



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **UNIPETROL RPA, s. r. o.**, se sídlem Záluží 1, 436 70 Litvínov, zastoupená Mgr. Romanem Vojtou, LL.M., advokátem se sídlem Hořejší 241, Kosoř, 252 26 Třebotov, adresa pro doručování: WEIL, GOTSHAL & MANGES s. r. o., Křížovnické nám. 193/2, 110 00 Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2007, č. j. 9179/07-1200, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4. 2. 2009, č. j. 15 Ca 176/2007 - 65,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 2856 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Romana Vojty, LL.M., advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 17. 1. 2007, č. j. 2130/07/207971/2783, o odvolání právní předchůdkyně žalobkyně – společnosti CHEMOPETROL, a. s., změnil Finanční úřad v Litvínově (dále jen „správce daně“) původně konkludentně vyměřenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 tak, že původní daňovou povinnost ve výši 335 873 460 Kč zvýšil na částku 336 274 120 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podala společnost CHEMOPETROL, a. s., další odvolání, na jehož základě žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 7. 2007, č. j. 9179/07-1200, změnil rozhodnutí správce daně tak, že společnosti CHEMOPETROL, a. s. vyměřil daňovou povinnost ve výši 324 944 880 Kč. Žalovaný přitom neuznal námitku společnosti CHEMOPETROL, a. s., že jí v roce 2005 vznikl nárok na slevu na dani podle § 35b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Podle žalovaného totiž společnost uskutečnila v roce 2003 a 2004 dvě fúze, čímž nesplnila podmínku pro vznik nároku na slevu uvedenou v § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, neboť tato podmínka musí být splněna za všechna

zdaňovací období, za která může žalobkyně uplatnit slevu na dani (tj. i zdaňovací období 2003 a 2004), a nikoliv pouze ve zdaňovacím období, kdy slevu na dani skutečně uplatní (tj. v roce 2005).

Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem. Krajský soud rozsudkem ze dne 4. 2. 2009, č. j. 15 Ca 176/2007 - 65, rozhodnutí správce daně a rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení a pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Vady řízení spatřoval v nepřezkoumatelnosti obou rozhodnutí pro nedostatek důvodů: žalovaný ani správce daně se nijak nevypořádali se stanoviskem společnosti SP Audit, s. r. o., ze dne 21. 6. 2006, které žalobkyně (resp. její právní předchůdkyně – společnost CHEMOPETROL, a. s.) v daňovém řízení předložila. Žalovaný se dále nevypořádal s námitkou žalobkyně týkající se nedostatečného zdůvodnění rozhodnutí správce daně a s námitkou nutnosti aplikace zásady *in dubio pro reo*. Žalovaný rovněž nezdůvodnil, proč ve svém rozhodnutí vycházel z jiného znění zákona o daních z příjmů, než které aplikoval správce daně a z něž také vycházela žalobkyně ve své argumentaci. Nezákonnost rozhodnutí správních orgánů obou stupňů shledal krajský soud v nesprávném výkladu § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, neboť podle soudu neměly fúze provedené v roce 2003 a 2004 vliv na vznik nároku na slevu na dani v roce 2005, jelikož zákaz fúzí se vztahuje jen na příslušné zdaňovací období, za něž je sleva na dani skutečně uplatněna. Rozhodnutí žalovaného krajský soud navíc označil za nezákonné pro aplikaci nesprávného znění zákona o daních z příjmů.

Ve včas podané kasační stížnosti žalovaný konstatoval, že rozhodnutím místopředsedy vlády a ministra průmyslu a obchodu ze dne 28. 6. 2001, č. 9/2001, o příslibu investičních pobídek byl společnosti CHEMOPETROL, a. s. vydán souhlas s poskytnutím investičních pobídek podle § 1 odst. 2 zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů, které mimo jiné zahrnují slevy na dani z příjmů podle § 35b zákona o daních z příjmů. Sleva na dani se vypočítá pomocí vzorce $S1 - S2$, přičemž určení těchto hodnot je podrobně popsáno v § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z postupu výpočtu slevy podle žalovaného vyplývá, že pro stanovení výše částek $S1$ a $S2$ se vychází z daňových povinností pouze jednoho daňového subjektu – příjemce příslibu investiční pobídky. Na společnost CHEMOPETROL, a. s. však přešlo v roce 2003 jmění zanikající společnosti CHEMOPETROL – CHEMTEZ, a. s., v důsledku fúze sloučením (zápis přeměny do obchodního rejstříku byl proveden dne 31. 12. 2003). Dále dne 30. 9. 2004 přešlo na společnost CHEMOPETROL, a. s., jmění zanikající společnosti CHEMOPETROL BM, a. s. Žalovaný proto nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že fúze uskutečněná v letech 2003 a 2004 nemají žádný vliv na později vzniklý nárok žalobkyně na slevu na dani. Při takové interpretaci by se u hodnoty $S1$ vycházelo z úhrnu daňových povinností daňových subjektů sloučených v důsledku fúze, avšak u hodnoty $S2$ pouze z daňové povinnosti původního daňového subjektu (žalobkyně). Veškerá výroba (zaniklých) společností sloučených se žalobkyní přešla na žalobkyni jako nositele investiční pobídky, a z ní vyplývající příjmy, které by jinak byly dosaženy zaniklými společnostmi, vstoupily do základu daně žalobkyně. Je navíc otázkou, zda by žalobkyně bez provedení fúzí vykazala dostatečnou daňovou povinnost, vůči níž by mohla slevu na dani podle § 35b zákona o daních z příjmů uplatnit. Konstrukce uvedené slevy má totiž ve vazbě na § 2 odst. 2 písm. a) zákona o investičních pobídkách přímou návaznost na přírůstek základu daně vyplývající z rozšíření stávající výroby či její modernizace: nelze proto připustit její ovlivnění vstupem základů daně z příjmů z činností zaniklých společností.

Žalovaný dále zopakoval své stanovisko, že výhody z poskytnutého příslibu investičních pobídek čerpaly i zaniklé společnosti, které se sloučily s žalobkyní. Příjemcem pobídky se tak stal subjekt, který o ni nežádal. Cílem investičních pobídek je motivovat investory k výstavbě nových závodů či k rozšíření výroby. Investiční pobídky jsou proto udělovány na konkrétní věcně a finančně vymezené projekty konkrétním investorům za předpokladu, že budou dodržována striktní pravidla vymezená příslušnými právními předpisy a rozhodnutím ministra průmyslu a obchodu. Poukázal rovněž na to, že u investorů žádajících o investiční pobídku podle § 35b zákona o daních z příjmů by se mohlo považovat za spekulativní, pokud v krátké době před nebo po předložení záměru získat investiční pobídky CzechInvest provedou sloučení s jinou společností.

Podle žalovaného krajský soud pochybil, když při interpretaci § 35a odst. 2 písm. c) vycházel pouze z gramatického výkladu a zcela pominul smysl a účel normy v kontextu s dalšími ustanoveními zákona o daních z příjmů [§ 35b odst. 1 a 4, § 35a odst. 2 písm. d)] a s dalšími zákony (např. § 40 odst. 13 a 14 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Při gramatickém výkladu soud vycházel pouze ze slovního spojení „v období, za které může uplatnit slevu na dani“, aniž by zohlednil odkaz na § 35a odst. 3, resp. v projednávaném případě na § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů. Z něj totiž jednoznačně vyplývá, že pojem „období“ použitý v § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů nelze ztotožňovat s pojmem „zdaňovací období“. Z použitého slovního spojení „může uplatnit“ pak podle žalovaného vyplývá možnost nikoliv povinnost poplatníka uplatnit slevu na dani z titulu investiční pobídky, splní-li všechny zákonné podmínky. To však neznamená, že žalobkyně nemohla uplatnit slevu na dani pro nesplnění podmínky v § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, neboť pokud by tuto podmínku splnila (což záleželo jen na její vůli), slevu uplatnit mohla. Žalovaný rovněž napadá argumentaci krajského soudu založenou na vidu dokonavém slovesa uplatnit v § 35a odst. 2 písm. c) a ve vidu nedokonavém slovesa uplatňovat v § 35b odst. 4, jakož i odkaz soudu na § 35b odst. 1 téhož zákona, v němž je použito slovní spojení „může uplatnit slevu na dani“ ve vztahu k jednomu zdaňovacímu období. Soud dále opomenul zvláštní podmínku v § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, která výslovně zmiňuje nepřipustnost zvyšování základu daně. K povinnosti soudů přihlížet ke smyslu a účelu norem a nevycházet jen z jejich gramatického výkladu pak žalovaný odkázal na náleží Ústavního soudu ze dne 13. 6. 2006, sp. zn. I. ÚS 50/03, publikovaný pod č. 120/2006 Sb. n. u. ÚS, jakož i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2008, č. j. 5 Afs 4/2008-108, www.nssoud.cz.

Žalovaný dále nesouhlasil s názorem krajského soudu, že se správce daně nevypořádal se stanoviskem společnosti SP Audit, s. r. o., čímž se jeho rozhodnutí stalo nepřezkoumatelným. Podle žalovaného toto stanovisko nemělo na projednávaný případ jakýkoliv vliv a vůbec s ním nesouviselo. Žalovaný také nesouhlasil s tím, že jeho rozhodnutí a rozhodnutí správce daně je nepřezkoumatelné proto, že se nevypořádali s aplikací zásady *in dubio pro reo*. Žalovaný zastává názor, že tato zásada má místo tam, kde aplikace zákona není jednoznačná: v projednávaném případě jsou však příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů zcela jasná.

Žalovaný rovněž podotkl, že sama žalobkyně ve své výroční zprávě za rok 2007 uvádí, že: „Skupina obdržela investiční pobídky k nákupu výrobního zařízení ve formě slevy na dani z příjmů, která mohla být uplatněna od roku 2001 do roku 2005. V roce 2006 však Skupina obdržela aktualizovanou interpretaci příslušných daňových předpisů, podle které nelze s jistotou říci, zda lze podmínky přičerpání investičních pobídek považovat za splněné či nikoliv a zda je Skupina oprávněna tyto investiční pobídky čerpat. Skupina se následně rozhodla neuplatňovat tyto pobídky v daňovém přiznání za rok 2005 podaném 2. října 2006.“ Součástí Skupiny byla v roce 2007 i žalobkyně.

Žalovaný závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že krajský soud měl rozhodnutí žalovaného zrušit i z dalších důvodů procesněprávní povahy (nicotnost, neplatnost). K tvrzení žalovaného, že fúze provedené v letech 2003 a 2004 by měly vliv na výši hodnoty S1 v § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů, žalobkyně předně podotýká, že žalovaný jej neuplatnil v řízení před soudem, ač tak učinit mohl. Žalobkyně však s tímto tvrzením nesouhlasí ani po věcné stránce, neboť daňové subjekty, které se s ní sloučily, řádně vypořádaly své daňové povinnosti za zdaňovací období předcházející rozhodnému dni fúzí. K žádnému zvýšení či snížení základu daně žalobkyně proto v následujících zdaňovacích obdobích nedošlo. Tvrzení žalovaného o čerpání výhod z investiční pobídky zaniklými společnostmi rok po jejich zániku postrádá logiku. Podle žalobkyně rovněž nedošlo k žádnému porušení původních záměrů investičních pobídek, jakož i zvláštní podmínky podle § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, a následně k zániku nároku na slevu na dani podle § 35b

odst. 7 téhož zákona. Posledně citované ustanovení je totiž aplikovatelné jen tam, kde poplatníkovi vznikl nárok na slevu na dani a současně tento nárok byl uplatněn. Podle krajského soudu je však třeba posuzovat podmínky vzniku nároku na slevu vždy k jednotlivému zdaňovacímu období: v letech 2003 a 2004 žalobkyně dosud zákonné podmínky nespĺnila, nárok na slevu na dani je nevznikl, a tudíž nemohl ani zaniknout.

Žalobkyně odmítá tvrzení žalovaného, že krajský soud vyšel pouze z gramatického výkladu a pominul smysl a účel zákona: soud použil nejen výklad gramatický, ale i systematický a logický. Žalovaný pouze cituje zákonná ustanovení a nevysvětluje, v čem by mělo spočívat opomenutí jejich smyslu a účelu. Naopak právě výklad žalovaného je v rozporu se smyslem § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů a vede k absurdním důsledkům, jež žalobkyně blíže rozvádí. Postup krajského soudu je plně v souladu s judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu.

Žalobkyně trvá na tom, že se správce daně i žalovaný měli vypořádat se stanoviskem společnosti SP Audit, s. r. o. a dále s námitkou žalobkyně týkající se aplikace zásady *in dubio pro reo*. Pokud žalovaný odkazuje na citaci z výroční zprávy z roku 2007, pak žalobkyně uvádí, že takový text v její výroční zprávě uveden není. Nadto tato citace svědčí ve prospěch žalobkyně a dokresluje nejistou situaci, ve které se žalobkyně v důsledku jednání správce daně a žalovaného octila.

Žalobkyně konečně poukazuje i na to, že rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno i z jiných důvodů, které nebyly napadeny kasační stížností (žalovaný použil nesprávný právní předpis a tento svůj postup nijak nezduvodnil). Sama existence těchto důvodů zrušení rozhodnutí žalovaného zakládá důvody pro zamítnutí kasační stížnosti, neboť tyto důvody obstojí bez ohledu na výsledek řízení o kasační stížnosti. K tomu žalobkyně odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího a Ústavního soudu. K návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti žalobkyně poznamenala, že žalovaný netvrdí a nezduvodňuje jednu z podmínek přiznání odkladného účinku – nenahraditelnou újmu. Žalobkyně proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud zamítl jak návrh žalovaného na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, tak i kasační stížnost samotnou.

Kasační stížnost není duvodná.

Nejvyšší správní soud považoval za důležité v první řadě vyřešit situaci (připomenutou i žalobkyní v jejím vyjádření), kdy žalovaný nenapadl v kasační stížnosti všechny důvody, pro něž krajský soud rozhodnutí žalovaného a správce daně zrušil. Podle žalobkyně existence takových důvodů automaticky musí vést k zamítnutí kasační stížnosti. Je zřejmé, že nenapadne-li žalovaný všechny důvody, které krajský soud vedly ke zrušení rozhodnutí žalovaného, nemůže se Nejvyšší správní soud těmi nenapadenými zpravidla zabývat, a rozhodnutí žalovaného tak zůstává bez ohledu na výsledek řízení o kasační stížnosti zpochybněno. I když Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu zruší (což samo omezení důvodů kasační stížnosti nevyklučuje), lze předpokládat, že krajský soud v dalším řízení rozhodnutí žalovaného opět zruší – minimálně z důvodů, které nebyly předmětem kasačního přezkumu. Nejvyšší správní soud však vychází především z toho, že z § 106 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) vyplývá, že rozsah a důvody kasační stížnosti jsou plně v dispozici stěžovatele (zde žalovaného). Napadnutí jen některých zrušujících důvodů rozsudku krajského soudu ze strany žalovaného (správního orgánu) pak není ani důvodem pro odmítnutí kasační stížnosti pro nepřipustnost (srov. § 104 s. ř. s.), ani automatickým důvodem jejího zamítnutí (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Celou tuto otázku lze tak posuzovat jen v rovině racionálnosti postupu žalovaného, nikoliv však v rovině duvodnosti či dokonce přípustnosti kasační stížnosti.

Žalobkyně v této souvislosti argumentuje i rozhodnutím Nejvyššího soudu a Ústavního soudu. Konkrétně rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 19. 2. 2008, sp. zn. 32 Odo 1328/2006, odkazuje na předchozí rozsudek téhož soudu ze dne 8. 12. 1997, sp. zn. 3 Cdon 1374/96. V tomto případě odvolací soud v souladu s § 238 odst. 2 písm. a) zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (ve znění

do 31. 12. 1995), vyslovil přípustnost dovolání proti svému rozhodnutí, a to ze dvou důvodů. Žalobkyně nicméně dovolání podala jen z jednoho důvodu. Nejvyšší soud poté dospěl k závěru o nedůvodnosti dovolání, neboť „*jestliže odvolací soud závěr o nedůvodnosti uplatněného nároku založil současně na dvou na sobě nezávislých důvodech, pak sama okolnost, že jeden z nich neobstojí, nemůže mít na správnost tohoto závěru vliv, jestliže obstojí důvod druhý. Totiž logicky platí, "obstojí-li" druhý důvod proto, že jeho správnost nemohla být vůbec přezkumu podrobena, jelikož nebyl dovoláním dotčen. V takovém případě není ani zapotřebí se správností důvodu, jenž naopak dovoláním napaden byl, zabývat, neboť na celkový závěr odvolacího soudu nemá vliv.*“ Tento případ byl pak na základě Ústavní stížnosti žalobkyně předmětem zkoumání i před Ústavním soudem. Ten ve svém nálezu ze dne 13. 7. 1999, sp. zn. III. ÚS 198/98, konstatoval, že k nepřipustnosti ústavní stížnosti pro nevyčerpání procesních prostředků může vést i to, „*jestliže stěžovatel dovoláním nevyčerpá všechny odvolacím soudem připuštěné dovolací důvody, a jestliže tato skutečnost - jako je tomu v posuzované věci - vede odvolací soud k závěru, že v podstatné části merita věci je mu přezkum opomenutím jednoho z dovolacích důvodů (postupem dovolatele) uzavřen a že v důsledku toho i posouzení uplatněného dovolacího důvodu, byť by se sám o sobě jevil jakkoli oprávněný, je bez významu.*“

Ačkoliv dovolání i kasační stížnost mají řadu společných rysů, je i z citovaných pasáží zřejmé, že předmětné judikáty pro značně rozdílnou procesní situaci nemohou být na právě projednávanou věc aplikovány. Nejvyšší správní soud dále poukazuje na to, že rozsudek krajského soudu zrušil rozhodnutí žalovaného z několika důvodů a zavázal svým názorem k určitému postupu. Jestliže žalovaný některé důvody zrušení svého rozhodnutí respektuje a jiné nikoliv, nelze mu nepochybně upřít možnost podat proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost a tou se domáhat názoru zdejšího soudu na sporné otázky. Ponechání těchto otázek bez odpovědi by dle mínění zdejšího soudu do budoucna generovalo právní nejistotu jak daňových subjektů, tak i žalovaného a správce daně, jak v podobných situacích postupovat, což kasační soud považuje za zcela neefektivní způsob prosazování práva.

Po vyřešení této otázky se Nejvyšší správní soud dále zabýval námitkami týkajícími se nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně a žalovaného.

Krajský soud žalovanému a správci daně především vytkl, že se nevypořádali se stanoviskem společnosti SP Audit, s. r. o. S tímto závěrem krajského soudu zdejší soud nesouhlasí. Obsahem předmětného „stanoviska“ je odpověď na dotaz žalobkyně ohledně účetních operací a jejich dopadu na základ daně z příjmů právnických osob v souvislosti s fúzí v roce 2003 a 2004. Společnost SP Audit, s. r. o., vyjádřila názor, že „zanikající společnosti vypořádaly svoje daňové povinnosti k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období předcházející rozhodnému dni fúze v rámci svých řádných daňových přiznání. V rámci procesu sestavování zahajovacích rozvah pak nedošlo k žádným úpravám, které by měly za následek zvýšení či snížení základu daně.“ Pokud správce daně a žalovaný trvali na názoru, že zákaz fúzí platí po celé období od příslibu investiční pobídky, pak samotná existence fúzí vylučovala nárok na slevu na dani. Dopad fúzí na daňovou povinnost žalobkyně uvedený ve zmiňovaném stanovisku je tedy z tohoto pohledu irelevantní: je nerozhodné, zda fúze měly vliv na daňovou povinnost žalobkyně, neboť samotný fakt, že fúze proběhly, znemožňuje uplatňovat slevu na dani. Způsob rozhodnutí správce daně a žalovaného tak implicitně vylučuje možnost, aby bylo předmětné stanovisko osvědčeno jako důkaz v daňovém řízení, a pokud to správce daně a žalovaný neuvedli výslovně, není to podle názoru Nejvyššího správního soudu důvodem pro zrušení jejich rozhodnutí. Ostatně pokud krajský soud tvrdí, že předmětné stanovisko představovalo jeden ze stěžejních protiargumentů žalobkyně, není zdejšímu soudu zřejmé, jak k takovému závěru dospěl. Přes tento závěr nepovažuje zdejší soud pochybení krajského soudu za důvod pro zrušení jeho rozsudku, a to zejména s ohledem na další vady v rozhodnutí žalovaného a správce daně, které v kasačním řízení obstojí.

Nejvyšší správní soud se totiž plně ztotožňuje s výtkou krajského soudu, že se žalovaný nevypořádal s námitkou žalobkyně týkající se aplikace zásady *in dubio pro reo*. Tato námitka byla řádně uplatněna v odvolání a žalovaný se k ní nijak nevyjádřil. Neobstojí přitom tvrzení žalovaného, že tato

zásada se aplikuje pouze v případech, kdy je možný dvojitý výklad zákonného ustanovení, avšak v projednávaném případě je věc zcela jasná. Jednak toto vysvětlení žalovaný uvedl až v rámci soudního řízení a jeho vlastní rozhodnutí jakékoliv úvahy v tomto směru postrádá, jednak bylo na místě se předmětnou odvolací námitkou žalobkyně zabývat, neboť žalobkyně prezentovala výklad odlišný od výkladu žalovaného, přičemž svůj výklad považovala právě za přednostní z důvodu aplikace zásady *in dubio pro reo*.

Pokud jde o další důvody zrušení rozhodnutí žalovaného a správce daně (nedostatečné odůvodnění rozhodnutí správce daně, použití nesprávného znění zákona o daních z příjmů žalovaným), tyto důvody nebyly napadeny kasační stížností; Nejvyšší správní soud tyto vady nemůže posoudit, zůstávají proto důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného (srov. též další argumentaci shora).

Při posuzování hmotněprávních námitek musel Nejvyšší správní soud ujasnit, které znění zákona o daních z příjmů lze na případ použít. Vyšel přitom z usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007 - 87: „I. Soud ve správním soudnictví vždy v posuzované věci zkoumá, zda právní předpis nebo jeho ustanovení, která byla použita, na věc skutečně dopadají. II. Použití právního předpisu nebo jeho ustanovení, která na věc nedopadají, je důvodem zrušení přezkoumávaného rozhodnutí správního orgánu (rozsudku krajského soudu), mohlo-li mít za následek nesprávné posouzení pro věc rozhodujících skutkových či právních otázek obsažených v námitkách. Soud nezruší takové rozhodnutí, u něhož je možné bez rozsáhlejšího doplňování řízení dospět k závěru, že i přes užití práva, které na věc nedopadá, by výsledek řízení při užití odpovídajícího práva byl též.“

Nejvyšší správní soud vyšel z předpokladu, že obecně je třeba použít znění zákona před novelou provedenou zákonem č. 453/2001 Sb., kterým se mění zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 9/1991 Sb., o zaměstnanosti a působnosti orgánů České republiky na úseku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů. Novela nabyla účinnosti dne 30. 1. 2002; souhlas s poskytnutím investičních pobídek byl však udělen v roce 2001 a ve stejném roce bylo vydáno první pravomocné rozhodnutí o kolaudaci, s nímž zákon o daních z příjmů v té době spojoval (hypotetickou) možnost uplatnit slevu na dani, jsou-li splněny další podmínky. Novela č. 453/2001 obsahovala přechodná ustanovení jen ve vztahu k § 35a odst. 4 a 6 a k § 35b odst. 5 a 7 zákona o daních z příjmů; jelikož ostatní novelizovaná ustanovení nelze posuzovat retroaktivně, je nutné použít znění zákona před novelou. Ustanovení § 35a odst. 4 a § 35b odst. 5 zákona o daních z příjmů nejsou pro posuzovaný případ rozhodná. Ustanovení § 35a odst. 6 a § 35b odst. 7 téhož zákona ve znění novely č. 453/2001 se pak podle přechodného ustanovení použijí i pro poplatníky, kteří uplatnili nárok na slevu na dani přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Z toho plyne, že právě uvedené paragrafy zákona o daních z příjmů ve znění zákona č. 453/2001 Sb. se uplatní jak na poplatníky, kteří uplatnili slevu před účinností novely, tak i na poplatníky, kteří uplatnili slevu po účinnosti novely, což je případ žalobkyně (sleva uplatněna v roce 2005). Novela provedená zákonem č. 19/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (účinnost 1. 5. 2004), neobsahovala žádná přechodná ustanovení a na projednávaný případ proto nemůže být použita. Z toho plyne, že v projednávaném případě bude aplikován zákon o daních z příjmů ve znění před novelou č. 453/2001 Sb. kromě § 35a odst. 6 a § 35b odst. 7, které budou posuzovány ve znění po citované novele. Krajský soud sice nesprávně aplikoval § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů ve znění před novelou, nicméně jako důvod pro zrušení jeho rozhodnutí to nepostačuje, neboť i na základě předchozí právní úpravy bylo možno dospět k závěrům uvedeným níže (viz citované rozhodnutí rozšířeného senátu).

Jádrem projednávaného sporu je § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů a význam slova „období“ v něm obsaženém. Podle tohoto ustanovení může poplatník uplatnit slevu na dani mimo jiné za předpokladu, že *v období, za které může uplatnit slevu na dani podle odstavce 3, nebude zrušen,*

nebude vůči němu zahájeno konkurzní řízení, nebo se s ním nesloučí jiný subjekt. Odkaz na odstavec 3 – který by zjevně měl definovat pojem „období“, je třeba v právě projednávané věci za použití § 35b odst. 6 chápat jako odkaz na § 35b odst. 4 citovaného zákona (v dané věci nešlo o zahájení podnikání kvůli poskytnutí příslibu investiční pobídky, což upravuje § 35a zákona o daních z příjmů, ale o rozšíření dosavadní výroby, která je upravena v § 35b). Ustanovení § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů zní: slevu na dani podle odstavce 1 lze uplatňovat *po dobu 5 po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období*, přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za které lze uplatnit slevu, je zdaňovací období, ve kterém a) nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí, nebo b) byl vydán souhlas stavebního úřadu se zahájením zkušebního provozu před vydáním kolaudačního rozhodnutí na první stavbu nebo část stavby, již se investiční pobídky týkají.

Nejvyšší správní soud musí souhlasit s žalovaným v tom, že ze spojení citovaných paragrafů vyplývá, že pojem „období“ použitý v § 35a odst. 2 písm. c) značí období oněch pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, kdy lze slevu na dani uplatnit, a nikoliv jednotlivé zdaňovací období. Pokud je v § 35b odst. 4 citovaného zákona užito spojení „zdaňovací období“, je třeba jej vnímat jako součást „období“, které je však pojmem širším (tvoří ho právě pět zdaňovacích období). Jestliže by zákonodárce měl na mysli pod pojmem „období“ v § 35a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů jen jedno zdaňovací období, nic mu nebránilo, aby toto přímo vtělil do znění tohoto ustanovení, místo složitější odkazování na § 35b odst. 4, který definuje období pětileté.

Pro závěr o tom, že výraz „období“ použitý v § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů značí pět po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, jednoznačně svědčí i systematický výklad pomocí znění § 35b odst. 7 téhož zákona: „nedodrží-li poplatník některou z podmínek uvedených v § 35a odst. 2, s výjimkou podmínky uvedené v odstavci 2 písm. a), nebo některou ze všeobecných podmínek stanovených zvláštním právním předpisem, nárok na slevu podle odstavce 1 zaniká a *poplatník je povinen podat dodatečné daňové přiznání za všechna zdaňovací období, ve kterých slevu uplatnil*. Nedodrží-li poplatník podmínku uvedenou v § 35a odst. 2 písm. a), je povinen podat dodatečné daňové přiznání za všechna zdaňovací období, ve kterých podmínku nedodržel.“ Pokud by se podmínka zákazu fúzí omezovala jen na jednotlivá zdaňovací období, jak tvrdí žalobkyně, a nikoliv na celé období pěti po sobě jdoucích zdaňovacích období, kdy lze slevu na dani uplatnit, nedávala by smysl sankce za nedodržení této podmínky. Pro lepší pochopení této argumentace lze uvést následující hypotetický příklad: pokud určitá společnost začala v roce 2002 uplatňovat slevu na dani a pokračovala s tím i v letech 2003 a 2004, avšak v roce 2004 podstoupila fúzi s jinou společností, její nárok na slevu na dani zaniká za všechna zdaňovací období – společnost musí podat dodatečná daňová přiznání za všechna zdaňovací období, ve kterých slevu obdržela (tj. 2002, 2003, 2004). Výklad žalobkyně by naopak znamenal, že dodatečné daňové přiznání je společnost povinna podat jen za rok 2004 (když provedla fúzi); to je ale v přímém rozporu se zněním zákona. Tento postup zná zákon o daních z příjmů (po novele provedené zákonem č. 453/2001) jen u zvláštní podmínky specifikované v § 35a odst. 2 písm. a) – např. nedodržení uplatnění maximálních odpisů. V tomto případě se podává dodatečné daňové přiznání jen za období, kdy tato podmínka nebyla dodržena.

Také účel zkoumaného ustanovení svědčí tomu, že pojem období neznamená jen jedno zdaňovací období. Smyslem § 35a odst. 2 písm. c) je zamezit situacím, kdy by slevu na dani čerpal daňový subjekt, který by následně zanikl, popř. byl na něj prohlášen konkurs – tím by totiž byl zmařen účel poskytnutí investiční podmínky, tj. podpora podnikání a nových pracovních míst. Smyslem zákazu fúzí je pak mimo jiné zajistit, aby nedocházelo k umělému zvyšování hodnoty S1 a tím i slevy na dani. Jestliže totiž společnost, které byla poskytnuta investiční pobídka ve formě slevy na dani provede fúzi s jinou společností, pak je sice pravda, že zanikající společnost vypořádá své daňové povinnosti před rozhodným dnem fúze, nicméně na nástupnickou společnost přechází veškeré výrobní kapacity a zdroje zanikající společnosti. Tím se logicky v následujících obdobích zvyšuje obrát nástupnické společnosti, tedy i základ daně a daň a v konečném důsledku i hodnota S1 vzorce pro výpočet slevy na dani. Investiční pobídka ve formě slevy na dani má však kompenzovat příslušnému daňovému

subjektu náklady, které má s rozšířením výroby, příp. vytvářením nových pracovních míst. Provedení fúze ale může ovlivnit základ daně, z něhož je sleva na dani vypočítána, přičemž tento vliv může mít jakákoliv fúze proběhlá během oněch pěti po sobě bezprostředně jdoucích zdaňovacích období, kdy daňový subjekt může uplatňovat slevu na dani (k nedostatkům zákonné úpravy nicméně srov. níže). Fúze mohou mít rovněž negativní vliv na vytváření nových pracovních míst: pokud by se uplatnil názor žalobkyně, znamenalo by to, že určitá společnost, která obdržela investiční pobídku ve formě slevy na dani, může v jednom zdaňovacím období (splní-li veškeré obecné a zvláštní podmínky) uplatnit slevu na dani a v druhém zfúzovat s jinou společností. Fúze však většinou s sebou přináší nejen úspory materiálních, ale i lidských zdrojů: provedení fúze by tak mohlo znamenat, že pracovní místa vytvořená v předchozím roce jsou jaksi „kompenzována“ zánikem jiných (nebo i stejných) pracovních míst v důsledku fúze, čímž je účel poskytnuté investiční pobídky naprosto negován. Vázání zákazu fúzí pouze na jednotlivé zdaňovací období by proto i v tomto ohledu šlo zcela proti smyslu zákona.

Z výše uvedeného vyplývá, že podmínka zákazu fúzí musí být dodržena v průběhu všech pěti po sobě bezprostředně jdoucích zdaňovacích období. Nestací, aby byla splněna v tom zdaňovacím období, v němž poplatník skutečně uplatní slevu na dani. Systematický a teleologický výklad zákona pak podle mínění Nejvyššího správního soudu nepřipouští jiné výkladové varianty, a proto není dán prostor pro případné uplatnění zásady *in dubio pro libertate*.

Krajský soud setrval pouze u izolovaného výkladu některých slovních spojení zákona o daních z příjmů a nezabýval se vztahem výše zmíněných ustanovení. Čistě gramatický výklad provedený krajským soudem ani obdobnou argumentaci žalobkyně nepovažuje zdejší soud za natolik přesvědčivé, že by odůvodňovaly možnost dvojího výkladu předmětného ustanovení a svědčily ve prospěch jejich závěrů.

Za prvé argument, že § 35 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů užívá slovního spojení „období, za které“, z čehož vyplývá, že se jedná o jedno zdaňovací období, neodpovídá celkovému smyslu tohoto ustanovení. Již výše zmiňované ustanovení totiž zní „období, za které poplatník může uplatnit slevu na dani podle odstavce 3“. Právě odkaz na odstavec 3 (v našem případě § 35b odst. 4) svědčí tomu, že výraz „období“ neznamená zdaňovací období, ale období pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období – neboť právě tento časový úsek je vyjádřen v onom odkazovaném § 35b odst. 4 citovaného zákona.

Za druhé krajský soud argumentuje, že v § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů je uveden výraz „uplatnit“ ve vidu dokonavém (jenž vždy vyjadřuje děj chápaný jako uzavřený celek pro svoji časovou vymezenost), zatímco v § 35b odst. 4 téhož zákona je použit výraz uplatňovat ve vidu nedokonavém (jenž vyjadřuje děj probíhající bez časové vymezenosti), který má zcela jednoznačně vazbu na časový úsek více zdaňovacích období. Tato argumentace má určité *ratio*, nicméně Nejvyšší správní soud ji považuje za značně formalistickou. Pokud by byla akceptována, opět by byl v této souvislosti nelogický odkaz zákonodárce na odstavec 3 (resp. § 35b odst. 4), který jednoznačně definuje délku „období“ jako pět po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období.

Za třetí krajský soud uvádí, že zákonodárce definoval v § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů „období“ jako období, za které může uplatnit slevu na dani, přičemž ze slovního spojení „může uplatnit slevu na dani“ lze dovodit odkaz na § 35 odst. 1 téhož zákona, kde je užito stejné slovní spojení ve vztahu k jednomu konkrétnímu zdaňovacímu období. Krajský soud jednak pomíjí, že zákonodárce definoval výraz období zejména odkazem na odstavec 3 (§ 35 odst. 4) předmětného zákona, jednak dovození odkazu na § 35b odst. 1 zákona je značně krkolomné, zdůvodněné jen výskytem podobného slovního spojení v obou ustanoveních. Účel těchto ustanovení je však zcela jiný. Zatímco smyslem § 35a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů je stanovení podmínky pro uplatnění slevy na dani (která může být – a je – aplikovatelná na celé období pěti bezprostředně po sobě jdoucích

zdaňovacích období), účelem § 35b odst. 1 téhož zákona je stanovení konkrétního výpočtu výše slevy na dani, který se logicky týká pouze jediného zdaňovacího období.

Za čtvrté krajský soud opřel svůj názor o § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů, z něž má vyplývat, že případný nárok na slevu na dani a povinnost podat dodatečná daňová přiznání se vztahuje výlučně na ta zdaňovací období, v nichž poplatník slevu na dani skutečně uplatnil a současně v dotyčném konkrétním zdaňovacím období nedodržel zákonné podmínky pro uplatnění nároku na slevu na dani. Tento výklad krajského soudu je nesprávný. Z předmětného ustanovení vůbec neplyne, že by měl poplatník dodržet všeobecné a zvláštní podmínky pro slevu na dani jen v jednom konkrétním zdaňovacím období. Naopak z textu zákona zřetelně vystupuje, že nedodržení jakékoliv podmínky v jednom z pěti po sobě bezprostředně jdoucích zdaňovacích období znamená, že poplatník je povinen podat dodatečné daňové přiznání za všechna zdaňovací období (nikoliv tedy jen za jedno), ve kterých v průběhu oně lhůty pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období slevu na dani uplatnil. Řečeno jinak: nedodržení jakékoliv podmínky byť v jednom z pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období znamená zánik nároku na slevu za všechna tato období (resp. za ta období, v nichž sleva byla uplatněna). Z toho logicky plyne, že všeobecné a zvláštní podmínky pro vznik nároku na slevu na dani musí být dodrženy v průběhu celého období pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období.

I přes nesprávný právní názor krajského soudu však není nutné jeho rozsudek zrušit pro nezákonnost: nelze totiž přisvědčit ani žalovanému v tom, že by fúze provedené v roce 2003 a 2004 znemožnily žalobkyni uplatnit slevu na dani v roce 2005. Žalovaný i správce daně totiž vyšli z toho, že žalobkyně je povinna plnit všeobecné a zvláštní podmínky pro poskytnutí slevy na dani již od roku 2001. To však nelze ze zákona o daních z příjmů dovodit. Vyjdeme-li z § 35b odst. 4. zákona o daních z příjmů, pak toto ustanovení 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, již se investiční pobídky týkají. Až od okamžiku, kdy tuto slevu poprvé uplatní (v projednávaném případě rok 2005), se počítá oněch 5 bezprostředně následujících zdaňovacích období, v nichž lze slevu na dani uplatňovat. Zákon o daních z příjmů v rozhodném znění totiž nestanovil nejzazší termín, od kdy se nejpozději počítá ona pětiletá lhůta, a ponechal tak na poplatníkovi, aby si její počátek určil: pouze ho omezil v tom, že slevu nemůže uplatnit dříve, než je uvedeno v § 35b odst. 4 písm. a) a b) zákona. Daňový poplatník tudíž od okamžiku poskytnutí příslibu investiční pobídky až do počátku zdaňovacího období, v němž poprvé uplatnil slevu na dani, nemusel respektovat ani všeobecné ani zvláštní podmínky pro vznik nároku na slevu na dani. Určité omezení zavedla až novela č. 453/2001 Sb., podle níž je prvním zdaňovacím obdobím, za něž lze slevu uplatnit, *nejpozději období*, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek (v projednávaném případě by se jednalo o zdaňovací období roku 2004, avšak tuto novelizaci nelze z důvodu absence přechodných ustanovení na projednávaný případ vztáhnout). Nicméně i po novele je zřejmé, že poplatník má v oněm tříletém období od příslibu investiční pobídky možnost nerespektovat podmínky stanovené zákonem pro uplatnění slevy na dani.

Lze se ztotožnit s žalovaným, že možnost provádět fúze po obdržení příslibu investiční pobídky jde jaksi proti smyslu zákona o investičních pobídkách a snižuje racionálnost investičních pobídek, které jsou poskytnuty na konkrétní projekt konkrétnímu subjektu. Rovněž tato situace může mít za následek účelové fúze za účelem zvýšení základu daně (a tím i zvýšení slevy na dani). Zákon o dani z příjmů je však nutno považovat za *lex specialis* k zákonu o investičních pobídkách, a je proto nutné jej aplikovat přednostně. Zákon o daních z příjmů je navíc v tomto ohledu zcela jasný – měl-li zákonodárce v úmyslu omezit fúze již od okamžiku obdržení investiční pobídky, musela by být zákonná

úprava zcela jiná. Jiný výklad počítající období pěti bezprostředně po sobě následujících zdaňovacích období od okamžiku obdržení příslibu investiční pobídky by byl – byť v souladu s účelem zákona o investičních pobídkách – zjevně výkladem v neprospěch žalobkyně, a proto k němu Nejvyšší správní soud nepřistoupil.

Rozhodnutí krajského soudu konečně nemůže zvrátit ani poslední námitka žalovaného týkající se výroční zprávy žalobkyně za rok 2007. Ve správním spise je založen dokument, v němž je žalovaným citovaný text skutečně obsažen, avšak není zřejmé, o jaký materiál se jedná – zda jde skutečně o výroční zprávu žalobkyně za rok 2007. Nicméně i kdyby tomu tak bylo, pak tento dokument neuvádí žádné závažné okolnosti, které by zdejší soud přiměly k přehodnocení stanoviska ve věci. Jsou v něm obsaženy pouze pochyby Skupiny (do níž měla patřit i žalobkyně) o výkladu zákonných ustanovení o poskytování investičních pobídek, což ale nijak zásadně nepodkopává rozhodnutí krajského soudu či názor žalobkyně prezentovaný v daňovém a soudním řízení. Žalovaný navíc ne citoval celou pasáž, která je k této otázce v dokumentu obsažena. Kromě zmiňovaných pochyb je zde totiž uvedeno následující: „Částka 325,097 tis. Kč obsažená v dani z příjmů, která byla zaplacená za rok 2005, představuje částku, kterou si Skupina zpětně nárokuje z důvodu neuplatnění daňové pobídky v daňovém přiznání za rok 2005. Skupina činí všechny nezbytné kroky k tomu, aby získala tuto daň zpět.“ Zdejší soud proto nepovažuje tuto námitku žalovaného za důvodnou.

Žádostí žalovaného o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti (nijak blíže nezdůvodněnou) se Nejvyšší správní soud vzhledem k rozhodnutí ve věci samé nezabýval.

Jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně naopak ve věci měla plný úspěch; náklady řízení v jejím případě tvoří mimosmluvní odměna jejího zástupce podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Soud proto přiznal žalobkyni částku 2100 Kč za jeden úkon právní služby spočívající v podání vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu]. Dále soud žalobkyni přiznal částku 300 Kč jako paušální náhradu výdajů spojených s tímto úkonem [§ 13 odst. 3 advokátního tarifu]. Jelikož zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvýšil soud náklady řízení ve smyslu § 35 odst. 8 s. ř. s. o 456 Kč. Celkem tedy žalobkyni na náhradě nákladů řízení náleží částka ve výši 2856 Kč.

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

V Brně dne 26. srpna 2009

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu