uvedených pravidel a z právní úpravy jednoznačně vyplývá, že podstatné pro její určení je, v jaké výši byla vypočtena za jedno za dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, za které lze slevu uplatnit poprvé. Žádná jiná odмінka tam stanovena není. Z tohoto závěru žalovaný správně v napadeném rozhodnutí vycházel.

Žalobce své tvrzení o tom, že se sleva na dani odvíjí od částky aktuální sazby daně, opírá o znění ustanovení § 35b odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů po novele učiněné zákonem č. 438/2003 Sb. s účinností od 1.1.2005, když dovozuje, že touto novelou došlo k nahrazení pevně stanovené sazby daně ve výši 31% a že by se v důsledku této novely mělo vycházet z aktuální sazby daně platné ve zdaňovacích obdobích, kdy žalobce slevu na dani uplatňoval. Takový závěr ale ze zákona dle soudu nevyplývá. Naopak z obsahu odstavce 2 je patrné, že se zde hovoří pouze o způsobu výpočtu hodnoty S2, která se dosadí do vzorce uvedeného v odstavci 1. Není dle soudu rozhodné, jestli zákon při výpočtu S2 vychází z fixně dané sazby daně 31 % nebo jestli odkazuje na ustanovení § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ze zákona totiž vyplývá, že se výpočet podle odstavce 2 vztahuje k sazbě daně aktuální pro zdaňovací období, pro které se částky S1 a S2 vyčísľují. Rozhodné tedy je, že se vypočte určitá suma, která pak platí pro další zdaňovací období, tedy po celou dobu, kdy budou slevy uplatňovány. V důsledku této právní úpravy je dán určitý neměnný stav, který chrání i investora, který má investiční pobídky, neboť ten ví, že bude po zákonem dané

období vycházet při podávání daňového přiznání z pevně daných hodnot, a je tak v podstatě chráněn i např. proti opačné situaci, kdy by došlo ke zvýšení daně. „Konzervace“ má význam proto, že jsou stanoveny konkrétní podmínky a i sám investor ví, jak jsou podmínky nastaveny, když jednou z podmínek je právě částka S2, která je pevně daná, a je tak jednoznačně stanoveno, že za všechna zdaňovací období, za která budou slevy uplatňovány, bude princip jejího stanovení shodný. Novelizované znění ustanovení § 35b odst. 2 písm. a) bylo reakcí na změnu výše daně, která byla do té doby fixně dána ve výši 31% a s ohledem na snižování sazeb daně od zdaňovacího období započatého v roce 2004 odpovídajícím způsobem tuto změnu do zákona zapracovat. Neznamená to ale, že by z této změny bylo možno dovodit správnost závěru žalobce, tedy že veličina S2 se bude měnit v každém období, ve kterém bude žalobce podávat daňové přiznání, podle aktuální výše daně z příjmů. Jak soud již uvedl, tento závěr ze zákona nevyplývá a závěr žalovaného že částka S2 vypočtená za zdaňovací období od 1.10.2002 do 30.9.2003 spolu s částkou S1 poprvé (v tomto případě sazbou daně 31 %) bude výchozí částkou uplatňovanou při výpočtu slevy na dani z titulu investičních pobídek za všechna zdaňovací období, za která budou slevy na dani uplatňovány, byl v souladu se zákonem o daních z příjmů.

Žalobce na podporu svých tvrzení odkázal také na důvodovou zprávu k novelizaci ustanovení § 35b, provedené zákonem č. 261/2007 Sb., dle které „z důvodu snižování sazby daně z příjmů se pro zachování daňových výhod poplatníků v režimu investičních pobídek, kteří rozšířili nebo zmodernizovali výrobu, navrhuje úprava, která zabezpečí, že daň placená uvedenými poplatníky ze zisku z výroby před realizací podpořeného investičního záměru bude odpovídat aktuální sazbě daně“. Z toho žalobce dovozuje, že zpráva potvrdila skutečnost, že výpočet obou částek podléhá platné sazbě daně. Jak již soud shora uvedl, nemůže mít novela provedená tímto zákonem vliv na rozhodování žalovaného, neboť nabyla účinnosti až od 1.1.2008, tedy po skončení daňových období, za která žalobce slevy uplatňoval a nelze vytýkat žalovanému, že aplikoval při rozhodování zákon v platném znění. Žalovaný správně odkázal na přechodná ustanovení tohoto zákona, dle kterých se žalobcem navrhovaný postup mohl uplatňovat až od zdaňovacích období započatých v roce 2008, neboť není retroaktivní.

