

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **Behr Czech s. r. o.,** se sídlem Víta Nejedlého 1471, Mnichovo Hradiště, zastoupen Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. Máje 97, Liberec, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 6. 3. 2008, č. j. 777/08-1200-203335, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 4. 2010, č. j. 10 Ca 113/2008 - 53,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Společnost s ručením omezeným Behr Czech s. r. o. (dále jen „žalobce“) je nositelem investiční pobídky udělené rozhodnutím ministra průmyslu a obchodu 260/2003 ze dne 16. 12. 2003. Jedná se o investiční pobídku slevy na dani z příjmu, dle § 1 odst. 2 písm. a) zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách (dále jen zákon o investičních pobídkách) a § 35b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále jen „zákon o daních z příjmu).

[2] Dne 2. 7. 2007 podal žalobce dodatečné daňové přiznání z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2005, ve kterém snížil základ daně o odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené dle § 26 až § 33 zákona o daních z příjmu a dodatečně přiznal daň z příjmu fyzických osob ve výši 17 787 899 Kč. V řádném daňovém přiznání za toto období ze dne 30. 6. 2011 byla daňová povinnost nulová.

[3] Dne 30. 7. 2007 podal žalobce odvolání proti vyměření daně na podkladě výše uvedeného dodatečného daňového přiznání, odvolání doplnil dne 21. 8. 2007 a 3. 9. 2007. V odvolání se domáhal přezkoumání dodatečného vyměření daně a navrhoval zrušení dodatečně vyměřené daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2005 ve výši 17 717 899 Kč.

[4] Finanční ředitelství v Praze (dále jen „žalovaný“) rozhodnutím ze dne 6. 3. 2008, č. j. 777/08-1200-203335 odvolání žalobce zamítlo. Svoje rozhodnutí žalovaný odůvodnil tak, že žalobce porušil zvláštní podmínku uvedenou v § 35a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmu. Ustanovení § 35b odst. 7 téhož zákona navíc nerozlišuje, zda porušení zvláštní podmínky bylo zjištěno správcem daně v průběhu daňové kontroly, nebo zda porušení zjistil daňový subjekt sám. Žalovaný také neshledal text § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmu jako nesrozumitelný a i při neexistenci tiskopisu, který by obsahoval algoritmus pro výpočet této sankce, byl žalobce povinen se řídit platnou právní úpravou.

[5] Dne 12. 5. 2008 podal žalobce proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze. V žalobě vznesl tři žalobní námitky: a) Nesprávnou aplikaci §35b odst. 7 zákona o daních z příjmu – podmínky uplatnění investičních pobídek byly dodrženy, b) Nesprávnou aplikaci ustanovení § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmu - při přesném dodržení textu zákona nelze dospět ke snížení uplatnění investičních pobídek, c) Výpočet daňové povinnosti byl proveden na tiskopisu, který nebyl oficiálně vydán Ministerstvem financí České republiky.

[6] Městský soud v Praze rozhodnutím ze dne 26. 4. 2010, č. j. 10 Ca 113/2008 – 53, žalobu zamítl. V odůvodnění mimo jiné uvedl, že v § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmu není nijak rozlišeno, zda porušení zvláštní podmínky stanovené v § 35a odst. 2 téhož zákona zjistil sám daňový subjekt nebo správce daně. Každé nedodržení podmínky citované zvláštní podmínky vede ke snížení (popř. k zániku) slevy na dani. Účelem § 35a odst. 2 písm. a) a §35b odst. 7 zákona o daních z příjmu je zabránit odsouvání daňových nákladů do budoucího období následujícího po vyčerpání slevy na dani a navyšování daňového základu a daňové povinnosti, z níž je poskytována sleva. Tato sleva je výjimkou z obecného pravidla a za těchto okolností je třeba trvat na splnění všech podmínek pro její uplatnění. Městský soud připouští, že chybějící číslo paragrafu v odkazu v § 35b odst. 7 na § 35a zákona o daních z příjmu je legislativní nedůsledností, avšak v daném případě je zřejmé, že se oním odst. 2 písm. a) rozumí právě § 35a. To že algoritmus nebyl uveden v tiskopisu daňového přiznání, není dle názoru městského soudu rozhodující. Rozhodující je, že algoritmus výpočtu byl zcela zjevný ze zákona, a že tiskopis obsahoval příslušné vyznačené místo, kam bylo možné výsledek výpočtu vyplnit.

