



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců Mgr. Jana Kašpara a JUDr. Ing. Viery Horčicové v právní věci žalobce: **SYNTHOS Kralupy, a. s.**, se sídlem O. Wichterleho 810, Kralupy nad Vltavou, IČ 28214790, zast. Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem, se sídlem tř. 1. máje 97, Liberec, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, Žitná 12, Praha 2, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 5. 2008 čj. 3013/08-1200-203903

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 22. 5. 2008 čj. 3013//08-1200-203903 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 19.400,- Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám Mgr. Davida Hejzlara, advokáta.**

Odůvodnění

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání rozhodnutí žalovaného uvedeného v záhlaví, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti vyměření daně za zdaňovací období roku 2005 na základě dodatečného přiznání k dani z příjmu právnických osob ze dne 29. 8. 2007, kterým byla žalobci vyměřena daň ve výši 54,235.669 Kč.

Žalobce v žalobě uvádí, že mu byl rozhodnutím Ministerstva průmyslu a obchodu ze dne 6. 6. 2002 čj. 4825/02/2040/1100 poskytnut příslib investiční pobídky spočívající ve slevě na dani z příjmů podle ust. § 1 odst. 2 písm. a) zákona č. 72/2000 Sb. Za rok 2005 podal žalobce dne 2. 7. 2007 dodatečné přiznání, jímž zohlednil, že v roce 2005 uzavřel kupní smlouvy, které byly později shledány absolutně neplatnými. Z důvodu opatrnosti v tomto daňovém přiznání přepočtl slevu na dani podle § 35b odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu, ve znění účinném ke dni 31. 12. 2005 (dále jen ZDP). Proti konkludentnímu vyměření daně v souladu s tímto přiznáním pak podal žalobce odvolání.

V námitce A) žalobce uvádí, že výpočet slevy na dani ponížil o sankci dle § 35b odst. 7 ZDP a dále o částku vyčíslenou správcem daně na základě výsledků daňové kontroly. Tento zvolený postup technicky respektoval výpočetní algoritmus obsažený v ust. § 35b odst. 7 ZDP. V důsledku toho ovšem došlo k absurdnímu důsledku, sankční snížení slevy daně se tím totiž multiplikuje. Výsledek takové aplikace zákona je nesmyslný, nepřiměřeně represivní a zcela jistě v rozporu s úmyslem zákonodárce. Proto by mělo být uvedené ustanovení vyloženo ve prospěch daňového subjektu.

V námitce B) žalobce uvádí, že ust. § 35b odst. 7 ZDP je nejednoznačné, v důsledku čehož mohou interpretací vzniknout nepřijatelné důsledky. Není totiž jasné, zda pro přepočet nároku na slevu na dani má být východiskem sumární změna základu daně nebo má být uvažován spíše absolutní součet položek snižujících a zvyšujících základ daně v souvislosti s nesplněním podmínky podle § 35a odst. 2 písm. a) ZDP. V ust. § 35b odst. 7 se totiž v poslední větě hovoří o odst. 2 písm. a), aniž by bylo řečeno, ke kterému ustanovení se tento údaj vztahuje. Mělo by se tak jednat o odst. 2 téhož paragrafu, kde však žádné podmínky nejsou.

Žalovaný dále dovodil, že na každou změnu základu daně (nahoru i dolů) je třeba pohlížet jednotlivě a za každou je třeba sankční snížení slevy na dani vypočítat zvlášť. K tomu ovšem nedává oporu text tohoto ustanovení, když hovoří o tom, že jde o části základu daně „po snížení o položky podle § 20 odst. 8 a § 34“, když tyto položky se musí vždy odečítat od celkového základu daně a nelze o ně snižovat jednotlivé jeho složky.

V námitce C) žalobce uvádí, že za problematický považuje rovněž postup při snížení slevy na dani na základě daňové kontroly. Ustanovení § 35 ZDP neřeší postup v případě, je-li daňová povinnost opravována dodatečným vyměřením opakovaně a zákon nikde neuvádí, že je třeba sankční snížení slevy opakovat i ve vyměřovacím procesu následného dodatečného přiznání. Nelze souhlasit s žalovaným v tom, že toto snížení bylo důsledkem porušení jiných zvláštních podmínek upravených v § 35a odst. 2 písm. a) ZDP, neboť důvody pro podání dodatečného přiznání byly zcela odlišné od těch, které vedly ke snížení slevy na dani o částku 933.079 Kč v důsledku předchozí daňové kontroly.

V námitce D) pak žalobce uvádí, že dle jeho názoru ve skutečnosti k porušení podmínek dle § 35a odst. 2 ZDP nedošlo. Žalobce totiž tím, že vlastním dodatečným přiznáním odstranil výše zmíněné chyby, dosáhl v konečném důsledku splnění podmínek pro investiční pobídky.

Ustanovení § 35a odst. 2 ZDP neřeší, v jakém časovém rozpětí je poplatník povinen podmínky investičních pobídek splnit. Pokud by došlo ke zjištění porušení podmínek ze strany správce daně, je logické, že následuje zákonná sankce dle § 35b odst. 7 ZDP. Pokud však došlo k nápravě z iniciativy daňového subjektu, není logické ani spravedlivé, aby za tuto svou snahu byl stižen majetkovou sankcí.

Žalobce poukazuje rovněž na to, že investiční pobídky jsou určeny především pro velké společnosti s mnohamilionovým obratem, u nichž je dodatečné daňové přiznání zcela běžnou záležitostí.

V části žaloby E) pak žalobce všechny žalobní body shrnuje.

Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě uvedl, že ji nepovažuje za důvodnou a navrhuje její zamítnutí.

K námitce A) uvádí, že způsob snížení slevy na dani byl daném případě proveden v souladu se zákonem, ustanovení dle jeho názoru není nejednoznačné.

K námitce B) uvedl, že dle jeho názoru je z ustanovení § 35b odst. 7 ZDP zřetelně patrné, že v závěru druhé věty se ustanovením odst. 2 písm. a) myslí § 35a odst. 2 písm. a) a nikoli § 35b odst. 2 písm. a).

K námitce C) uvedl, že sankce vyčíslená na základě zprávy o daňové kontrole byla stanovena v souladu s § 35b odst. 7 ZDP.

Pokud jde o snížení slevy na základě provedené daňové kontroly (námitka D), žalovaný uvádí, že bylo provedeno z důvodu porušení podmínek dle § 35a odst. 2 písm. a) ZDP, nejedná se proto o duplicitní snížení slevy, jak uvádí žalobce.

K námitce E) pak žalovaný uvedl, že § 35b odst. 7 ZDP stanoví následky spojení s nedodržením podmínek dle § 35a odst. 2 písm. a) ZDP a je lhostejno, zda porušení podmínek zjistí správce daně anebo daňový poplatník. Zákon rovněž nikde neupravuje vyloučení následků spojených s nedodržením podmínek v případě podání dodatečného daňového přiznání daňovým subjektem.

K tomuto vyjádření podal žalobce repliku, v níž uvedl, že žalovaný nijak nereagoval na jeho námitku A) v té části, kde žalobce namítal absurdnost výkladu provedeného žalovaným. Uvádí, že v důsledku provedeného výkladu dochází k tomu, že pokud poplatník zjistí, že jeho přiznání obsahovalo pochybení v jeho neprospěch, jeho daňová povinnost se tím ve skutečnosti zvýší o dvojnásobek částky, o niž by se jinak snižoval.

K žalobnímu bodu B) žalobce poukazuje na to, že výklad zaujatý žalovaným je zcela nelogický. Sankční zvýšení daně je v důsledku užitého postupu počítáno z podstatně vyšší částky, než o kterou se reálně změnil základ daně.

Ze správního spisu vyplývají následující pro rozhodnutí soudu podstatné skutečnosti:

Dne 6. 6. 2002 vydal ministr průmyslu a obchodu rozhodnutí čj. 94/2002 o příslibu investičních pobídek, jímž žalobci vydal souhlas s poskytnutím investičních pobídek spočívajících mj. ve slevě na dani dle § 35b ZDP za podmínek uvedených v tomto rozhodnutí.

Na základě podaného daňového přiznání k dani z příjmů za rok 2005 byla žalobci vypočtena sleva na dani jako 121 019 274 Kč – 34 959 766 Kč, tj. 86 059 508 Kč.

Na základě provedené daňové kontroly bylo u žalobce zjištěno v roce 2005 porušení podmínek dle § 35a odst. 2 písm. a) ZDP a sleva na dani byla snížena o částku 933 079 Kč, současně byl snížen daňový základ o částku 387 673 Kč. Podle výsledku této daňové kontroly byl vydán dodatečný platební výměr, proti kterému nebylo odvolání podáno.

Žalobce následně podal dne 2. 7. 2007 dodatečné daňové přiznání, k němuž připojil průvodní dopis, v němž uvedl, že dodatečné daňové přiznání zohledňuje skutečnost, že v roce 2005 uzavřel absolutně neplatnou kupní smlouvu se společností K-PROTOS.

Dne 30. 8. 2007 pak podal žalobce další dodatečné daňové přiznání, v němž zvolil oproti předchozímu přiznání ze dne 2. 7. 2007 nový způsob výpočtu daňové slevy. Při výpočtu vycházel z nové hodnoty koeficientu S1, koeficient S2 zůstal stejný a slevu na dani

dále ponížil o částku vyčíslenou při daňové kontrole a o částku vyplývající z dodatečně zjištěné neplatnosti kupní smlouvy, jak uvedeno výše.

Finanční úřad v Kralupech nad Vltavou na základě tohoto dodatečného daňového přiznání vyměřil daň konkludentně postupem dle § 46 odst. 5 daňového řádu. Proti tomuto rozhodnutí o vyměření daně podal žalobce odvolání, v němž argumentoval obdobně jako v žalobě.

Žalovaný podané odvolání zamítl žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 22. 5. 2008 čj. 3013/08-1200-203903. V odůvodnění tohoto rozhodnutí uvedl, že zvláštní podmínka, která byla žalobcem porušena, je formulována v zákoně zcela jednoznačně. Investiční pobídky představují pro poplatníky, kteří je získají, nesporné zvýhodnění oproti ostatním poplatníkům, proto poskytnutým výhodám odpovídá také režim při nedodržení zákonem stanovených podmínek. Jedná se o podmínky předem známé, každý subjekt tedy může vyhodnotit své schopnosti dané podmínky dodržet a zvážit následky spojené s jejich nedodržením.

Z ustanovení § 35b odst. 7 ZDP jednoznačně vyplývá, že při výpočtu snížení nároku na slevu na dani se vychází pouze z neuplatněných částek, které snižují základ daně a nesprávné uplatnění částek zvyšujících základ daně. Je tedy zřejmé, že pro účely tohoto ustanovení se k částkám nákladů nebo výnosů, které původní výsledek hospodaření neoprávněně snižovaly, se nepřihlíží.

Z ust. § 35b odst. 7 ZDP je dále zřetelné, že i v druhé větě tohoto ustanovení se výrazem „odst. 2 písm. a)“ myslí § 35a odst. 2 písm. a) ZDP, když v celém předchozím textu tohoto ustanovení se hovoří o § 35a.

Pokud jde o snížení provedené daňovou kontrolou, je rovněž správný postup použitý žalobcem v daňovém přiznání, když započítal nejen částku 13 791 891 Kč za porušení zvláštních podmínek v souvislosti s údaji uvedenými v daňovém přiznání, ale také o částku 933 079 Kč stanovenou na základě provedené daňové kontroly.

Žalovaný dále uvádí, že k porušení podmínek § 35a odst. 2 ZDP ze strany žalobce nepochybně došlo, a proto bylo nutno přikročit k sankčnímu snížení slevy na dani. Ustanovení § 35b odst. 7 ZDP nerozlišuje, zda porušení bylo zjištěno poplatníkem anebo správcem daně. Tato skutečnost bude zohledněna při penalizaci dle § 63 odst. 3 daňového řádu použitím jiné sazby penále. Všichni poplatníci jsou mj. podle § 40 daňového řádu daň v daňovém přiznání správně vyčíslit a ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví vést správné, úplné, průkazné a srozumitelné účetnictví. Důsledky nesplnění těchto povinností pak nese poplatník sám.

Městský soud v Praze žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. O věci přitom rozhodl bez jednání, neboť s tím oba účastníci řízení souhlasili, resp. nevyslovili ve stanovené lhůtě nesouhlas.

Městský soud v Praze nejprve žalobu zamítl rozsudkem ze dne 18. 3. 2010 čj. 10Ca 169/2008-86. Ke kasační stížnosti žalobce byl tento rozsudek zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011 čj. 9 Afs 85/2010-130 a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud shledal původní zamítavý rozsudek Městského soudu v Praze nepřezkoumatelným ve vztahu k žalobní námitce D). K tomu uvedl následující:

Podmínkou pro uplatnění sankčního ustanovení § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů je porušení zákonem stanovených tzv. zvláštních podmínek stanovených v ustanovení § 35a odst. 2 uvedeného zákona. Daňový subjekt je povinen využít v nejvyšší možné míře všech ustanovení zákona o daních z příjmů ke snížení základu daně, a to zejména uplatněním všech odpisů podle § 26 až 33, opravných položek k pohledávkám podle zvláštního právního předpisu a odpočtu daňové ztráty nebo její části podle § 34 odst. 1 v nejbližším zdaňovacím období, kdy je vykázán základ daně.

Tím, že městský soud ve svých úvahách nerozlišil zcela rozdílné důvody, pro které stěžovatel v projednávané věci podával dodatečné daňové přiznání, nevypořádal se plně se žalobní námitkou, dle které oprava základu daně v důsledku následně zjištěné absolutní neplatnosti kupní smlouvy neznamena porušení žádné podmínky stanovené v ustanovení § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů. Dle žalobních námitek, uvedených v bodě III.D žaloby, stěžovatel jednoznačně v souvislosti s opravou výkazného základu daně z důvodu zjištěné absolutní neplatnosti kupní smlouvy namítl, že touto opravou neporušil podmínky uvedené v § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel v této souvislosti uvedl, že při zpracování dodatečného daňového přiznání vycházel ze značně konzervativního předpokladu, že zjištění, která byla předmětem nápravy v dodatečných daňových přiznáních, jsou zároveň skutečností, jež by bylo možno kvalifikovat jako nedodržení podmínek v uvedeném ustanovení zákona, má však za to, že tomu tak není. Uvedl přitom, že postup spočívající v tom, že sám na sebe aplikoval sankční snížení slevy na dani dle věty druhé § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů, nevolil dobrovolně, nýbrž pod tlakem výkladu zákona zastávaného finančním ředitelstvím, který mu v té době byl znám, přičemž přípis finančního ředitelství obsahující tento výklad připojil jako přílohu č. 4 žaloby. Stěžovatel dle svého vyjádření v odvolání proti rozhodnutí žalovaného volil tento postup z důvodu právní jistoty – a to odstranění sankčních rizik, nicméně má za to, že uvedená oprava, tj. důvody pro podání dodatečného daňového přiznání v tomto případě neznamena porušení povinnosti stanovené v ustanovení § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Co měl městský soud ve vztahu k této dodatečné opravě základu daně primárně posoudit, byla proto otázka, zda žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnil, z jakého důvodu dle jeho názoru došlo reflexí absolutní neplatnosti kupní smlouvy v dodatečném daňovém přiznání k porušení zákonné povinnosti maximálně snížit původně vykázaný základ daně, tj. základ daně, ve kterém byl mimo jiné reflektován skutkový a právní stav vycházející z presumpce platnosti uvedené smlouvy. Kasační soud připomíná, že v souladu s výše uvedeným ustanovením je poplatník povinen využít v nejvyšší možné míře všech ustanovení tohoto zákona ke snížení základu daně, a to zejména uplatněním všech fakultativních položek snižujících základ daně.

V případě, že městský soud dospěje k závěru, že rozhodnutí žalovaného dává na tuto otázku kvalifikovanou odpověď, posoudí důvody, pro které je nereflextování následně zjištěné neplatnosti kupní smlouvy již v řádném daňovém přiznání považováno za porušení povinnosti příjemce investiční pobídky maximálně snížit vykázaný základ daně. Jinými slovy dospěje-li městský soud k závěru, že k porušení podmínek § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů došlo i v důsledku následně zjištěné absolutní neplatnosti kupní smlouvy, uvede, o jaké konkrétní fakultativní položky byl povinen daňový subjekt snížit původně vykázaný základ daně. Tyto částky vstupují do výpočtu sankčního snížení slevy na dani dle § 35b odst. 7, věty druhé, uvedeného zákona a mají proto zásadní vliv na zákonnost vypočtené sankce, tj. na zákonnost napadeného rozhodnutí. Pro výpočet snížení slevy na dani je totiž podstatná ta část změny

základu daně po snížení o položky podle § 20 odst. 8 a § 34 zákona o daních z příjmů, která vznikla porušením podmínky podle § 35a odstavce 2 písm. a) tohoto zákona.

Bez výše uvedené úvahy nelze vypořádat žalobní námitku uplatněnou v části III. D žaloby a kasační soud proto v této části považuje rozhodnutí městského soudu za nepřezkoumatelné. K nepřezkoumatelnosti je Nejvyšší správní soud povinen dle § 109 odst. 3 přihlížet z úřední povinnosti.

Vázán tímto právním názorem Městský soud v Praze shledal, že žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť ani žalovaný ve svém rozhodnutí nijak nerozlišoval mezi odlišnými důvody, pro něž žalobce podával dodatečné daňové přiznání. V návaznosti na to pak nelze než konstatovat, že žalobou napadené rozhodnutí nedává kvalifikovanou odpověď na otázku, z jakého důvodu dle jeho názoru došlo reflexí absolutní neplatnosti kupní smlouvy v dodatečném daňovém přiznání k porušení zákonné povinnosti maximálně snížit původně vykázaný základ daně, tj. základ daně, ve kterém byl mimo jiné reflektován skutkový a právní stav vycházející z presumpce platnosti uvedené smlouvy.

Ve vztahu k žalobní námitce D) je proto žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a soud je musel z tohoto důvodu za respektování právního názoru vyjádřeného ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

Pokud jde o ostatní žalobní námitky, Městský soud v Praze neshledal žádný důvod odchýlit se od předchozího posouzení těchto námitek jako nedůvodných, když závěry uvedené v předchozím rozsudku shledal jako správné i Nejvyšší správní soud.

V námitce označené písmenem A) žalobce namítá, že výklad ust. § 35b ZDP provedený žalovaným je nepřiměřeně represivní, když dochází k multiplikaci sankčního snížení slevy daně. Soud s tímto názorem nesouhlasí.

Jak uvedeno, žalobce v podstatě nezpochybňuje, že interpretace ust. § 35b ZDP provedená žalovaným odpovídá textu zákona, namítá pouze, že provedený výklad je nepřiměřeně represivní. Vlastní způsob interpretace tohoto ustanovení však žalobce v žalobě nenabízí.

Soud se narozdíl od žalobce nedomnívá, že by provedená aplikace zákonných ustanovení vedla k absurdním důsledkům a byla vůči žalobci nepřiměřeně represivní. Je zřejmé, že v daném případě byl užit postup, jímž byla vypočtená sleva na dani ovlivněna dvěma způsoby: Jednak tím, že byla přepočtena (snížena) částka S1 a jednak tím, že výsledná sleva na dani byla ještě ponížena o sankci dle § 35b odst. 7 ZDP. Dle názoru soudu snížení částky S1 nemá žádný sankční charakter, pouze se jím při výpočtu slevy na dani zohledňují ty skutečnosti, které měly být poplatníkem zohledněny již v době, kdy podával řádné daňové přiznání. Nejedná se tedy o sankci, ale o nápravu závadného stavu. V přepočtení této částky tedy není možno shledávat nepřiměřeně represivní postup nebo absurdnost, jak dovozuje žalobce.

Snížení slevy na dani podle § 35b odst. 7 ZDP pak již má nepochybně sankční charakter. Pokud by zákon podobné ustanovení neobsahoval, poplatník by v podstatě nebyl motivován stanovené podmínky investiční pobídky dodržovat. Regulérnost takového ustanovení ostatně žalobce nezpochybňuje. Zákon výslovně stanovuje, že sleva na dani

nemůže dosáhnout záporných hodnot a je tedy zřejmé, že v důsledku nedodržení podmínek investiční pobídky se nemůže nositel investiční pobídky dostat do méně výhodné pozice než ostatní poplatníci. Za této situace soudu nepřísluší zpochybňovat úvahu zákonodárce o výši sankce spočívající pouze ve snížení poskytnuté slevy na dani a nepřísluší mu činit závěry o tom, že tato sankce byla stanovena nepřiměřeně vysoká.

Námitku A) proto soud neshledal důvodnou.

V námitce B) žalobce namítá jednak údajnou nesrozumitelnost textu § 35b odst. 7 ZDP, když podle jeho názoru text v poslední větě „... porušením podmínky podle odst. 2 písm. a)“ je nejednoznačný, když neuvedení paragrafu spolu s údajem o odstavci nasvědčuje tomu, že by se mělo jednat o odstavec téhož paragrafu, avšak odst. 2 tohoto paragrafu žádné podmínky neobsahuje. Soud se domnívá, že jde o legislativně-technické nedopatření, které je ovšem zřejmé a nezpůsobuje nesrozumitelnost uvedeného ustanovení. V předchozím textu předmětného ustanovení se hovoří opakovaně o podmínkách stanovených v § 35a odst. 2; za situace, kdy odst. 2 paragrafu v § 35b neobsahuje žádné podmínky a nemůže se proto zcela zjevně jednat o toto ustanovení a nemůže tedy dojít k záměně, je zcela jasné i z textace tohoto ustanovení, že výrazem „podmínky podle odst. 2 písm. a)“ se míní § 35a odst. 2 písm. a) ZDP a nikoli § 35b odst. 2 písm. a) ZDP.

V další části této námítky žalobce namítá, že není možné posuzovat každou změnu základu daně (nahoru i dolů) odděleně, ale musí být posuzovány souhrnně, v důsledku čehož by pak sankční snížení bylo vypočítáno nikoli pouze z těch změn, které základ daně neoprávněně zvyšovaly, ale bylo by přihlédnuto i k těm změnám základu daně, které základ daně neoprávněně snižovaly. Soud souhlasí s názorem žalovaného.

Žalobce namítá, že ve prospěch jím zastávaného výkladu svědčí to, že zákonné ustanovení hovoří o částech základu daně po snížení o položky podle § 20 odst. 8 a § 34, když ono snížení se vždy vztahuje k celkovému základu daně a nikoli k jeho částem. S takto provedeným rozбором soud nesouhlasí. Dle názoru soudu je uvedené ustanovení nutno vnímat tak, že má být vzat v úvahu „základ daně po snížení o položky podle § 20 odst. 8 a § 34“ a ze změn tohoto základu pouze ta část, která vznikla porušením podmínky podle § 35a odst. 2 písm. a) ZDP. Znění tedy nijak nehovoří o tom, že by se snad o položky dle § 20 odst. 8 a § 34 měly snižovat jednotlivé části změny tohoto základu. Tím, že zákon hovoří o „části základu daně“ je dle názoru soudu zřejmé, že má být posuzována každá tato změna izolovaně, nikoli souhrn „všech změn“.

Pokud by měl probíhat přepočít slevy na dani způsobem, jaký naznačuje žalobce, mělo by to podle názoru soudu naopak nelogické důsledky a znamenalo by to značné interpretační obtíže, které je možno demonstrovat na následujícím případě:

Pokud by byla předmětem dodatečného daňového přiznání výhradně jediná změna napravující neoprávněné snížení základu daně, je zřejmé, že výše slevy na dani by zůstala nezměněna, neboť tento následek stanovuje zákon explicitně. Pokud by pak bylo podáno další dodatečné daňové přiznání obsahující pouze jedinou změnu napravující neoprávněné navýšení základu daně, nabízí se dvě možnosti:

- 1) Posoudit tuto změnu izolovaně, čímž by došlo ke snížení slevy na dani (tj. postupovat způsobem zastávaným žalovaným). Pokud by ovšem měl platit výklad zastávaný žalobcem, je zřejmé, že výpočet slevy na dani by pak závisel na okolnosti, zda uvedené změny byly pojaty do jednoho dodatečného daňového přiznání anebo nikoli, tedy na okolnosti, která může být i zcela nahodilá. Takový výklad proto není možno připustit.

- 2) Posoudit tuto změnu v návaznosti na změnu předešlou a v souladu s výkladem zastávaným žalobcem ji „započíst“ vůči předchozí změně a slevu na dani tedy snížit jen o rozdíl vlivu obou změn. Tím by sice byly odstraněny nelogické důsledky popsané v bodě 1), ale bylo by to v rozporu s výslovně zakotveným pravidlem, že k dodatečně zjištěné vyšší daňové povinnosti se nepřihlíží.

Pokud jde o námitku C) žalobce opět pouze zpochybňuje postup užitý v podaném dodatečném daňovém přiznání, ale již neuvádí, jak by mělo být dle jeho názoru postupováno správně. Dle názoru soudu je názor žalovaného plně v souladu s právními předpisy. Pokud na základě daňové kontroly byl změněn základ daně a snížena sleva na dani (a proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému na základě této kontroly nebylo podáno odvolání), je zřejmé, že další dodatečné daňové přiznání musí závěry provedené daňové kontroly převzít. Jsou-li tedy zjištěny změny ovlivňující daňový základ, musí být vztaženy k daňovému základu zjištěnému předchozí daňovou kontrolou a stejně je nutno postupovat i při výpočtu slevy na dani.

Právním názorem, který soud vyslovil v tomto rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Žalobce měl se svojí žalobou úspěch a náleží mu proto náhrada důvodně vynaložených a prokázaných nákladů řízení podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Tyto náklady spočívají v nákladech souvisejících se zastoupením daňovým poradcem v původním řízení před Městským soudem v Praze podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů za 3 úkony právní služby po 2100 Kč (za převzetí věci, sepsí žaloby a podání repliky), a 3 režijní paušály po 300 Kč. Další náklady spočívají v nákladech na zastoupení advokátem v řízení o kasační stížnosti, a to za dva úkony právní služby (převzetí věci a sepsí kasační stížnosti) a dva režijní paušály. Celkem tedy činí náklady na právní zastoupení 12.000,- Kč. K tomu se připočítává daň z přidané hodnoty, jíž jsou oba zástupci žalobce plátcí, ve výši 2.400 Kč. Další náklady představuje zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 2.000 Kč a za kasační stížnost ve výši 3.000 Kč. Proto soud přiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení ve výši 19.400,- Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku nelze podat kasační stížnost; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu /§ 104 odst. 3 písm.a/ s.ř.s./. V takovém případě lze podat kasační stížnost za podmínek uvedených v ustanovení § 102 a násl. s.ř.s. u Městského soudu v Praze, a to ve lhůtě do dvou týdnů po doručení tohoto rozsudku. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Stěžovatel musí být 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.

V Praze dne 16. srpna 2011

Mgr. Jana Brothánková v.r.
předsedkyně senátu