Soud neshledal důvodnou ani námitku žalobce, že žalovaný při rozhodování vychází z textu ustanovení § 35b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a zcela opomíjí text druhého odstavce, na který první odstavec pro účely výpočtení části daně výslovně odkazuje a podle něhož je částka daně pro účely odstavce 1 rovna částce vypočtené sazbou daně podle § 21 odst. 1 ze základu daně podle § 20 odst. 1. Z napadeného rozhodnutí je jasně patrné, že žalovaný ustanovení odstavce 2 neopomíjí, pouze z něj učinil jiný závěr než žalobce, když má za to, že změna v odstavci 2 spočívající v uvedení odkazu na ustanovení § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů namísto fixně dané sazby daně 31 % vliv na výpočet částek S1 a S2 má, ale že je nutno aktuální sazbu daně zphlednit vždy ve zdaňovacím období, pro které se tyto částky dle odstavce 1 vypočítávají.

Vzhledem k tomu, že soud dospěl k závěru, že právní úprava uvedená v ustanovení § 35b zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro zdaňovací období od 1.10.2002 do 30.9.2003, kdy byla sleva na dani po splnění podmínek uplatněna poprvé, tak i ve znění platném v jednotlivých zdaňovacích obdobích, je jednoznačná a nezbuzuje pochybnosti o jeho výkladu, neshledal důvod pro aplikaci žalobcem namítané zásady „v pochybnostech ve prospěch“

Důvodná není ani námitka žalobce, že je objektivně dána nerovnost dvou skupin poplatníků daně z příjmu a žalobce se v důsledku toho cítí diskriminován. Z právní úpravy je

patrné, že všichni investoři, kteří byli v právní pozici žalobce, měli zcela shodné podmínky pro podnikání a zcela shodné povinnosti z toho plynoucí. Soud považuje za nutné zdůraznit, že není možno daňového poplatníka, který podniká za určitých podmínek, když v případě žalobce došlo k rozšíření investic, srovnávat s poplatníkem, který po poskytnutí příslibu zahájil podnikání. Vždy je nutno daňového poplatníka srovnávat pouze s daňovým poplatníkem, který je ve zcela shodné pozici, jako je daňový poplatník, který se srovnání domáhá. Žalobce uvedl shodnou námitku i v odvolání a žalovaný se s ní dostatečně vypořádal v napadeném rozhodnutí, když kromě již uvedeného zdůraznil, že o rovném přístupu bylo možné uvažovat až od účinnosti zákona č. 261/2007 Sb., přičemž mu nelze vytýkat, že při rozhodování vycházel ze zákona platného v jednotlivých zdaňovacích obdobích, za která žalobce slevu na dani uplatňoval.

Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.11.2009, sp.zn. 2 Afs 105/2008 považuje soud také za nepřiléhavý, neboť řeší zcela jinou problematiku jiného ustanovení (§ 25 odst. 1 písm.w). Jak soud již shora uvedl, žádné výkladové pochybnosti ustanovení § 35b nehledal.

Ze všech shora uvedených důvodů soud žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalovaný byl ve věci úspěšný, proto mu přísluší právo na náhradu účelně vynaložených nákladů řízení proti neúspěšnému žalobci. Vzhledem k tomu, že zástupce žalovaného sice uplatnil u jednání náhradu hotových výdajů, avšak nedoložil podklady pro vyčíslení jízdného za použití automobilu na cestě z Brna do Prahy a zpět, ačkoli byl u jednání soudem poučen o tom, že pokud nespecifikuje požadované náklady, bude soud vycházet z toho, že uplatnil náklady řízení ve výši stravného a ve výši ceny jízdenky Brno – Praha a zpět za použití Českých drah. Náhradu nákladů řízení proto představuje v dané věci náhrada jízdních výdajů zástupce žalovaného, a to za cestu vlakem z Brna do Prahy a zpět v částce 400,- Kč (sídlo žalovaného správního orgánu – Odvolacího finančního ředitelství se nachází na adrese Brno, Masarykova 31). Tato výše je soudu známa z jízdenek předložených pracovníky žalovaného u jiných soudních jednání. Dále bylo žalovanému přiznáno stravné ve výši 66,- Kč dle ustanovení § 2 písm. a) vyhlášky č. 472/2012 Sb. Celková výše nákladů řízení žalovaného tedy činí 466,- Kč.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 ustanovení § 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.

V Praze dne 5. června 2014

JUDr. Hana V e b e r o v á
předsedkyně senátu