II.

Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

[7] Proti výše uvedenému rozsudku městského soudu podal žalobce (dále také „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost. V kasační stížnosti uplatnil důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Svoje námitky stěžovatel shrnul do čtyř stížních bodů a to a) Interpretace ustanovení § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmu, b) Nejednoznačnost právní úpravy výpočtu slevy na dani, c) Dodržení podmínek pro poskytnutí investičních pobídek, d) Nezákonnost napadeného rozsudku.

[9] V prvním stížním bodě stěžovatel uvedl, že podstatou sporu je zejména interpretace ustanovení § 35a odst. 2 a § 35b odst. 1 písm. a) b) a odst. 7 zákona o daních z příjmu. Dle stěžovatele je nutné aplikovat sankční snížení slevy na dani jen v případě, kdy je pochybení zjištěno činností správce daně, nikoliv na základě vlastních kontrolních mechanismů daňového subjektu. Toto dovozuje z gramatického výkladu poslední věty § 35b odst. 7 zákona, kdy se právě tato věta vztahuje na situace, kdy porušení podmínek nezjistí správce daně a naopak. Dle názoru stěžovatele spolu § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmu a § 41 odst. 1 zákona č. 377/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále také „zákon o správě daní a poplatků“), souvisejí a bylo by v rozporu s jejich smyslem, pokud by ve vztahu k § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmu nebylo podstatné, kdo zjistil rozdíl základu daně.

[10] Dále není dle stěžovatele z textu § 35 odst. 7 zákona o daních z příjmu možné seznat jednoznačný odkaz na stanovení podmínek investičních pobídek. V případě odkazu na odstavec 2 písm. a) lze z legislativně technického hlediska dovodit, že je odkazováno na část téhož ustanovení, tj. § 35b. Avšak v § 35b odst. 2 písm. a) citovaného zákona žádné podmínky pro poskytnutí investičních pobídek stanoveny nejsou. Stěžovatel poukazuje na to, že i městský soud připustil, že se jedná o legislativní nedůslednost. Dle stěžovatele se v této souvislosti vyskytuje v argumentaci městského soudu vnitřní rozpor, kdy s odkazem na legislativní pravidla vlády, konstatuje, že z kontextu předmětného ustanovení vyplývá, že je odkazováno na § 35a odst. 2 písm. a). Legislativní pravidla vlády ovšem uvádějí, že pokud je odkazováno na jiné ustanovení téhož zákona, měl by tento odkaz obsahovat i číslo paragrafu.

[11] Předmětné ustanovení zákona o daních z příjmu je tak natolik problematické, že z něj nelze jednoznačně a bez jakýchkoliv pochybností vyvodit jednotlivá práva a povinnosti. V této souvislosti stěžovatel poukazuje na princip *in dubio pro mitius* a odkazuje na judikaturu Ústavního a Nejvyššího správního soudu.

[12] V druhém stížním bodě je dle stěžovatele § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmu obdobně jako odst. 7 téhož paragrafu spojen s nejasnostmi při jejich výkladu. Opětovně stěžovatel odkazuje na judikaturu Ústavního soudu, která sumarizuje požadavek na přesnost, určitost a srozumitelnost právních norem. Stěžovatel má za to, že dotčené ustanovení vyvolává určité nejasnosti, z čehož následně plyne i možnost výkladu s různými právními důsledky. Stěžovatel považuje za problematický samotný výpočet slevy na dani za pomocí částek označených v předmětném ustanovení jako S1 a S2, který může vést

k absurdnímu a nepřiměřeně represivnímu důsledku. Stěžovatel dále poukazuje na to, že k naplnění podmínek investičních pobídek nebyl k dispozici ani oficiální formulář, ve kterém by šlo použít výpočtový algoritmus obsažený v § 35b odst. 1 zákona o dani z příjmu.

