



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **MAFRA, a. s.**, se sídlem Karla Engliša 519/11, Praha 5, zast. Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem se sídlem Šikulova 190/17, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno (pův. žalovaný Finanční ředitelství pro hl. město Prahu), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 4. 2013, č. j. 6 Ca 104/2009 - 64,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 4. 4. 2013, č. j. 6 Ca 104/2009 - 64, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 5. 2. 2009, č. j. 1161/09-1200-106947, **se zrušuje** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit k rukám advokáta Mgr. Jakuba Šotníka náhradu nákladů řízení v celkové výši 23 428 Kč do 30-ti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 5. 2. 2009, č. j. 1161/09-1200-106947, ve věci neuznání slevy na dani z příjmů právnických osob dle ust. § 35b odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

I. Vymezení věci

Stěžovatel dne 21. 12. 2000 předložil Agentuře pro podporu podnikání a investic Czechinvest „Záměr na získání investičních pobídek“. Na jeho podkladě byla Ministerstvem průmyslu a obchodu zaslána stěžovateli nabídka na poskytování investičních pobídek (dále „Nabídka“); ten ji akceptoval dne 8. 11. 2001 a předložil žádost o příslib investičních pobídek (dále „Žádost“), ve které s nabídnutými investičními pobídkami souhlasil. Ministerstvo průmyslu a obchodu po přezkoumání Žádosti vydalo rozhodnutí o příslibu investičních pobídek č. 229/2001 ze dne 13. 2. 2002 (dále „Rozhodnutí“), ve kterém s poskytnutím investičních pobídek vyjádřilo souhlas. Investiční pobídky byly poskytnuty dle § 1 odst. 1 zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (dále jen zákon o investičních pobídkách), a to formou slevy na dani z příjmů dle § 35b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o daních z příjmů), hmotné podpory vytváření nových pracovních míst a hmotné podpory rekvalifikace zaměstnanců.

Stěžovatel uplatnil za zdaňovací období 2007 slevu na dani dle ust. § 35b zákona o daních z příjmů; učinil tak v odvolání proti řádně podanému daňovému přiznání v souladu ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

Žalovaný odvolání zamítl a slevu na dani stěžovateli nepřiznal, přitom námitku nesprávného právního posouzení (dle stěžovatele mělo být postupováno dle zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 30. 1. 2002), neshledal důvodnou. Uvedl, že vzhledem ke skutečnosti, že v Rozhodnutí, které Ministerstvo průmyslu a obchodu vydalo dne 13. 2. 2002 je odkaz na kolaudační rozhodnutí; je zřejmé, že při uplatňování slevy na dani je třeba postupovat podle znění zákona o daních z příjmů před novelou, neboť ve smyslu ustanovení § 35b odst. 4 zákona ve znění před novelou, je nabytí právní moci kolaudačního rozhodnutí jednou z možných podmínek stanovení prvního zdaňovacího období, za které slevu na dani lze uplatnit poprvé. Jelikož kolaudační rozhodnutí povolující užívání staveb, jichž se investiční pobídky týkají, byla vydána a nabyla účinnosti v roce 2001, tj. před vydáním předmětného Rozhodnutí, avšak před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2001, dospěl žalovaný k závěru, že rok 2001 byl prvním zdaňovacím obdobím, za které bylo možno poprvé uplatnit slevu na dani, a rok 2005 zdaňovacím obdobím, za které bylo možné slevu na dani uplatnit naposledy; slevu tak nelze uplatnit v roce 2007.

II. Posouzení věci městským soudem

Spornou v projednávané věci před městským soudem byla otázka právní, a to v jakém znění mělo být ustanovení § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů na danou věc aplikováno; zda ve znění účinném do 29. 1. 2002, tedy před novelou provedenou zákonem č. 453/2001 Sb., či ve znění účinném od 30. 1. 2002, tedy po novele provedené tímto zákonem. Dle názoru žalovaného mělo být postupováno dle § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění do 29. 1. 2002; poukazoval na to, že přechodná ustanovení zákona č. 453/2001 Sb., která se týkají novelizace zákona o investičních pobídkách, stanoví, že řízení zahájená do dne nabytí účinnosti tohoto zákona se dokončí podle dosavadních předpisů;

pokračování

byla-li tedy kolaudační rozhodnutí povolující užívání staveb, jichž se investiční pobídky týkají, vydána a nabyla účinnosti v roce 2001, byl rok 2001 prvním zdaňovacím obdobím, za které bylo možné poprvé uplatnit slevu na dani, a rok 2005 zdaňovacím obdobím, za které bylo možné slevu na dani uplatnit naposledy. Stěžovatel naopak vychází z absence přechodných ustanovení zákona č. 453/2001 Sb. k ustanovení § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů a ze skutečnosti, že Rozhodnutí bylo vydáno dne 13. 2. 2002, tj. po dni účinnosti novely zákona o daních z příjmů. Dle názoru stěžovatele z jednotlivých článků přechodných ustanovení zák. č. 453/2001 Sb., vyplývá právo stanovit jako první zdaňovací období, ve kterém lze uplatnit slevu na dani z titulu investičních pobídek, zdaňovací období 2005 (tj. dle ust. § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů rok, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání Rozhodnutí) a tuto slevu na dani čerpat dále po dobu 4 po něm bezprostředně následujících zdaňovacích období, tj. 2006, 2007, 2008 a 2009. Městský soud stran této otázky přisvědčil stěžovateli, že v daném případě mělo být postupováno podle ustanovení § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění od 30. 1. 2002. Městský soud dospěl k závěru, že s ohledem na to, že zákon č. 453/2001 Sb. neobsahuje žádné přechodné ustanovení, které by výslovně stanovilo, podle jakého znění zákona musí být sleva na dani uplatňována v závislosti na tom, kdy bylo rozhodnutí o příslibu investičních pobídek vydáno, a s ohledem na to, že toto Rozhodnutí bylo v daném případě vydáno dne 13. 2. 2002, tedy po účinnosti novely zákona o daních z příjmů provedenou zákonem č. 453/2001 Sb., mělo být ustanovení § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů aplikováno ve znění od 30. 1. 2002.

Soud se však současně již neztotožnil se stěžovatelem stran samotné interpretace ustanovení § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění od 30. 1. 2002, a to ohledně určení zdaňovacího období, ve kterém bylo možno uplatnit slevu na dani poprvé, resp. nepřisvědčil stěžovateli, že v roce 2007 uplatnil slevu po právu. Městský soud dospěl k závěru, že pokud stěžovatel uplatnil slevu na dani v roce 2007, učinil tak po lhůtě umožněné zákonem, tedy neoprávněně. Městský soud dovodil, že z dikce ustanovení § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění od 30. 1. 2002, vyplývá, že prvním zdaňovacím obdobím, za které měl, resp. byl povinen stěžovatel slevu uplatnit, je zdaňovací období, ve kterém byly splněny všeobecné podmínky podle zákona o investičních pobídkách, zvláštní podmínky podle zákona o daních z příjmů a podmínky obsažené v příslibu investičních pobídek; přitom nejpozději bylo možno slevu na dani uplatnit ve zdaňovacím období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek. V konkrétním případě to bylo zdaňovací období roku 2005, protože v tomto roce uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek; současně uvedl, že od tohoto data se počítá ona pětiletá lhůta, v níž lze slevu čerpat. Městský soud na základě uvedeného učinil závěr, že uplatnění slevy na dani v tomto roce (*tj. v roce 2005 - pozn. NSS*) bylo předpokladem pro její uplatnění v následujících zdaňovacích obdobích, tj. v roce 2006, 2007, 2008 a 2009. Jestliže tedy stěžovatel slevu na dani uplatnil poprvé až v roce 2007 a nikoli již v roce 2005, učinil tak dle názoru městského soudu po uplynutí lhůty stanovené v § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění od 30. 1. 2002, tedy neoprávněně.

Městský soud na základě uvedeného dospěl k závěru, že přestože žalovaný nesprávně na danou věc aplikoval § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění do 29. 1. 2002, tedy před novelou, není dán důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, neboť i na základě nové právní úpravy bylo možno dospět ke shodnému výsledku, tj., že sleva na dani byla stěžovatelem uplatněna neoprávněně a žalovaný nepochybil, pokud mu ji

nepřiznal. (k tomu odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007 - 87).

III. Kasační námitky stěžovatele

Stěžovatel uplatňuje kasační důvod dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). Stěžovatel uvádí, že jakkoli soud shodně s ním dospěl ke stejnému závěru v tom, že mohl uplatnit slevu na dani z titulu investičních pobídek v letech 2005 až 2009, přitom rok 2005 představoval nejzazší období, v němž mohl slevu uplatnit poprvé, dospěl poté dle stěžovatele k nesprávnému závěru, že stěžovatel však nemohl uplatnit slevu poprvé až v roce 2007, ale musel tak učinit již v roce 2005; přitom pokud tak neučinil, neměl na slevu již nárok.

Stěžovatel je přesvědčen, že by tak neučinil v roce 2005, mohl slevu z titulu investiční pobídky uplatnit alespoň ve zbývajících letech 2007, 2008, 2009. Stěžovatel má za to, že se jedná pouze o zákonem danou možnost slevu na dani uplatnit a nikoli o povinnost; je tedy pouze v jeho dispozici, zda a kdy slevu uplatní.

Stěžovatel poznamenává, že nárokuje slevu na dani z příjmů právnických osob z titulu uskutečněné investice do tiskáren; nejedná se tedy o žádnou snahu o zneužití slevy, neboť tiskárny jak v Olomouci, tak v Praze byly skutečně postaveny a denně zajišťují tisk produkce novinového charakteru; tímto je bezpochyby naplněna vůbec základní podmínka pro uplatnění slevy na dani.

Stěžovatel k závěru městského soudu o nutnosti uplatnění slevy v roce 2005, k čemuž dospěl interpretací ust. § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů ve znění po 30. 1. 2002, uvádí, že z gramatického výkladu cit. ustanovení lze dovodit pouze možnost stěžovatele slevu uplatnit; tato legální možnost, vymezená slovy „lze“, je dána zákonem stěžovateli k jeho volné úvaze.

Na podporu svých závěrů odkazuje stěžovatel na důvodovou zprávu k zákonu o investičních pobídkách (sněm. tisk 377), z níž vyplývá, že *„principy navrhovaného systému investičních pobídek byly stanoveny tak, aby na základě jejich uplatnění došlo jak ke zvýšení přílivu významných zahraničních investic do České republiky, tak i k rozšiřování a modernizaci výroby českých podnikatelských subjektů. Jako základní podmínka je stanovena investice do výstavby nového výrobního závodu nebo na rozšíření či modernizaci existujícího výrobního závodu; investice se musí uskutečnit pouze do vybraných odvětví zpracovatelského průmyslu, která používají moderní technologie a výrobní zařízení šetrná k životnímu prostředí, jejichž nedostatek v České republice způsobuje malou konkurenceschopnost našich výrobků na zahraničních trzích.“*

Stěžovatel poukazuje stran interpretace právních norem obecně např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 33/2012, který připouští jako určité interpretační vodítko i důvodovou zprávu. V této souvislosti stěžovatel zmiňuje právě důvodovou zprávu k zákonu č. 192/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách; tímto zákonem byla mimo jiné i prodloužena lhůta pro uplatnění investičních pobídek z titulu slevy na dani z 5 na 10 let, a to právě proto, že subjekty, které byly v minulosti příjemci investičních pobídek, měly mnohdy problém pobídky ve formě slevy

pokračování

na dani vyčerpat v zákonné pětileté lhůtě. Dle stěžovatele tyto důvody odpovídají ekonomickému hledisku, neboť je zcela běžné, že společnosti, které v rámci investičních pobídek vynaloží nemalé finanční prostředky např. na výstavbu nových výrobních hal, generují zisky až po určité době, a to právě v závislosti na ekonomické náročnosti investice. Je proto v rozporu s účelem investičních pobídek, aby společnostem, které tyto nemalé finanční prostředky na investice vynaloží, toliko z důvodu, že následně, např. v prvních dvou letech období, ve kterém mohou tyto investiční pobídky čerpat, nevykáží dostatečný zisk, nebylo umožněno tyto investiční pobídky čerpat vůbec, tj. např. ve zbývajících třech letech, jak je tomu právě v případě stěžovatele. Dle stěžovatele nelze ustanovení § 35b odst. 4 vykládat způsobem, jak činí městský soud. Ve světle takové interpretace se jeví zákonem č. 192/2012 Sb. provedené prodloužení lhůty pro čerpání investičních pobídek jako irelevantní. K prodloužení lhůty došlo právě proto, že subjekty uplatňující slevy na dani z titulu investičních pobídek nevykázaly v prvních letech, kdy mohly investiční pobídky čerpat, dostatečný zisk pro účely uplatnění slevy na dani, čímž docházelo ke značnému zkrácení doby pro její čerpání a tedy k nenaplnění jejich účelu. Pokud by musela sleva na dani být uplatněna již v prvním roce období, za které je možné slevu čerpat, pak je pro společnosti, které nevykázaly v prvním zdaňovacím období dostatečný zisk, zcela bez významu, zda je lhůta pro uplatnění investiční pobídky pět či deset let, neboť za takové situace by jim zcela odpadla možnost tyto investiční pobídky čerpat.

Stěžovatel konstatuje, že před zdaňovacím obdobím 2007 nečerpal investiční pobídky ve formě slevy na dani, neboť v těchto obdobích nevykázal dostatečně vysoký zisk, který by mu umožnil čerpání slevy na dani dle vzorce $S1 - S2$ uvedeného v ust. § 55b odst. 1 zákona o daních z příjmů. V této souvislosti poukazuje na to, že městský soud v napadeném rozsudku vůbec nezohlednil způsob výpočtu slevy na dani uvedený v ust. § 35b cit. zákona; z uvedeného ustanovení lze dovodit, že pokud hodnota $S2$ se rovná hodnotě $S1$ nebo ji převyšuje, je výsledná výše slevy na dani, kterou může daňový subjekt uplatnit, nulová. Účelem investiční pobídky ve formě slevy na dani je, jak plyne z výše uvedeného, osvobodit zisky daňového subjektu od daně, a to v závislosti na jím uskutečněných investicích. Skutečnost, zda byl stěžovatel oprávněn čerpat slevu na dani ve zdaňovacím období 2005 a 2006, musela být proto též posuzovaná v souladu se způsobem stanovení slevy na dani dle ustanovení § 35b odst. 1 cit. zákona. Vzhledem k tomu, že daňová povinnost za zdaňovací období 2005 a 2006 byla nižší než daňová povinnost za zdaňovací období 1999, nebyla splněna podmínka pro čerpání slevy na dani, neboť sleva nemůže dosáhnout záporných hodnot.

Stěžovatel nad rámec uvedeného poukazuje na to, že právní předpis ani neurčuje povinnost neuplatnění slevy na dani správci daně jakkoli oznamovat. Stěžovatel proto neměl povinnost sdělit správci daně, že jako první zdaňovací období pro uplatnění slevy si zvolil rok 2005 s tím, že z důvodu nedostatečně vysoké daně tuto slevu na dani v daném roce neuplatní. Stěžovatel daňové zvýhodnění prokazuje toliko v daňovém tvrzení.

Stěžovatel rovněž poukazuje na to, že žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel z vyjádření Ministerstva financí ze dne 4. 12. 2008, přitom tuto skutečnost žalovaný výslovně potvrdil ve svém vyjádření k žalobě, konkr. na str. 8; jednalo se tak o jeden z podkladů pro zamítavé rozhodnutí žalovaného; tento dokument však nebyl stěžovateli zpřístupněn, a to ani následně městským soudem, kdy byl opatřením předsedkyně senátu vyloučen z nahlížení do spisu. Tento dokument byl stěžovateli poskytnut žalovaným až

následně dne 27. 6. 2011, stěžovatel tedy nemohl tuto skutečnost namítnout již v žalobě jako žalobní bod v zákonné lhůtě, což mu městský soud vyčítá, neboť uvedený dokument neměl k dispozici. Městský soud proto nedůvodně odmítl námitku stran uvedeného dokumentu uplatněnou stěžovatelem při ústním jednání jako opožděnou.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále vyjádřil nesouhlas s přiznáním náhrady nákladů řízení žalovanému a poukázal na rozpor judikatury, jakož i na to, že svůj závěr stran přiznaných nákladů žalovanému soud nikterak neodůvodnil.

Žalovaný ve svém vyjádření vyslovil souhlas s rozsudkem městského soudu a navrhl kasační stížnost zamítnout.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že podrobný obsah správních rozhodnutí, jakož i průběh předchozího daňového řízení a řízení soudního nepovažuje za nutné podrobněji rekapitulovat, neboť stav skutkový není sporný; předmětná rozhodnutí jakož i průběh procesu jsou účastníkům známy.

Sporná ve věci je toliko interpretace ust. § 35b zákona o daních z příjmů.

Městský soud dospěl v napadeném rozsudku ke správnému právnímu závěru stran aplikace cit. ustanovení v relevantním znění, tedy ve znění účinném od 30. 1. 2002. Jakkoli žalovaný aplikoval ve svém rozhodnutí zákon o daních z příjmů ve znění do 29. 1. 2002, tedy vycházel ze zcela odlišného znění cit. ustanovení, městský soud dospěl k závěru, že ani nové znění zákona na věci nic nemění v otázce, zda stěžovatel mohl v roce 2007 slevu na dani uplatnit; konstatoval přitom, že jestliže stěžovatel slevu na dani uplatnil poprvé až v roce 2007, učinil tak po uplynutí lhůty stanovené v § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění od 30. 1. 2002, tedy neoprávněně. Současně dovodil, že uplatnění slevy na dani v roce 2005 bylo *de facto* předpokladem pro její uplatnění v následujících zdaňovacích obdobích, tj. v roce 2006, 2007, 2008 a 2009. Městský soud při svých úvahách však zcela odhlédl od smyslu a účelu zákona, jakož i od důvodů provedené novelizace zákona.

Ústavní již několikrát judikoval, že jazykový výklad představuje „*pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu*“ (viz nález ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, publ. ve Sb. n. u. ÚS, Svazek č. 9, nález č. 163, str. 399, vyhlášen pod č. 30/1998 Sb.). Obdobně lze odkázat na nález Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06, publikovaný pod č. 8, sv. 48 Sb. ÚS. Ústavní soud zde uvedl, že „*[h]istoricko-teleologickým výkladem je zjišťován účel, k němuž měla právní úprava sloužit v době svého přijetí. Směřuje tedy ke zjištění skutečného úmyslu, který zákonodárce měl při přijetí právního předpisu. Záměr zákonodárce lze nalézt v důvodových zprávách, neboť pokud není prokázán opak, je třeba mít za to, že zákonodárce přijal se samotným předpisem i jeho záměr. Ve vztahu k předmětné úpravě lze*

pokračování

mít za to, že byla přijata jako ekonomická stimulace podnikání za účelem rozvoje výstavby a podpory trhu s nemovitostmi. ...Objektivně-teleologickým výkladem, jehož úlohou je vystihnout smysl a účel právní normy v souvislosti s potřebami společnosti v aktuální situaci, v níž se má norma realizovat, nutno dojít k závěru, že původní účel této právní normy je i nadále zachován. Jejím cílem je i v současnosti podpořit podnikání v oblasti výstavby staveb, stejně jako rozšiřování bytového a nebytového fondu. Jestliže se zákonodárce za účelem dosažení určitých racionálních ekonomických a sociálních cílů rozhodne, že určitou skupinu právních vztahů vyjme z omezení vlastnického práva spočívajícího ve zdanění převodu nemovitostí, je třeba se tímto smyslem právní úpravy při její interpretaci a aplikaci řídit, aby bylo dosaženo cíle, který tato právní úprava má.“

Stejný přístup ve svých rozhodnutích uplatňuje také Nejvyšší správní soud; např. v rozsudku ze dne 13. 5. 2004, č. j. 1 As 9/2003 - 90, publ. pod č. 360/2004 Sb. NSS, se mimo jiné konstatuje: „V souladu s principem právní jistoty má každý adresát právní normy právo očekávat, že řešení, která zákonodárce zvolí, jsou racionální a směřují k funkčnímu uspořádání společenských vztahů, a nikoliv naopak. Jestliže zákonodárce z nejrůznějších důvodů zvolí řešení jiné, musí je tím spíše přesně, jasně, určitě a srozumitelně vyjádřit v právních předpisech, jimiž jsou právní normy komunikovány svým adresátům. Neučiní-li tak, je zcela na místě dát přednost takovému výkladu, který je rozumný a odpovídá přirozenému smyslu pro spravedlnost.“ Obdobně lze odkázat např. na rozsudek č. 2 Afs 49/2008 - 159, ze dne 27. 8. 2008, rozsudek č. j. 5 Afs 73/2012 - 41, ze dne 13. 3. 2013, či rozsudek ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 - 69, v němž se zdejší soud mimo jiné právě účelem úpravy investičních pobídek zabýval, byť v jiných souvislostech).

Nejvyšší správní soud konstatuje, že z právní úpravy nelze při použití obecných metod interpretace práva dovodit závěry, k nimž městský soud dospěl; nutno konstatovat, že jakkoli již pominul-li městský soud teleologický výklad právní normy, ani samotným gramatickým výkladem ust. § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů nelze dospět k závěrům, které městský soud učinil.

Podle ustanovení § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů účinného od 30. 1. 2002 slevu na dani podle odstavce 1 lze uplatňovat po dobu 5 po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za které lze slevu na dani uplatnit, je zdaňovací období, ve kterém poplatník splnil všeobecné podmínky podle zvláštního právního předpisu a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem, nejpozději však zdaňovací období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu. V případě, že byla lhůta pro splnění všeobecných podmínek prodloužena podle zvláštního právního předpisu, posunuje se počátek pro uplatnění slevy na dani z příjmů, nejdéle však o 2 roky.

Z dikce shora citovaného ustanovení vyplývá, že prvním zdaňovacím obdobím, za které lze slevu uplatnit, je zdaňovací období, ve kterém byly splněny všeobecné podmínky podle zákona o investičních pobídkách, zvláštní podmínky podle zákona o daních z příjmů a podmínky obsažené v příslibu investičních pobídek. Nejpozději bylo možno slevu na dani uplatnit ve zdaňovacím období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek. V konkrétním případě to bylo zdaňovací období roku 2005, protože v tomto roce uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek. Znamená to tedy, že nejzazším termínem, kdy žalobce mohl slevu na dani

z titulu příslibu investičních pobídek uplatnit poprvé a od kterého se počítá ona pětiletá lhůta, byl rok 2005.

Nejvyšší správní soud na základě uvedeného konstatuje, že z ust. § 35b odst. 4 toliko vyplývá, že pokud daňový subjekt nezapočal s čerpáním slevy na dani již ve dřívějším zdaňovacím období, pak období (v rozhodné době 5 let), po které lze uplatňovat slevu na dani, začíná běžet až zdaňovacím obdobím, ve kterém uplynou 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investiční pobídky. Cit. ustanovení tedy upravuje, odkdy se nejpozději počítá lhůta, v níž může poplatník slevu uplatnit, neřeší však již, zda ji uplatní či nikoli.

Ustanovení § 35b odst. 4 nezakládá nárok na poskytnutí investiční pobídky, ten je založen zákonem o investičních pobídkách, nikoli zákonem o daních z příjmů; správci daně přísluší pouze kontrolovat dodržení těchto podmínek (viz § 7 odst. 4 zák. č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění pozdějších předpisů). Z cit. ustanovení nelze nikterak dovozovat, že pokud není sleva v daném okamžiku uplatněna, celý nárok zaniká; uvedené ustanovení určuje toliko počátek běhu pětileté lhůty, resp. nejzazší okamžik jejího běhu.

Subjekt čerpající slevu na dani z titulu investiční pobídky je oprávněn zvolit, ve kterém roce z období stanoveného dle § 55b odst. 4 zákona o daních z příjmů slevu uplatní a zda ji vůbec uplatní. Bylo tedy zcela v dispozici stěžovatele, zda slevu na dani uplatní v každém zdaňovacím období nebo pouze v některém z nich, a to v průběhu období stanoveném zákonem pro čerpání slevy, tj. v letech 2005 až 2009.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje na rozsudek č. j. 1 Afs 49/2009 - 109, ze dne 26. 8. 2009, v němž se zdejší soud ve skutkově obdobné věci rovněž zabýval otázkou interpretace ust. § 35b odst. 4, byť ve znění zákona do 29. 1. 2002. V cit. rozsudku přitom soud konstatoval: „Ustanovení § 35b odst. 4. zákona o daních z příjmů sice stanoví první zdaňovací období, za které lze uplatnit slevu na dani (v projednávaném případě jde o zdaňovací období roku 2001), avšak jedná se o možnost, nikoliv povinnost tuto slevu uplatnit. Z toho vyplývá, že poplatník může slevu na dani uplatnit kdykoliv poté, co splnil všeobecné a zvláštní podmínky ve smyslu § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů, a zároveň poté, kdy nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí, nebo byl vydán souhlas stavebního úřadu se zahájením zkušebního provozu před vydáním kolaudačního rozhodnutí na první stavbu nebo část stavby, jíž se investiční pobídky týkají. Až od okamžiku, kdy tuto slevu poprvé uplatní, se počítá oněch 5 bezprostředně následujících zdaňovacích období, v nichž lze slevu na dani uplatňovat.“ Od závěrů zde vyslovených nemá důvod se odchýlit senát ani ve věci nyní projednávané.

Dospěl-li městský soud k závěru o tom, že předpokladem pro uplatnění slevy na dani v letech 2006 až 2009 je její uplatnění v roce 2005, nemá takové tvrzení oporu v zákoně. Z dikce ust. § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů ani z jiných právních předpisů nelze takovou podmínku dovodit. Není tedy zřejmé, na základě jakých právních úvah k takovému závěru soud dospěl, neboť zákon takový důsledek chování daňového subjektu nepředvídá. S nesplněním podmínek pro poskytnutí daňového zvýhodnění v podobě slevy na dani z titulu investičních pobídek spojuje zákon o daních z příjmů nepříznivé dopady pro daňový subjekt *expressis verbis* v ust. § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů (obdobně viz ust. § 35a odst. 6 cit. zákona). V případě stěžovatele však nedošlo

pokračování

k porušení žádné z podmínek výslovně stanovených v § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů, stěžovatel neporušil ani některou ze všeobecných podmínek stanovených zvláštním právním předpisem, tj. zákonem o investičních pobídkách. Ostatně takové porušení nebylo ani v řízení shledáno ani konstatováno.

Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že ust. § 35b odst. 4 zákona o daních příjmů určuje toliko období (tj. určitý časový úsek, v projednávané věci 5 let), ve kterém **může** subjekt slevu čerpat, neurčuje však období, kdy tak **musí** poprvé učinit, ani to, zda tak musí učinit vůbec.

Situaci, kdy nárok na slevu zaniká, stanoví pouze ust. § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů, v žádném případě takový důsledek nelze dovozovat z ust. § 35b odst. 4 cit. zákona. Pokud totiž daňový subjekt uplatní např. slevu v určeném pětiletém (resp. nyní v desetiletém) období, které začíná třetím rokem od poskytnutí příslibu, tj. v daném případě v roce 2005 a končí v roce 2009, pouze v některém roce, popř. ji neuplatní v žádném roce, důsledkem je pouze to, že přiznané investiční pobídky formou slevy na dani v plném rozsahu, popř. vůbec nevyužije, jinými slovy, o toto daňové zvýhodnění přichází.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že městský soud dospěl interpretací přechodných ustanovení zákona č. 453/2001 Sb. ke správnému závěru stran aplikace příslušné právní normy na projednávanou věc a správně stanovil období, v němž mohl stěžovatel slevu na dani čerpat. Nicméně poté však dospěl k právním závěrům, které nemají v zákoně oporu, na základě kterých konstatoval, že stěžovatel slevu na dani uplatnil neoprávněně, učinil-li tak poprvé až v roce 2007; současně dovodil, že pokud tak stěžovatel neučinil již v roce 2005 (tj. do 3 let od vydání Rozhodnutí), nemohl již v dalších letech 2006 až 2009 slevu čerpat., resp. nárok na slevu mu zanikl. Pokud na základě uvedeného poté městský soud dospěl k závěru, že i přes nesprávný postup žalovaného stran aplikace příslušné právní normy jeho rozhodnutí ob stojí, nelze mu přisvědčit.

Nejvyšší správní soud shledal rozsudek městského soudu nezákonný, neboť jakkoli městský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci správné zákonné ustanovení, interpretoval jej v rozporu s běžnými interpretačními metodami, resp. nepřistoupil k výkladu konformnímu s účelem a smyslem zákona, na základě čehož dospěl k nesprávným závěrům.

Nezákonným shledal Nejvyšší správní soud rovněž rozhodnutí žalovaného, který na věc aplikoval nesprávnou právní normu, přitom právě tato skutečnost vedla k rozhodnutí o nepřiznání slevy. Žalovaný totiž v důsledku nesprávného postupu dle právní úpravy účinné do 29. 1. 2002 stanovil odlišně počátek běhu 5-leté lhůty – a to v roce 2001, poslední rok pro čerpání slevy proto připadl na rok 2005; v roce 2007 tedy nemohl stěžovatel slevu již uplatňovat.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že jsou dány důvody pro postup dle ust. § 110 odst. 2 s. ř. s., proto současně se zrušením napadeného rozsudku městského soudu pro nezákonnost zrušil i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti, jakož i o nákladech řízení o žalobě před městským soudem v souladu s ust. § 60 odst. 1 ve spojení s ust. § 120 s. ř. s. takto:

Stěžovateli, který byl ve věci úspěšný se přiznává náhrada nákladů řízení dle advokátního tarifu za následující úkony právní služby:

a) v řízení o kasační stížnosti za dva úkony právní služby dle ust. § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu – převzetí a příprava zastoupení a podání kasační stížnosti a 2x režijní paušál, celkem 6200 + 600, tj. celkem 6800 Kč; protože právní zástupce předložil osvědčení o registraci plátce DPH, zvyšuje se tato částka dle § 14a advokátního tarifu o DPH ve výši 21%, tj. o 1428 Kč, celkem 8228 Kč; zaplacený soudní poplatek 5000 Kč. Náhrada nákladů v řízení o kasační stížnosti činí celkem 13 228 Kč.

b) v řízení před městským soudem za dva úkony právní služby dle ust. § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (ve znění do 31. 12. 2012) – převzetí a příprava zastoupení a podání návrhu, tj. 2 x 2100 Kč, za jeden úkon právní služby dle ust. § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu - účast na jednání před soudem (dne 4. 4. 2013), tj. 3100 Kč a dále 3 x režijní paušál dle ust. § 13 odst. 3 advokátního tarifu, celkem 8200 Kč; zaplacený soudní poplatek 2000 Kč. Náhrada nákladů v řízení o žalobě činí celkem 10 200 Kč.

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

V Brně dne 29. května 2014

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu