ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **SYNTHOS Kralupy a.s.,** se sídlem O. Wichterleho 810, Kralupy nad Vltavou - Lobeček, zastoupený Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97, Liberec, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 5. 2008, č. j. 3013/08-1200-203903, o dani z příjmů právnických osob, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 3. 2010, č. j. 10 Ca 169/2008 - 86,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 3. 2010, č. j. 10 Ca 169/2008 – 86, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností brojí žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 5. 2008, č. j. 3013/08-1200-203903, kterým žalovaný zamítl stěžovatelovo odvolání proti vyměření daně za zdaňovací období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2005.

V odůvodnění svého rozhodnutí se městský soud neztotožnil s námitkou, že výklad § 35b odst. 7, věty druhé, zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o daních z příjmů“), provedený žalovaným je příliš represivní. Stěžovatel argumentoval, že je-li podáváno dodatečné

daňové přiznání na nižší daňovou povinnost, než jaká byla uvedena v řádném daňovém přiznání, je nutno zároveň snížit částku S1 v § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, což samo o sobě snižuje slevu na dani. Stěžovatel považoval snížení částky S1, k němuž by přistoupilo ještě následné snížení slevy na dani podle věty druhé ust. § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů, za multiplikaci snížení slevy na dani, což dle něj je nesmyslné, nepřiměřeně represivní a v rozporu s úmyslem zákonodárce. Městský soud k tomu uvedl, že snížení částky S1 nemá sankční charakter, protože se takto v daňovém přiznání promítají skutečnosti, které měly být zohledněny již v době podání řádného daňového přiznání. Snížení slevy na dani dle § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů má dle městského soudu již sankční charakter, ale vzhledem k tomu, že zákon nedovoluje, aby dosáhla sleva záporných hodnot, nemůže se nikdy daňový subjekt dostat do horší situace, než v jaké by byl, kdyby mu investiční pobídka přiznána nebyla.

Městský soud nepřisvědčil ani námitce, že ust. § 35b odst. 7, věty druhé, zákona o daních z příjmů není přesné a srozumitelné. Stěžovatel poukazoval na tu část uvedeného ustanovení, dle kterého: „*... nárok na slevu za zdaňovací období, ve kterém tato podmínka nebyla dodržena, se snižuje o částku ve výši součinu dvojnásobku sazby daně podle § 21 odst. 1 a té části změny základu daně po snížení o položky podle § 20 odst. 8 a § 34, která vznikla porušením podmínky podle odstavce 2 písm. a)...*“, přičemž konstatoval, že použitým odkazem na odst. 2 písm. a) je třeba rozumět odst. 2 písm. a) stejného paragrafu (tj. § 35b) zákona o daních z příjmů, kde ovšem není uvedena žádná podmínka. Dle názoru městského soudu je nutno vyjít z toho, že odkaz na „odst. 2 písm. a)“ směřuje k § 35a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, protože v textu druhé věty ust. § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů se opakovaně odkazuje na podmínku v § 35a odst. 2 písm. a). Uvedený odkaz nemůže směřovat k § 35b odst. 2 písm. a) také proto, že v daném ustanovení není obsažena žádná podmínka.

V další námitce uplatněné v žalobě k městskému soudu stěžovatel uvedl, že z jeho strany ani nedošlo k porušení podmínky v § 35a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Tvrdí, že skutečnosti, které uvedl do dodatečného daňového přiznání, uvedl z důvodu extrémně konzervativního a opatrného přístupu, aby se vyhnul jakýmkoliv sankcím. Přistoupil proto na předpoklad, že důvody pro podání dodatečného daňového přiznání jsou současně skutečnostmi, které porušují podmínky § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů. Podle stěžovatele skutečnost, že reflektoval absolutní neplatnost kupní smlouvy v dodatečném daňovém přiznání, nemůže vést k závěru, že v době podání i řádného přiznání porušil podmínky uvedené v ustanovení zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel také vyjádřil obecný názor, že ke snížení slevy na dani podle § 35b odst. 7, věty druhé, téhož zákona má dojít tehdy, pokud nedodržení podmínky zjistí správce daně v průběhu daňové kontroly, takto ovšem není nutno slevu na dani snižovat, pokud uvedené pochybení zjistí sám daňový subjekt a v dodatečném

daňovém přiznání ji napraví. Městský soud této námitce nepřisvědčil, když konstatoval, že z § 35b odst. 7, věty druhé, citovaného zákona nelze jakýmkoli způsobem dovodit, že sleva na dani se nesnižuje, když nedodržení podmínek je zjištěno a napraveno daňovým subjektem v dodatečném daňovém přiznání. Dále uvedl, že není možné souhlasit se stěžovatelem, že zákon nestanoví časové období, v němž mají být podmínky investičních pobídek splněny. Je-li podmínka formulována tak, že poplatník má určitým způsobem postupovat při sestavování svého daňového přiznání, je zřejmé, že tato povinnost má být splněna nejpozději v termínu pro podání daňového přiznání.

Rozsudek městského soudu napadl stěžovatel kasační stížností, v níž nesouhlasí se závěrem městského soudu, že nenabídl vlastní způsob interpretace § 35b zákona o daních z příjmů. Stěžovatel k § 35a odst. 2 písm. a), § 35b odst. 1 písm. a) a písm. b) a § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů uvedl, že tato ustanovení jsou nejednoznačná a spojená se značnými interpretačními a aplikačními obtížemi, odkázal přitom na obsah žaloby k městskému soudu. K výkladu § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů uvádí, že sankční snížení slevy na dani je možno aplikovat jen v případě, kdy je pochybení zjištěno činností správce daně, nikoli na základě vlastních kontrolních mechanismů daňového subjektu. Stěžovatel poukazuje na tu část § 35b odst. 7, věty druhé, zákona o daních z příjmů, kde se uvádí: „*..., a poplatník je povinen podat dodatečné daňové přiznání za všechna zdaňovací období, ve kterých podmínku nedodržel*“. Z faktu, že před spojkou „a“ je umístěna čárka, stěžovatel vyvozuje, že nejde o souřadicí spojku. Dále pak konstatuje, že text za čárkou v citované části zákona má důsledky tam, kde porušení podmínek pro poskytnutí investičních pobídek nezjistí správce daně. Text před čárkou je pak určen pro případ, kdy správce daně zjistil pochybení daňového subjektu, např. na základě daňové kontroly. Stěžovatel má za to, že § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů souvisí s § 41 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), který stanoví obecné podmínky, za nichž je daňový subjekt povinen podat dodatečné daňové přiznání. Bylo by proto v rozporu s těmito ustanoveními uplatňovat na postup stěžovatele, který v dodatečném daňovém přiznání splnil všechny podmínky pro uplatnění investiční pobídky formou slevy na dani, stejný sankční postup jako v případě, že by bylo nedodržení podmínek zjištěno správcem daně.

Stěžovatel také namítá, že v § 35b odst. 7, větě druhé, zákona o daních z příjmů je uveden odkaz na „odstavec 2 písm. a)“, přičemž dovozuje, že z legislativně technického hlediska takový odkaz směřuje na odstavec 2 téhož ustanovení, tj. § 35b. V § 35b odst. 2 písm. a) však nejsou uvedeny žádné podmínky pro poskytnutí investičních pobídek, z čehož v kombinaci s výše uvedeným vyvozuje, že předmětné ustanovení působí vůči adresátům právní normy nejasně a zmatečně. V takovém případě se dovolává zásady in dubio mitius a poukazuje na rozsudek

Nejvyššího správní soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 5 Afs 151/2004 - 73, a také na judikaturu Ústavního soudu.

Stěžovatel dále namítá, že i aplikace § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů je spojena s nejasnostmi při výkladu. Uvedené ustanovení u částky S1 předpokládá, že je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost, původní částka S1 se nemění. Argumentem a contrario stěžovatel dovozuje, že v případě, je-li podáno daňové přiznání na nižší daňovou povinnost, je třeba částku S1 přepočítat, tj. snížit. Dle stěžovatele snížení částky S1, po němž by mělo následovat snížení nároku na slevu dle § 35b odst. 7, věty druhé, zákona o daních z příjmů, znamená vícenásobné snížení slevy na dani. Výsledek takové aplikace zákona pak považuje za nesmyslný, nepřiměřeně represivní a zjevně i v rozporu s úmyslem zákonodárce. I v tomto případě poukazuje na nejasnost při výkladu § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů a namítá, že v případě pochybností je na místě mírnější postup, k čemuž odkazuje na judikaturu Ústavního soudu.

V kasační stížnosti dále stěžovatel nesouhlasí s hodnocením městského soudu, že v nyní projednávaném případě došlo k porušení podmínek v § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů. V dodatečném přiznání byly z iniciativy stěžovatele podmínky stanovené v daném ustanovení splněny, nedošlo tak ke vzniku újmy na straně státního rozpočtu, a tudíž není namístě aplikovat sankci dle § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů, a to i vzhledem k tomu, že zákon o daních z příjmů jakkoli neupravuje lhůtu pro dodržení uvedených podmínek.

Stěžovatel pak uzavírá, že spatřuje nezákonnost rozhodnutí městského soudu ve skutečnosti, že nebyl aplikován princip in dubio pro libertate, když nebyl z možných výkladů daňových předpisů zvolen ten, který je pro daňový subjekt výhodnější. Takto byla porušena veřejná subjektivní práva stěžovatele, jakož i právo vlastnit majetek zaručené čl. 11 Listiny základních práv a svobod.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil, že stěžovatel sice namítá represi výkladu zákona, avšak vlastní interpretaci nepodává, jen namítá možnost sankčního snížení slevy na dani jen na základě zjištění správce daně, nikoli daňového subjektu v dodatečném daňovém přiznání. Pro aplikaci ust. § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů je lhostejno, zda porušení podmínek uvedených v § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů zjistí správce daně nebo daňový subjekt. Zákon totiž neupravuje vyloučení snížení slevy na dani v případě podání dodatečného daňového přiznání samotným daňovým subjektem. Ust. § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů odkazují k § 35a odst. 2 písm. a) tohoto zákona, nikoli k § 35b odst. 2 písm. a) uvedeného zákona. Předmětná ustanovení zákona nejsou dle názoru žalovaného natolik nesrozumitelná, aby nebylo možno dovodit podmínky pro poskytnutí investičních pobídek, není proto důvod vykládat tato ustanovení ve prospěch daňového subjektu. Žalovaný uvedl, že duplicita sankčního snížení slevy na dani při přepočtení vzorce v § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů nenastává. Poskytnuté

investiční pobídky se dle žalovaného uplatňují v daňovém přiznání, a to ve lhůtě pro podání přiznání.

Žalovaný se s argumentací městského soudu plně ztotožňuje a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatel je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zkoumal při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a odst. 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Ze spisu vyplynuly následující pro věc podstatné skutečnosti. Stěžovatel obdržel rozhodnutím místopředsedy vlády a ministra průmyslu a obchodu č. 94/2002 ze dne 6. 6. 2002, č. j. 4825/02/2040/1000, příslib investičních pobídek ve formě slevy na dani z příjmů dle § 35b zákona o daních z příjmů. Za zdaňovací období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2005 stěžovatel uplatnil investiční pobídku ve formě slevy na dani dle § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů v řádném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob, které bylo místně příslušnému finančnímu úřadu doručeno dne 30. 6. 2006. Stěžovatel následně na uvedené zdaňovací období podal postupně celkem tři dodatečná daňová přiznání. Dne 30. 8. 2007 obdržel místně příslušný finanční úřad v pořadí třetí dodatečné daňové přiznání.

V tomto dodatečném daňovém přiznání byly oproti řádnému daňovému přiznání učiněny úpravy, jimiž zohlednil, že v roce 2005 jako prodávající uzavřel kupní smlouvu, která podle jeho vyjádření byla následně shledána neplatnou. Oproti řádnému daňovému přiznání dále zvýšil částku nákladů a uplatnil další odpisy, celkem ve výši 725 955 Kč, které dle něj neměly souvislost s neplatnou smlouvou.

Stěžovatel tedy podával dodatečné daňové přiznání ze dvou různých důvodů. Jednak uplatnil jako položky dodatečně snižující základ daně odpisy ve výši 629 923 Kč a náklady ve výši 96 032 Kč, které dle jeho vyjádření v průvodním dopise k daňovému přiznání nebyly uvedeny v původním dodatečném daňovém přiznání a které nesouvisí s neplatnou smlouvou. Částka 725 955 Kč, jakožto součet obou částek dříve uvedených, figurovala jako jedna z položek ve výpočtu částky, o níž se dle § 35b odst. 7, věty druhé, zákona o daních z příjmů sníží sleva na dani.

Dále stěžovatel v dodatečném daňovém přiznání provedl opravy základu daně v důsledku následně zjištěné absolutní neplatnosti kupní smlouvy na nemovitý a movitý majetek. Za uvedenou část změny základu daně stěžovatel považoval součet kupní ceny movitostí (151 081 Kč) a nemovitosti (25 534 120 Kč) z neplatné smlouvy a úrok za odloženou splatnost kupní ceny ze smlouvy (111 712 Kč). Stěžovatel uvedl, že důvod neplatnosti smlouvy spočíval ve skutečnosti, že kupní cena byla stanovena na základě znaleckého posudku vypracovaného znalcem, který však nebyl jmenován soudem ve smyslu § 196a odst. 3 obchodního zákoníku.

Komentář [Nss1]: doplnit

Oproti řádnému daňovému přiznání vzhledem k výše uvedeným skutečnostem přepočítal (tj. snížil) částku S1 podle § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, čímž upravil výši slevy na dani podle § 35b uvedeného zákona za rok 2005. Takto upravenou slevu na dani dále snížil postupem podle věty druhé § 35b odst. 7 uvedeného zákona.

Proti konkludentnímu vyměření daně na základě posledního dodatečného daňového přiznání podal stěžovatel dne 29. 10. 2007 odvolání, které bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 5. 2008, č. j. 3013/08-1200-203903. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobou k městskému soudu, jehož rozhodnutí nyní podrobil přezkumu ze strany zdejšího soudu.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že městský soud shora uvedené dva různé důvody pro podání dodatečného daňového přiznání ve svých úvahách při porušení ustanovení § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů nerozlišoval a v tomto důsledku se proto nevypořádal se žalobní námitkou napadající závěr správních orgánů, dle kterého je dodatečné snížení vykázaného základu daně vždy porušením ustanovení § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů.

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 neznamená 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 neznamenají 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 nereflektování 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.

Závěry městského soudu lze však beze zbytku vztáhnout k dodatečnému uplatnění opomenutých odpisů a nákladů nesouvisejícímu s opravami základu daně v důsledku absolutní neplatnosti kupní smlouvy. Takové opomenutí daňového subjektu je totiž zjevným porušením ustanovení § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů, neboť je zcela zřejmé, že o tyto fakultativní položky měl stěžovatel povinnost snížit základ daně již v původním přiznání k dani. Závěry městského soudu, dle kterých se na stěžovatele vztahuje povinnost uplatnit za uvedené porušení zákona sankci dle ustanovení § 35b odst. 7 zákona o dani z příjmů i přesto, že tato pochybení sám napravil v dodatečném daňovém přiznání, jsou proto plně přezkoumatelné.

Kasační soud nesdílí obecnou námitku stěžovatele, dle které je jakékoliv snížení slevy na dani dle ust. § 35b odst. 7, věty druhé, zákona o daních z příjmů možné jen v případě, že je nedodržení podmínek dle § 35a odst. 2 písm. a) tohoto zákona zjištěno správcem daně. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s městským soudem v tom, že stěžovatelem nastíněný výklad ust. § 35b odst. 7, věty druhé, zákona o daních z příjmů ze zákona nijak nevyplývá. Uvedené ustanovení spojuje s nedodržením podmínky dle § 35a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů následek v podobě snížení slevy na dani, aniž by jakkoli stanovil, že slevu na dani může snížit pouze správce daně. Ke snížení slevy na dani tak dochází přímo na základě zákona v kombinaci s nedodržením uvedené zákonem stanovené podmínky. Podstatná pro aplikaci uvedeného ustanovení není proto skutečnost, zda porušení shora uvedeného ustanovení zjistí správce daně či sám daňový subjekt. Podstatná je pouze skutečnost, zda k porušení zákonem stanovené podmínky při vykázání daňového základu v řádném přiznání fakticky došlo.

Stěžovatelova interpretace části ustanovení § 35b odst. 7, věty druhé, zákona o daních z příjmů: „..., *a poplatník je povinen podat dodatečné daňové přiznání za všechna zdaňovací období, ve kterých podmínku nedodržel*“ není správná. Z faktu, že před spojkou „a“ je umístěna čárka, stěžovatel vyvodil, že nejde o souřadicí spojku. Část zákonného ustanovení za čárkou má dle stěžovatele důsledky tam, kde porušení podmínek pro poskytnutí investičních podmínek nezjistí správce daně. Text před čárkou je pak určen pro případ, kdy správce daně zjistil pochybení daňového subjektu např. na základě daňové kontroly. K tomu Nejvyšší správní soud konstatuje, že základní premisa stěžovatelovy úvahy, že spojka „a“ není v citované části ustanovení souřadicí, je mylná. Čárka před uvedenou spojkou „a“ je v textu zákonného ustanovení uvedena proto, že mezi dvě věty hlavní je vložena tato věta vedlejší: „*která vznikla porušením podmínky podle odstavce 2 písm. a)*“. Uvedená spojka „a“ tak, ačkoli se před ní nachází čárka, souřadně spojuje obě věty hlavní. Z

textu uvedeného ustanovení navíc nijak neplyne, že část uvedeného ustanovení týkající se snížení slevy na dani má aplikovat pouze správce daně, nikoli daňový poplatník. Pouze povinnost podat dodatečné daňové přiznání uvedená ve větě druhé § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů je určena jen daňovému poplatníku, jelikož správce daně tuto povinnost za poplatníka ani splnit nemůže. Platí proto závěry učiněné výše, že ke snížení slevy na dani dle věty druhé § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů dochází na základě zákona v kombinaci s nedodržením podmínky podle § 35a odst. 2 písm. a) tohoto zákona, k čemuž musí přihlížet jak správce daně, tak daňový subjekt.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že odkaz na „odst. 2 písm. a)“ použitý v § 35b odst. 7, větě druhé, zákona o daních z příjmů směřuje k § 35b odst. 2 písm. a) téhož zákona. Ve shodě s městským soudem je nutno konstatovat, že uvedený odkaz směřuje k § 35a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Stěžovatelova námitka se týká výkladu této části § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů: „*Nedodrží-li poplatník podmínku uvedenou v § 35a odst. 2 písm. a), nárok na slevu za zdaňovací období, ve kterém tato podmínka nebyla dodržena, se snižuje o částku ve výši součinu dvojnásobku sazby daně podle § 21 odst. 1 a té části změny základu daně po snížení o položky podle § 20 odst. 8 a § 34, která vznikla porušením podmínky podle odstavce 2 písm. a)*...“ (pozn. podtržení ze strany NSS), přičemž podtržený text představuje odkaz, jenž je podroben výkladu. Jakkoli obecně platí, že odkazuje-li právní předpis v rámci jednoho paragrafu z jednoho odstavce na druhý, lze odkázat např. obratem „odstavec 3“. Naopak odkazuje-li se v rámci jednoho právního předpisu z jednoho odstavce určitého paragrafu na ustanovení jiného paragrafu, užívá se např. obratu „§ 3 odst. 3“. Uvedené výkladové pravidlo ovšem nelze absolutizovat v těch případech, kdy by vedlo k absurdním výsledkům v podobě nemožnosti jakkoli aplikovat ustanovení právního předpisu, z něhož je odkazováno, a kdy je jinak možno jednoznačně dojít k závěru, na jaké ustanovení je odkazováno. Posuzovaný odkaz v § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů nemůže smysluplně směřovat k § 35b odst. 2 téhož zákona, protože ust. § 35b odst. 2 neobsahuje žádnou podmínku, kterou odkaz předpokládá. Zdejší soud vychází zcela v souladu s městským soudem z toho, že § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů opakovaně hovoří o podmínkách stanovených v § 35a odst. 2 tohoto zákona, navíc se nezmiňuje o podmínce v žádném jiném ustanovení, jednoznačně tak lze dovodit, že odkazem na „odst. 2 písm. a)“ je míněno ust. § 35a odst. 2 písm. a) uvedeného zákona. V daném ohledu lze využít i srovnání s § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů, který obsahuje de facto shodnou normu a který má téměř shodnou textaci. V případě § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů pak není pochyb, že odkazy na odst. 2 použité v daném ustanovení směřují k § 35a odst. 2 tohoto zákona.

Důvodná není ani námitka, že v případě dodatečného zjištění nižší daňové povinnosti by snížení částky S1, po němž by mělo následovat snížení nároku na slevu dle § 35b odst. 7, věty druhé, zákona o daních z příjmů, znamenalo vícenásobné snížení slevy na dani, což je dle stěžovatele nesmyslná a nepřiměřeně

represivní aplikace zákona, která je zjevně i v rozporu s úmyslem zákonodárce. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s hodnocením městského soudu, že snížením částky S1 se dodatečně zohledňují ty skutečnosti, které měly být poplatníkem reflektovány již v době, kdy podával daňové přiznání. Pokud daňový poplatník uvede v daňovém přiznání nesprávně vyšší částku S1, než která odpovídá skutečnosti, neoprávněně tím vlastně zvyšuje nárokovanou slevu na dani dle § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů. V takovém případě snížení částky S1 na správnou úroveň představuje pouhou nápravu závadného stavu a takovým postupem se zjišťuje, na jakou výši slevy na dani by daňový subjekt měl nárok, kdyby neporušil zákonné podmínky pro její uplatnění. Správným vyčíslením nároku na slevu není jakkoli snižován nárok na slevu na dani dle § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů, který mu náleží. Snížení částky S1 proto nemůže mít nepřiměřeně represivní a nesmyslné důsledky, protože se jím daňový poplatník nedostává do horší situace, než ve které by byl, kdyby nárok na slevu na dani dle § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů vyčíslil hned zpočátku správně.

Až na základě § 35b odst. 7, věty druhé, zákona o daních z příjmů je v případě nedodržení podmínek dle § 35a odst. 2 uvedeného zákona snižován nárok na slevu. Dle uvedeného ustanovení se nárok na slevu snižuje o částku ve výši součinu dvojnásobku sazby daně podle § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů a té části změny základu daně po snížení o položky podle § 20 odst. 8 a § 34 uvedeného zákona, která vznikla porušením podmínky podle § 35a odst. 2 písm. a) uvedeného zákona. Ani snížení nároku na slevu dle § 35b odst. 7, věty druhé, zákona o daních z příjmů nemá nepřiměřeně represivní a nesmyslné důsledky, které by byly v rozporu s úmyslem zákonodárce. V dané souvislosti je nutno si uvědomit, že investiční pobídky představují pro jejich příjemce nespornou výhodu oproti těm subjektům, kterým investiční pobídky nebyly přiznány. Pokud tedy zákon váže možnost uplatnění investiční pobídky, zde slevy na dani dle § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů, na určité podmínky, je zcela legitimní, že stát je oprávněn přísně posuzovat dodržení takových podmínek a jejich nedodržení může být spojeno se snížením nároku na slevu, příp. se zánikem takového nároku. Vzhledem k tomu, že poslední věta § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů nedovoluje, aby sleva na dani dosáhla záporných hodnot, nemůže se nikdy daňový subjekt, jemuž byla přiznána investiční pobídka ve formě slevy na dani, dostat do horšího postavení, než v jakém by byl, kdyby mu tato investiční pobídka přiznána nebyla.

Ani kombinace snížení částky S1, která byla vyčíslena jako nesprávně vyšší, se snížením slevy na dani podle věty druhé § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů nemá stěžovatelem namítané nepřiměřeně represivní a nesmyslné důsledky, které by byly v rozporu s úmyslem zákonodárce. Jak bylo vyloženo výše, snížením částky S1 se pouze dociluje vyčíslení správného nároku na slevu, daný krok sám o sobě proto nezbavuje stěžovatele o žádnou část jeho nároku na slevu, nelze proto u něj vyvozovat jakékoli nesmyslné a represivní účinky. Snížení slevy na dani dle § 35b odst. 7, věty druhé, zákona o daních z příjmů má sankční charakter, ale jak bylo

vyloženo výše, nejde o nepřiměřenou represi. Výpočet snížení slevy na dani dle § 35b odst. 7, věty druhé, zákona o daních z příjmů ze snížené částky S1 není nesmyslná aplikace zákona, protože tímto postupem je dosaženo toho, že se snižuje skutečná výše slevy na dani, a nikoli neoprávněně zvýšená sleva. V dané souvislosti lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010 - 144, dle kterého není možno „*vycházet při výpočtu sankce za porušení podmínky maximálního snížení základu daně z původně uplatněné slevy na dani, která byla stanovena z nesprávné daňové povinnosti, ale je nutno nejprve zjistit nový správný nárok na slevu a teprve od tohoto nově zjištěného nároku na slevu odečíst sankce*“. Pouze takový postup odpovídá základní zásadě správného a úplného zjištění daňové povinnosti.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s námitkou, že pokud dojde k porušení podmínek stanovených v § 35a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, je možno uvedené pochybení napravit v dodatečném daňovém přiznání, aniž by byla povinnost uplatnit sankční snížení nároku na slevu, protože zákon nestanoví žádnou lhůtu, ve které je tak daňový subjekt povinen učinit. Určení okamžiku, k němuž mají být splněny podmínky, je možno vyvodit ze znění § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dle tohoto ustanovení „*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*...“. Zákon zde jednoznačně předpokládá, že slevu na dani lze uplatnit až tehdy, jsou-li splněny všeobecné podmínky stanovené zvláštním právním předpisem a zvláštní podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů. Nejpozději v okamžiku, kdy je sleva na dani dle § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatňována, tak musejí být splněny uvedené podmínky, přičemž podmínka dle § 35b odst. 2 písm. a) tohoto zákona se řadí mezi tzv. zvláštní podmínky pro poskytnutí investiční pobídky formou slevy na dani.

Stěžovatelova argumentace může obstát pouze v případě, kdy se dodatečným daňovým přiznáním mění daňová povinnost, avšak důvody rozdílu oproti poslední známé daňové povinnosti současně neznamenají porušení zákonem stanovených podmínek pro uplatnění nároku na slevu na dani. Dojde-li v době uplatnění investiční pobídky ve formě slevy na dani k porušení podmínky dle § 35a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, jsou tím dány všechny předpoklady ke snížení slevy na dani ve smyslu § 35b odst. 7, věty druhé, zákona o daních z příjmů a snížení slevy na dani ve smyslu uvedeného zákonného ustanovení nastává na základě zákona v kombinaci s nedodržením uvedené podmínky snížení slevy na dani, k němuž již došlo.

Nejvyšší správní soud se neztotožňuje se stěžovatelem, že v daném případě je prostor pro aplikaci zásad *in dubio mitius* a *in dubio pro libertate*. Obě tyto zásady nachází své uplatnění v případě, kdy zákonná ustanovení mohou vést k více

výkladům či jsou nejednoznačná. V takových případech při pochybnostech, který výklad zvolit, je nutno vyjít z mírnějšího výkladu (*in dubio mitius*), tedy výkladu, který je pro nositele základních práv výhodnější (*in dubio pro libertate*). Nejvyšší správní soud však ze shora uvedených důvodů nedospěl k závěru, že by kasační námitky vedly k závěru o namítané nejednoznačnosti jakéhokoli z výše rozebíraných ustanovení zákona o daních z příjmů či o možnosti jejich dvojího výkladu. V takovém případě nebyl dán prostor pro uplatnění těchto stěžovatelem namítaných zásad.

Stěžovatel dále vyjádřil nesouhlas s tou částí rozhodnutí městského soudu, kde je uvedeno, že nenabídl vlastní interpretaci § 35b zákona o daních příjmů, a zastává názor, že v žalobě náležitě objasnil, jak dané ustanovení vykládá. Nejvyšší správní soud považuje uvedenou námitku za nepřípadnou, její důvodnost či nedůvodnost totiž nemůže vést k závěru o nezákonnosti rozhodnutí městského soudu. Hodnocení, zda stěžovatel v žalobě k městskému soudu uvedl vlastní způsob interpretace zákonného ustanovení nebo nikoli, nebylo podkladem pro posouzení správnosti a zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí ze strany městského soudu. Nejvyšší správní soud k tomu konstatuje, že uvedený závěr městského soudu byl vysloven v souvislosti s hodnocením námitky stěžovatele o multiplikaci sankčního efektu v případě snížení částky S1 a následného snížení slevy na dani dle § 35b odst. 7, věty druhé, zákona o daních z příjmů. Z hlediska přezkumu v rámci řízení o kasační stížnosti je v dané věci podstatné, že se v odůvodnění rozhodnutí městský soud námitkou zabýval a že nepochybil při jejím hodnocení, což zdejší soud k námitce hodnotil již výše.

V kasační stížnosti stěžovatel ohledně nejasnosti interpretace § 35a odst. 2 písm. a), § 35b odst. 1 písm. a) a písm. b) a § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů odkázal na námitky uvedené v žalobě k městskému soudu. Zdejší soud k tomu uvádí, že není povinen za stěžovatele kasační námitky jakkoli dohledávat či dovozovat (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2003, č. j. 7 Azs 20/2003 - 44; ze dne 17. 3. 2005, č. j. 7 Azs 211/2004 - 86; ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 As 4/2010 - 94). Z takto obecného odkazu na obsah žaloby k městskému soudu nelze dovodit, v čem konkrétně spatřuje stěžovatel vady rozhodnutí městského soudu. Nejvyšší správní soud se proto zabýval jen těmi námitkami, které byly v kasační stížnosti jasně vyloženy, a k výše uvedenému odkazu na obsah žaloby nepřihlížel, protože se z něj konkrétní námitky vyčíst nedají.

Kasační stížnost je z části důvodná, proto Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v dalším řízení (§ 110 odst. 2, věta první, s. ř. s.).

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

V Brně dne 14. července 2011

JUDr. Radan Malík
předseda senátu