[13] Ve třetím stížním bodě stěžovatel tvrdí, že dodatečným splněním podmínek pro poskytnutí investičních pobídek z iniciativy stěžovatele nedošlo ke vzniku újmy na straně státního rozpočtu a tudíž také nebylo na místě aplikovat sankci dle § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmu. Dále poukazuje na konstrukci § 35 odst. 7 zákona o daních z příjmu a absenci lhůty pro dodržení podmínek pro poskytnutí investičních pobídek dle § 35a odst. 2 téhož zákona. Dle stěžovatele nevyplývá z textu § 35b zákona o daních z příjmu povinnost splnit podmínky pro poskytnutí investičních pobídek ve lhůtě pro podání daňového přiznání za předmětné zdaňovací období. Stěžovatel setrvává na stanovisku, pokud je pochybení v rámci určitého zdaňovacího období napraveno v důsledku vlastní kontrolní činnosti, pak není případné aplikovat sankční snížení slevy na dani dle § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmu.

[14] V posledním stížním bodě stěžovatel konstatuje, že při zhodnocení veškerých námitek proti právním závěrům městského soudu, tento rozsudek vykazuje známky nezákonnosti a v konečném důsledku i protiústavnosti. Rozsudek především nerespektuje mírnější výklad ustanovení zákona a základní zásady daňového řízení specifikované v § 2 zákona o správě daní a poplatků. Rozhodnutím finančního úřadu a soudu mělo dojít k poručení ústavně zaručených práv a to konkrétně zmíněných čl. 11 (vlastnit majetek) a čl. 11 odst. 5. Dále shledává porušení strukturálního principu demokratického státu *in dubio pro liberante* čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy, jakož i čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny. Výklad městského soudu lze považovat přinejmenším za přísnější, než výklad, který nabídl stěžovatel v žalobě nebo v předchozích podáních.

III.
Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že z § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmu nelze dovodit, že by porušení podmínky stanovené v §35a odst. 2 písm. a) téhož zákona nastolovalo jiné důsledky pro případ, kdy porušení zjistí samotný daňový subjekt a jiné, když by toto porušení zjistil správce daně. Ustanovení § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků stanoví jako ustanovení procesního zákona obecnou povinnost daňového subjektu podat dodatečné daňové přiznání v případě, že má být jeho daňová povinnost vyšší.

[16] Ve vztahu k námitce nejednoznačnosti a rozporuplnosti § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmu žalovaný uvádí, že toto ustanovení nezpůsobuje nesrozumitelnost, a že na jeho základě lze dojít k závěru jediného výkladu. Vzhledem k tomu, že správce daně je povinen řídit se zákonem, nemůže uplatnit zásadu mírnějšího výkladu. Dále pokud je porušena zvláštní podmínka stanovená v §35a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmu, sankční snížení daně neznamená multiplikaci ani nepřiměřenou represi zákona. Skutečnost, že formulář daňového přiznání neobsahoval výpočtový algoritmus, neznačí

ještě nejasnost, neurčitost a problematičnost aplikace výše uvedených ustanovení zákona. Co se týče námitky, že zákon nestanoví časové období, v němž mají být splněny podmínky pro poskytnutí investičních pobídek, je třeba vycházet z formulace podmínky, která stanoví postup při sestavování daňového přiznání, a tudíž tato povinnost musí být splněna v termínu pro daňové přiznání.

IV.
Stručné shrnutí vyjádření repliky žalobce

[17] Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvedl ve vztahu k interpretaci a aplikaci § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů, že dle jeho názoru dopady tohoto ustanovení nemohly být původně zamýšleny tak, jak je žalovaný podává. Bylo by zcela v rozporu se základními principy daňového procesu, kdyby byl daňový subjekt postihován v případě, že pochybení zjistí sám.

[18] Ačkoliv citované ustanovení neobsahuje přímou, výslovnou oporu pro právní názor stěžovatele, za podpůrného použití základních principů daňového řízení a daňového práva vůbec, lze dojít k výkladu, dle kterého je nutné nahlížet rozdílně na důsledky zjištění správce daně a daňového subjektu. Vzhledem ke smyslu investičních pobídek by byla sankce v případě zjištění pochybení daňovým subjektem proti smyslu právní úpravy.

V.
Právní názor Nejvyššího správního soudu

[19] Po konstatování přípustnosti a včasnosti kasační stížnosti podle ustanovení § 102 a násl. s. ř. s. Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku městského soudu v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a přitom neshledal, že by řízení před soudem bylo zatíženo vadami, k nimž by musel přihlédnout z moci úřední.

[20] Poté soud posoudil námitky uvedené v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[21] Stěžovatel v kasační stížnosti strukturoval své námitky do čtyř stížních bodů a) Interpretace ustanovení § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmu, b) Nejednoznačnost právní úpravy výpočtu slevy na dani, c) Dodržení podmínek pro poskytnutí investičních pobídek, d) Nezákonnost napadeného rozsudku. Z důvodu přehlednosti soud dodržel výše uvedené členění i v tomto rozsudku. Nad to zdejší soud poznamenává, že se obdobnými otázkami zabýval již opakovaně a to v rozsudcích ze dne 14. 7. 2011, č. j. 9 Afs 85/2010 – 130 a ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010 – 144.

V. a Interpretace ustanovení § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmu

[22] V projednávané věci je nesporné, že stěžovatel v řádném daňovém přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2005 neuplatnil všechny odpisy podle § 26 až § 33 zákona o daních z příjmu. Učinil tak až následně skrze dodatečné

daňové přiznání v roce 2007. Dále není sporu, že tak nebyla v případě řádného daňového přiznání dodržena podmínka, za které může poplatník uplatnit slevu na dani vyplívající z investiční pobídky. Mezi účastníky je však sporná otázka, zda má na uplatnění sankce dle § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmu vliv okolnost, že porušení výše uvedených podmínek zjistil samotný daňový subjekt a pokusil se ho napravit skrze dodatečné daňové přiznání.

[23] Výše uvedená podmínka, za které může poplatník uplatnit slevu na dani vyplívající z investiční pobídky, je zakotvena v § 35a, odst. 1 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmu: „*Zvláštními podmínkami, za kterých lze uplatnit slevu na dani podle odstavce 1, jsou a) poplatník využije v nejvyšší možné míře všech ustanovení tohoto zákona ke snížení základu daně, a to zejména uplatněním 1. všech odpisů podle § 26 až 33; v období uplatňování slevy nelze odpisování přerušit (§ 26 odst. 8), stanovení způsobu odpisování podle tohoto zákona provede poplatník*“

[24] V § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmu ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí je ve vztahu k porušení výše uvedených podmínek uvedeno: „*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), a poplatník je povinen podat dodatečné daňové přiznání za všechna zdaňovací období, ve kterých podmínku nedodržel.*“ [zvýraznění přidáno].

[25] Dle stěžovatele je nutné aplikovat sankční snížení slevy na dani jen v případě, kdy je pochybení zjištěno činností správce daně, nikoliv na základě vlastních kontrolních mechanismů daňového subjektu. Stěžovatel svůj názor mimo jiné dovozuje z gramatického výkladu výše citovaného souvětí § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmu. Dle stěžovatele je spojka „a“ [v textu zvýrazněno] umístěna za čárkou a nejedná se tak o spojku souřadicí. Pak se právě následující věta po této spojce vztahuje na situace, kdy porušení podmínek nezjistí správce daně a naopak předcházející věta na případy opačné.

[26] Z textu uvedeného ustanovení však dle názoru zdejšího soudu nijak nevyplývá, že část uvedeného ustanovení se má aplikovat pouze, pokud je zjištěno správcem daně nikoli daňovým poplatníkem. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 7. 2011, č. j. 9 Afs 85/2010 – 130, konstatoval, 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*“. Argumentace stěžovatele v tomto ohledu neobsahuje nic nového, co by mělo názor soudu změnit.

[27] Stěžovatel svůj výklad § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmu dále odůvodňuje souvislostí tohoto ustanovení a § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Dle stěžovatele bylo by v rozporu s jejich smyslem, pokud by nebylo podstatné, kdo zjistil rozdíl základu daně. V tomto ohledu je nutné uvést, že dodatečné daňové přiznání je obecným nástrojem, který daňovému subjektu, bez ohledu na udělení investiční pobídky, umožňuje napravit případné omyly při stanovení výše daňové povinnosti za znatelně

výhodnějších podmínek, než kdyby je zjistil správce daně sám. Oproti tomu investiční pobídka je výjimečným institutem a představuje pro jejího příjemce nespornou výhodu. Pokud chce daňový subjekt, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky slevy na dani, tuto slevu uplatnit, musí mimo obecných povinností splnit další zvláštní podmínky. V případě, že slevu na dani uplatní i přes nesplnění těchto podmínek, spojuje s tímto zákon sankční následky.

[28] K samotnému snížení slevy na dani dochází přímo na základě zákona. Skutečnost, zda bylo porušení podmínek uvedených v § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmu ustanovení zjištěno správcem daně či samotným daňovým subjektem, proto není pro aplikaci uvedeného ustanovení podstatná. Podstatné je pouze, zda k porušení zákonem stanovené podmínky při vykázání daňového základu v řádném přiznání fakticky došlo. Zdejší soud se tedy ztotožňuje s názorem městského soudu, který uvedl, že *„v § 35b odst. 7 ZDP není nijak rozlišeno, zda porušení zvláštní podmínky stanovené v § 35a odst. 2 písm. a) ZDP zjistil sám daňový subjekt nebo správce daně (např. v průběhu daňové kontroly). Podle § 35b odst. 7 ZDP každé nedodržení citované zvláštní podmínky vede ke snížení (popř. zániku) slevy na dani.“* [ZDP – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu].

[29] Skutečnost, že zákon v případě uplatnění sankcí za pochybení týkajícího se uplatnění investiční pobídky nerozlišuje, zda bylo dané pochybení odstraněno pomocí dodatečného daňového přiznání, neznamená samo o sobě porušení obecného opravného nástroje, ale jedná se o autonomní úpravu sankcí v případě tohoto institutu. Vzhledem k výjimečnému charakteru investičních pobídek je tato případná tvrdost zákona na místě. Poslední věta § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů navíc nedovoluje, aby sleva na dani dosáhla záporných hodnot, díky čemuže se daňový subjekt, jemuž byla přiznána investiční pobídka, nemůže dostat do horšího postavení než v jakém by byl, kdyby mu tato investiční pobídka přiznána nebyla.

[30] Zdejší soud se shoduje s městským soudem i v otázce *„legislativní nedůslednosti“* v případě odkazu na stanovení podmínek investičních pobídek uvedeného v § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmu a jejich důsledků v interpretaci tohoto ustanovení. Ačkoliv obecně platí, že odkazuje-li se v rámci jednoho právního předpisu z jednoho odstavce určitého paragrafu na ustanovení jiného paragrafu, uvede se v odkazu číslo odkazovaného paragrafu, nelze toto výkladové pravidlo absolutizovat v těch případech, kdy by vedlo k absurdním výsledkům. V tomto případě je totiž možné 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 § 35b odst. 2 neobsahuje žádnou podmínku, kterou odkaz předpokládá. Zdejší soud vychází zcela v souladu s městským soudem z toho, že *„je zřejmé, že oním „odstavcem 2 písm. a)“ se v kontextu s bezprostředně předcházejícím textem rozumí právě §35 a odst. 2 písm. a).“* 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.

[31] Nelze souhlasit ani s námitkou stěžovatele tvrdící vnitřní rozpor v argumentaci městského soudu. Městský soud odkazem na legislativní pravidla vlády poukazuje na

skutečnost, že opravdu došlo k „*legislativní nedůslednosti*“ s čímž souhlasí i zdejší soud. Jak je však výše uvedeno, i přes tuto vadu je v kontextu celého textu daného paragrafu jednoznačné, na které ustanovení je odkazováno.

[32] Kasační soud se také neztotožňuje se stěžovatelem v tom, že předmětné ustanovení zákona o daních z příjmu je tak natolik problematické, že z něj nelze jednoznačně a bez jakýchkoliv pochybností vyvodit jednotlivá práva a povinnosti. Soud na základě výše 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 není dán prostor pro uplatnění stěžovatelem namítané zásady *in dubio mitius*.

[33] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud neshledal ani jednu z námitek stěžovatele, týkajících se interpretace ustanovení § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmu, jako důvodnou.

V. b Nejednoznačnost právní úpravy výpočtu slevy na dani

[34] V druhém stížním bodě stěžovatel uvádí, že § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmu je obdobně jako § 35b odst. 7 téhož zákona spojen s nejasnostmi při jeho výkladu a je opět na místě aplikovat zásadu *in dubio pro mitius*. Dle stěžovatele dotčené ustanovení vyvolává určité nejasnosti, z čehož plyne i možnost různých výkladů s různými důsledky. Stěžovatel považuje za problematický již samotný výpočet slevy na dani za pomocí částek označených v předmětném ustanovení jako S1 a S2. Především nesouhlasí s tím, že by byla v dodatečném daňovém přiznání po snížení základu daně přepočtena částka S1 a zároveň provedeno snížení nároku na slevu dle §35b odst. 7 zákona o daních z příjmu, což by vedlo k absurdnímu a nepřiměřeně represivnímu důsledku. Městský soudu v souvislosti s touto námitkou mimo jiné uvedl: „*Přepočet částky S1 zohledňuje při výpočtu slevy skutečnosti, které měly být vykázány již v době podání řádného daňového přiznání. Snížení slevy na dani podle § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmu pak již má sankční charakter z důvodu povinnosti dodržovat stanovené investiční pobídky. Sankční snížení daně však neznamená multiplikaci ani nepřiměřenou represi zákona.*“

[35] K této otázce se zdejší soud vyjádřil již v rozsudku ze dne 30. 11. 2009, č. j. 2 Afs 54/2009 - 88: „*pokud základem výpočtu je nárok na slevu, je třeba jím rozumět nárok vypočtený podle zákona, tedy vypočtený po zjištění všech pro výpočet rozhodných skutečností. (...) Je třeba vycházet z toho, že dané ustanovení § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů je ustanovením sankčním; neodečítá tedy pouze to, co bylo nesprávně do nároku zahrnuto, ale postihuje za porušení podmínek způsobem, který stanoví a který nemusí odpovídat logickému uplatnění všech zjištěných skutečností, která mají obvykle vliv na stanovení výše daně.*“ Dále v rozsudku ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010 – 144, konstatoval, že: „*Není možno proto 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 sankci.*“ V rozsudku ze dne 14. 7. 2011, č. j. 9 Afs 85/2010 – 130, uvedl: „*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.“

[36] Dle zdejšího soudu zákon o daních z příjmu obsahuje tedy jednoznačný algoritmus výpočtu sankce v případě porušení povinností při poskytnutí investiční pobídky uvedených §35a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmu. Jednoznačnosti tohoto ustanovení odpovídá i to, že stěžovatel v dodatečném daňovém přiznání danou slevu na dani vyčíslil v souladu se zákonem a judikaturou zdejšího soudu. Skutečnost, že při výpočtu sankce dochází ke snížení částky S1, je vyčíslením správné výše nároku na slevu. Pouze takový postup odpovídá základní zásadě správného a úplného zjištění daňové povinnosti. Vzhledem k námitce týkající se její výše a tvrzenému nepřiměřeně represivnímu výsledku je nutné znovu odkázat na výjimečnost institutu investiční pobídky. Navíc zákon nedovoluje, aby sleva na dani dosáhla záporných hodnot díky čemu se daňový subjekt, jemuž byla přiznána investiční pobídka, nemůže dostat do horšího postavení než v jakém by byl, kdyby mu tato investiční pobídka přiznána nebyla.

[37] Skutečnost, že nebyl k dispozici oficiální formulář, který by obsahoval výpočtový algoritmus § 35b odst. 7 zákona o dani z příjmu neznačí ještě nejasnost, neurčitost a problematičnost aplikace výše uvedených ustanovení zákona. Rozhodující v této věci je, že algoritmus byl obsažen v zákoně o daních z příjmu. Navíc i v té době platný formulář pro podání daňového přiznání obsahoval kolonku pro vepsání výsledku výpočtu algoritmu.

[38] Nejvyšší správní soud tak ani v druhém stížním bodě neshledal námitky stěžovatele jako důvodné.

V.c. Dodržení podmínek pro poskytnutí investičních pobídek

[39] Ve třetím stížním bodě stěžovatel tvrdí, že dodatečným splněním podmínek pro poskytnutí investičních pobídek z iniciativy stěžovatele nedošlo ke vzniku újmy na straně státního rozpočtu a tudíž také nebylo na místě aplikovat sankci dle ust. § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmu. Jak bylo obdobně rozebráno [v bodě 28], aplikace výše uvedeného ustanovení zákona záleží pouze a výlučně na nesplnění podmínek uvedených v zákoně, a to v § 35a odst. 2 písm. a) téhož zákona. Újma na straně státního rozpočtu v těchto podmínkách obsažena není. Skutečnost, zdali došlo ke vzniku újmy, proto není pro aplikaci uvedeného ustanovení podstatná.

[40] V tomto bodě stěžovatel dále namítá, 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. Toto usuzuje především z konstrukce § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmu a absence lhůty pro dodržení podmínek pro poskytnutí investičních pobídek dle §35a odst. 2 zákona o daních z příjmu.

[41] Nejvyšší správní soud se ztotožnil s názorem krajského soudu, a to, že *„je třeba vycházet z formulace podmínky, která stanoví postup při sestavování daňového přiznání a tudíž*

tato povinnost musí být splněna v termínu pro podání daňového přiznání.“ Okamžik, 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.

[42] Na základě výše uvedeného nepovažuje zdejší soud ani námitky ve třetím stížním bodě za důvodné.

V. d. Nezákonnost napadeného rozsudku

[43] V posledním stížním bodě stěžovatel tvrdí, že rozsudek městského soudu vykazuje známky nezákonnosti a v konečném důsledku i protiústavnosti. Nerespektuje mírnější výklad § 35b odst. 1 a 7 zákona o daních z příjmu, § 41 zákona o správě daní a poplatků a základní zásady daňového řízení specifikované v § 2 téhož zákona. Rozhodnutím soudu mělo dojít k porušení ústavně zaručených práv a to konkrétně zmíněných čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listiny“). Rozhodnutím finančního úřadu a potvrzením tohoto rozsudku soudem mělo dojít k porušení základního práva vlastnit majetek, obsaženého v čl. 11 Listiny. Dále shledává porušení strukturálního principu demokratického státu *in dubio pro liberante* a tedy čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy, jakož i čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny. Dle stěžovatele lze výklad městského soudu považovat přinejmenším za přísnější, než výklad, který nabídl stěžovatel v žalobě nebo v předchozích podáních.

[44] Zdejší soud k daným námitkám uvádí, že neshledal ani v rozhodnutí správce daně ani rozhodnutí městského soudu nesoulad s ústavním pořádkem. Sám stěžovatel odkazuje na čl. 11 odst. 5 Listiny, který zní: „*Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.*“ Zákon o daních z příjmu obsahuje v § 35a a § 35b kompletní právní úpravu týkající se postupu při uplatňování investiční pobídky v podobě slevy na dani a případných sankcí vyplívajících z nedodržení podmínek zde uvedených. Jak bylo výše mnohokrát zmíněno, investiční pobídky jsou institutem spíše výjimečným a představují pro jejich příjemce nespornou výhodu, oproti těm subjektům, kterým investiční pobídky nebyly přiznány. Pokud tedy zákon váže možnost uplatnění investiční pobídky, 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. Toto vše se ovšem děje na základě zákona v souladu s čl. 11 odst. 5 Listiny.

[45] 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.

[46] Dle zdejšího soudu nedošlo k porušení žádného ústavního práva a nepovažuje námitky uvedené v posledním stížním bodě za důvodné.

V.
Závěr a náklady řízení

[47] Stěžovatel se svými námitkami s ohledem na výše uvedené neuspěl, jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

[48] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Žalovanému žádné náklady v řízení o kasační stížnosti, které by přesáhly rámec jeho běžné úřední činnosti, nevznikly. Proto nejvyšší správní soud nepřiznal žalovanému náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 25. ledna 2012

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu