



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **Continental Automotive Czech Republic s.r.o., IČO: 62024922** (dříve Continental Teves Czech Republic s.r.o., jakožto právní nástupce zanikající společnosti Continental Automotive Czech Republic s.r.o., IČO: 49620614) se sídlem Hradecká 1092, Jičín - Valdické Předměstí, zastoupeného Mgr. Lenkou Krupičkovou, LL.M., advokátkou, se sídlem Na Hroudě 1034/61, Praha 10 – Strašnice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 11. 11. 2010, č. j. 5602/10-1200-203335, č. j. 5605/10-1200-203335 a č. j. 5597/10-1200-203335, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 11 Af 3/2011 - 42 ze dne 5. 6. 2014,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce, resp. jeho právní předchůdce (dále již jen „žalobce“), obdržel na základě rozhodnutí ministra průmyslu a obchodu č. 3/2003 o příslibu investičních pobídek ze dne 21. 1. 2003 souhlas s poskytnutím investičních pobídek ve formě slevy na dani z příjmů ve výši 1.578,4 milionů. V průběhu zdaňovacího období od 1. 10. 2002 do 30. 9. 2003 žalobce splnil všeobecné i zvláštní podmínky nutné k čerpání investiční pobídky a od tohoto zdaňovacího období čerpal investiční pobídky ve formě slevy na dani. Po provedení daňové kontroly za zdaňovací období uvedená v jednotlivých napadených rozhodnutích, žalobce dospěl k závěru, že výše slevy na dani byla zkalkulována chybně.

[2] Žalobce podal dne 2. 3. 2010 dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 10. 2004 do 30. 9. 2005, ve kterém změnil oproti vyměření dodatečným platebním výměrem č. j. 144012/09/057912201057, vydaným na základě výsledku daňové kontroly dne 9. 9. 2009, pouze výši uplatněné slevy na dani z titulu investičních pobídek, a to z částky 121.108.154,-Kč na částku 151.333.967,-Kč s odůvodněním, že v předchozím vyměření došlo k chybnému vyčíslení uvedené slevy na dani z příjmů. Správce daně na základě výsledků vytykácího řízení uvedených ve zprávě č. j. 75019/10/057930200711 vydal dne 19. 4. 2010 dodatečný platební výměr č. j. 83057/10/057912203402, ve kterém potvrdil slevu na daních z příjmů právnických osob z titulu investičních pobídek v původní výši. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, ve kterém obdobně jako při vytykáčím řízení namítal, že při vyčíslení částky S2 byla správcem daně nesprávně použita sazba daně ve výši 31% místo sazby daně ve výši 26%. Odvolatel požadoval, aby výsledná daň za uvedené období byla snížena o částku 30.225.813,-Kč.

[3] Dále podal žalobce dne 2. 3. 2010 dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 10. 2005 do 30. 9. 2006, ve kterém změnil oproti vyměření dodatečným platebním výměrem č. j. 144016/09/057912201057, vydaným na základě výsledku daňové kontroly dne 9. 9. 2009, pouze výši uplatněné slevy na dani z titulu investičních pobídek, a to z částky 173,748.456,- Kč na částku 215,356.134,-Kč s odůvodněním, že v předchozím vyměření došlo k chybnému vyčíslení uvedené slevy na dani z příjmů. Správce daně na základě výsledků vytykácího řízení vedených ve zprávě č. j. 75024/10/057930200711 vydal dne 19. 4. 2010 dodatečný platební výměr č. j. 83172/10/057912203402, ve kterém potvrdil slevu na daních z příjmů právnických osob z titulu investičních pobídek v původní výši. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, ve kterém obdobně jako při vytykáčím řízení namítal, že při vyčíslení částky S2 byla správcem daně nesprávně použita sazba daně ve výši 31% místo sazby daně ve výši 24%. Odvolatel požadoval, aby výsledná daň za uvedené období byla snížena o částku 41,637.678,-Kč.

[4] Konečně podal žalobce dne 2. 3. 2010 dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 10. 2006 do 31. 12. 2007, ve kterém změnil oproti vyměření dodatečným platebním výměrem č. j. 144028/09/057912201057, vydaným na základě výsledku daňové kontroly dne 9. 9. 2009, pouze výši uplatněné slevy na dani z titulu investičních pobídek, a to z částky 218,657.730,- Kč na částku 260,129.163,-Kč s odůvodněním, že v předchozím vyměření došlo k chybnému vyčíslení uvedené slevy na dani z příjmů. Správce daně na základě výsledků vytykácího řízení vedených ve zprávě č. j. 75030/10/057930200711 vydal dne 19. 4. 2010 dodatečný platební výměr č. j. 83249/10/057912203402, ve kterém potvrdil slevu na daních z příjmů právnických osob z titulu investičních pobídek v původní výši. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, ve kterém obdobně jako při vytykáčím řízení namítala, že při vyčíslení částky S2 byla správcem daně nesprávně použita sazba daně ve výši 31% místo sazby daně ve výši 24%. Odvolatel požadoval, aby výsledná daň za uvedené období byla snížena o částku 41,471.433,-Kč.

[5] Finanční ředitelství v Praze odvolání žalobce zamítlo a prvostupňová rozhodnutí potvrdilo rozhodnutími uvedenými v záhlaví. Proti rozhodnutím o odvolání podal žalobce žaloby, o nichž rozhodl Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) v návětí označeným rozsudkem.

[6] Podle žalobce měla být při výpočtu veličiny S2 (pro účely slevy na dani z titulu investiční pobídky) podle § 35b odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. - o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2007 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), použita aktuální daňová sazba platná

pokračování

pro jednotlivá zdaňovací období (tedy ve zdaňovacím období od 1. 10. 2004 do 30. 9. 2005 ve výši 26%, a v obou zbývajících obdobích, tj. od 1. 10. 2005 do 30. 9. 2006 a od 1. 10. 2006 do 31. 12. 2007, sazba daně ve výši 24%), nikoliv sazba daně 31 %, kterou pro výpočet použily správní orgány, které vycházejí nesprávně z toho, že se částka S2 stanoví pouze v prvním roce uplatnění slevy na dani a je pro výpočet slevy na dani ve všech obdobích jejího uplatnění fixní, v dalších letech dochází jen k úpravě o hodnoty jednotlivých odvětvových indexů cen vyhlášených Českým statistickým úřadem. Městský soud neshledal žaloby důvodnými, proto je zamítl.

[7] Městský soud vymezil, že je mezi účastníky sporný výklad ustanovení § 35b odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Dle městského soudu je hodnota S2 v § 35b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů definována dostatečným způsobem. Spor nastal ohledně výkladu části věty první za středníkem, dle které *uvedená částka bude výchozí částkou uplatňovanou při výpočtu slevy na dani za všechna zdaňovací období, za která budou slevy uplatňovány*. Tato věta byla z právní úpravy vypuštěna až novelou č. 261/2007 Sb. s účinností od 1. 1. 2008, nemůže být přehlédnuta a nelze vytýkat žalovanému, že se při výpočtu částky S2 obsahem této věty řídil. Dle městského soudu *„rozhodně nelze tuto větu vykládat tak, že sleva se odvíjí od částky aktuální sazby daně v období, kdy slevy na dani žalobce uplatňoval. Pokud jde o aplikaci předmětné věty při vyčíslení výše slevy na dani z titulu investičních pobídek je podstatné, že tato věta byla v zákoně zařazena a byla tedy platná ve všech zdaňovacích obdobích, za která žalobce slevy na dani z titulu investičních pobídek uplatňoval“*.

[8] Spojení „výchozí částka“ znamená, že jde o částku S2, která byla vypočtena podle části věty první § 35b odst. 1 písm. b) před středníkem podle odstavce 2 za jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, za které lze slevu uplatnit poprvé, čili, že jde o částku vypočtenou podle klíče uvedeného v odstavci 2, tzn. částku, která bude podkladem pro další výpočty slevy na dani. Podstatné pro její určení je, v jaké výši byla vypočtena za jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, za které lze slevu uplatnit poprvé.

[9] Dle městského soudu není rozhodné, zda při výpočtu S2 vychází zákon z fixně dané sazby daně 31 %, nebo zda odkazuje na ustanovení § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť z něj vyplývá, že se výpočet podle odstavce 2 vztahuje k sazbě daně aktuální pro zdaňovací období, pro které se částky S1 a S2 vyčísľují. Vypočte se určitá suma S2, která pak platí pro další zdaňovací období, tedy po celou dobu, kdy budou slevy uplatňovány. Dle soudu je proto dán určitý neměnný stav, který chrání i investora, neboť ví, že bude po zákonem dané období vycházet při podávání daňového přiznání z pevně daných hodnot, a je tak v podstatě chráněn i např. pro případ, že by došlo ke zvýšení daně. V takto nastavených podmínkách lze spatřovat právní jistotu investora, přičemž jednou z nich je právě částka S2, která je pevně daná pro všechna zdaňovací období, za která budou slevy uplatňovány. Zmíněná novelizace ustanovení § 35b odst. 2 písm. a), tedy vypuštění fixně dané sazby ve výši 31%, neznamená, že by z této změny bylo možno dovodit správnost závěru žalobce, že veličina S2 se bude měnit v každém období, ve kterém bude žalobce podávat daňové přiznání, podle aktuální výše daně z příjmů. Závěr žalovaného, že částka S2 vypočtená za zdaňovací období od 1. 10. 2002 do 30. 9. 2003 spolu s částkou S1 poprvé (v tomto případě sazbou daně 31 %) bude výchozí částkou uplatňovanou při výpočtu slevy na dani z titulu investičních pobídek za všechna zdaňovací období, za která budou slevy na dani uplatňovány, byl dle městského soudu v souladu se zákonem o daních z příjmů.

[10] Městský soud nepřisvědčil ani argumentaci žalobce odkazující na důvodovou zprávu k novele ustanovení § 35b, provedené zákonem č. 261/2007 Sb., dle které *„z důvodu snižování sazby daně z příjmů se pro zachování daňových výhod poplatníků v režimu investičních pobídek, kteří rozšířili*

nebo zmodernizovali výrobu, navrhuje úprava, která zabezpečí, že daň placená uvedenými poplatníky ze zisku z výroby před realizací podpořeného investičního záměru bude odpovídat aktuální sazbě daně“. Novela provedená tímto zákonem nemůže mít vliv na rozhodování žalovaného, neboť nabyla účinnosti až od 1. 1. 2008, tedy po skončení daňových období, za která žalobce slevy uplatňoval. Dle přechodných ustanovení tohoto zákona se žalobcem navrhovaný postup mohl uplatňovat až od zdaňovacích období započatých v roce 2008. Soud neshledal důvodnou ani námitku žalobce, že žalovaný vychází z textu ustanovení § 35b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a zcela opomíjí text druhého odstavce, na který prvý odstavec pro účely vypočtení částky daně odkazuje, a podle něhož se částka daně vypočte sazbou daně podle § 21 odst. 1 ze základu daně podle § 20 odst. 1. Dle městského soudu žalovaný v rozhodnutí ustanovení odstavce 2 neopomíjí, pouze z něj učinil jiný závěr než žalobce. Změna v odstavci 2 spočívající v uvedení odkazu na ustanovení § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů namísto fixně dané sazby daně 31 % totiž nemá vliv na výpočet částek S1 a S2. Dospěl proto k závěru, že právní úprava uvedená v ustanovení § 35b zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro zdaňovací období od 1. 10. 2002 do 30. 9. 2003, kdy byla sleva na dani po splnění podmínek uplatněna poprvé, tak i ve znění platném v jednotlivých zdaňovacích obdobích, je jednoznačná a nevzbuzuje pochybnosti o jejím výkladu, a neshledal proto důvod pro aplikaci žalobcem namítané zásady „v pochybnostech ve prospěch“. Ani námitce objektivně dané nerovnosti dvou skupin poplatníků daně z příjmu městský soud nepřisvědčil. Všichni investoři, kteří byli v právní pozici žalobce, měli zcela shodné podmínky pro podnikání a zcela shodné povinnosti z toho plynoucí. Není možno daňového poplatníka, který podniká za určitých podmínek, když v případě žalobce došlo k rozšíření investic, srovnávat s poplatníkem, který po poskytnutí příslibu zahájil podnikání. „*Vždy je nutno daňového poplatníka srovnávat pouze s daňovým poplatníkem, který je ve zcela shodné pozici, jako je daňový poplatník, který se srovnání domáhá.*“ Městský soud uzavřel, že žádné výkladové pochybnosti ustanovení § 35b zákona o daních z příjmů neshledal.

II. Kasační stížnost

[11] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl v záhlaví označený rozsudek městského soudu, kterým byly jeho žaloby proti rozhodnutím žalovaného (dříve Finanční ředitelství v Praze) zamítnuty z výše nastíněných důvodů. Stěžovatel svou kasační stížnost opírá o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a navrhuje zdejšímu soudu, aby napadený rozsudek zrušil.

[12] Stěžovatel namítá, že princip poskytnutí slevy na dani z titulu investičních pobídek pro poplatníky realizující nový investiční projekt je postaven na tom, že poplatník bude dále platit daň z příjmů právnických osob pouze z příjmů dosažených z činnosti provozované před realizací nového investičního projektu podpořeného investiční pobídkou. Příjem z nové investice bude od daně osvobozen (maximálně do výše stanovené v rozhodnutí o příslibu investiční pobídky). To dle stěžovatele vyplývá také z důvodové zprávy k zákonu č. 438/2003 Sb., bod 234. Stěžovatel dále argumentuje, že S2 představuje fakticky částku daně, která bude poplatníkem nadále placena, tedy částku daně připadající na příjmy z činnosti, která nebyla státem podpořena (jelikož sleva se rovná S1 minus S2). S2 se počítá za referenční období, kdy poplatník provozoval pouze původní činnost. Referenční období stěžovatele je období od 1. 10. 2001 do 30. 9. 2002, kdy činila sazba daně 31 %. K naplnění slevy na dani tak v případě výkladu zastávaného žalovaným došlo jen v období od 1. 10. 2002 do 30. 9. 2003, kdy byla sazba daně stále ještě 31 %. Následně došlo ke snižování sazeb daně. V souladu s koncepcí investiční pobídky by měl stěžovatel nadále odvádět daň pouze z příjmů generovaných stávající výrobní kapacitou a měl by tento příjem logicky podrobovat aktuální daňové sazbě (přičemž S2 představuje *de facto* daň ze stávající výrobní kapacity).

pokračování

[13] Na rozdíl od městského soudu má za to, že při výpočtu částky S1 i S2 je třeba ve smyslu ustanovení § 35b odst. 2 zákona o daních z příjmů použít aktuální sazbu daně vyplývající z ustanovení § 21 odst. 1 téhož zákona. Opačný závěr vyvodil městský soud z § 35b odst. 1 písm. b) části věty za středníkem, která zní: *vedená částka bude výchozí částkou uplatňovanou při výpočtu slevy na dani za všechna zdaňovací období, za která budou slevy uplatňovány* (dále také jen „sporná věta“). Tento výklad pomíjí smysl a systematiku předmětného ustanovení. Městský soud se mylí, když uvádí, že předmětem sporu je pouze výklad citované části věty za středníkem (§ 35b odst. 1 písm. b)), nikoliv předcházející části uvedeného ustanovení. Právě úvodní část tohoto ustanovení je však podstatná pro výpočet slevy na dani. Zákon totiž dle stěžovatele v žádném případě neodkazuje na daň vypočtenou v jednom ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, za které lze slevu uplatnit poprvé, ale obsahuje speciální úpravu pro výpočet této částky, neboť výslovně říká, že S2 se *rovná částce daně vypočtené podle odstavce 2 za jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, za které lze slevu uplatnit poprvé, a to tu částka daně, která je vyšší*. Nelze tedy ztotožňovat S2 s daní stanovenou v referenčním období, neboť se jejich výpočet liší, což reflektuje skutečnost, že zákon obsahuje pro S2 samostatný výpočet. Stěžovatel zde upozornil na rozdíl mezi daní zaplacenou za referenční období a částkou S2 stanovenou správními orgány (před úpravou o hodnoty meziročních odvětvových indexů cen). Stěžovatel namítá, že rozdíl vyplývá z odlišnosti výpočtu částky S2 a daně za referenční období, přičemž výpočet S2 přebírá z referenčního období pouze dosažený základ daně, nikoliv její výši. To vyplývá již pouze z jazykového výkladu. Z § 35b odst. 2 zákona o daních z příjmů totiž vyplývá vazba toliko na základ daně v referenčním období. V tomto smyslu se vykládá také sporná věta. Ta totiž fixuje pouze údaj ohledně výše základu daně v referenčním období, který se tak stává po dobu čerpání slevy neměnným.

[14] Ke stejnému závěru dospívá stěžovatel i systematickým výkladem. Výpočet uvedený v § 35b odst. 2 zákona o daních z příjmů se totiž použije pro S1 i S2, přičemž toto ustanovení neobsahuje speciální úpravu pro některou z těchto částek (S1 či S2), ale pro obě stejnou. Pro obě částky se v předmětném ustanovení ohledně sazby daně odkazuje na ustanovení § 21 odst. 1 téhož zákona a je tedy nesystematické, když se na základě téhož odkazu aplikují různé sazby daně, jak to učinil městský soud. Přijetím výkladu provedeným městským soudem se stává příkaz provést výpočet S2 dle odst. 2 (§ 35b zákona o daních z příjmů) téměř obsolentním. Odkazem na odst. 2 v § 35 odst. 1 písm. b) zákonodárce jednoznačně deklaruje, že pro výpočet slevy na dani má být každoročně použita aktuální sazba.

[15] Stěžovatel dále podporuje své závěry poukazem na znění ustanovení § 35b odst. 2 zákona o daních z příjmů účinné do 31. 12. 2004, kdy zde byla výslovně uvedena sazba daně 31 %, nikoliv odkazem na § 21 odst. 1. Pokud zákonodárce změnil právní úpravu tak, že vypustil pevně stanovenou sazbu a vložil odkaz na § 21 odst. 1 uvedeného zákona, pak dal najevo, že v případě výpočtu S2 má být použita stejná sazba daně dle ustanovení § 21 odst. 1. Stěžovatel dále uvádí, že návrh novely č. 438/2003 Sb., kterou byla předmětná změna provedena, počítal s tím, že ustanovení § 35b odst. 2 bude každý rok měněno v návaznosti na změnu sazby daně. Tento složitý návrh byl však v legislativním procesu zjednodušen zavedením odkazu na ustanovení § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Úmyslem zákonodárce tedy bylo zohlednit postupné snižování sazby daně při výpočtu slevy na dani. Výklad soudu a žalovaného tuto změnu nerespektuje.

[16] Argumentace soudu je založena především na výrazu „výchozí“ použitým v ustanovení § 35b odst. 1 písm. b) části věty za středníkem zákona o daních z příjmů, z čehož má plynout nezměnitelnost částky S2 po dobu čerpání slevy na dani. V daném kontextu nemůže slovo „výchozí“ znamenat „trvalý, pevný či neměnný“. Neodpovídá to ani verbálnímu hledisku,

ani principu poskytnuté slevy na dani. Jakoukoliv výchozí hodnotu lze následně upravit či přesně určit. Uvedený výraz nezakotvuje neměnnost částky S2. Změna této částky v důsledku změny sazby daně není nikde v zákoně výslovně vyloučena. Zákonodárce by neupravil vzorec pro výpočet S2 stejně jako v případě částky S1, ale definoval by, že se částka S2 počítá pouze v prvním roce čerpání slevy na dani.

[17] Dle stěžovatele by se při přijetí výkladu provedeného městským soudem stala obsolentním také část první věty za posledním středníkem ustanovení § 35b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť neměnnost částky S2 je dána již jejím výpočtem. Případné dodatečné vyměření daně by tedy stejně nemohlo mít vliv na S2. Jelikož městský soud prakticky ztotožňuje částku S2 s daní stanovenou za referenční období, nemůže jeho výklad obstát v kontextu celého ustanovení.

[18] Stěžovatel dále shrnul mechanismus výpočtu S2 v souladu s jím zastávaným názorem. Ze sporné věty nelze dovodit úmysl zákonodárce fixovat sazbu daně tak, jak to učinil městský soud. Nenasvědčuje tomu ani legislativní vývoj ustanovení § 35b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Stěžovatel opět poukazuje na změnu provedenou zákonem č. 438/2003 Sb. V souvislosti s již výše nastíněnou změnou původního návrhu tohoto zákona byl však zákonodárce nedůsledný, když zavedl odkaz na ustanovení § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale spornou větu zachoval. To potvrzuje následná novelizace zákonem č. 261/2007 Sb., kterou byla sporná věta zrušena s odůvodněním, že „z důvodu snižování sazby daně z příjmů se pro zachování daňových výhod poplatníků v režimu investičních pobídek, kteří rozšířili nebo zmodernizovali výrobu, navrhuje úprava, která zabezpečí, že daň placená uvedenými poplatníky ze zisku z výroby před realizací podpořeného investičního záměru bude odpovídat aktuální sazbě daně“. Je tedy zřejmé, že snižování sazby daně má být promítnuto do výpočtu slevy na dani, aby byla naplněna koncepce investiční pobídky. Tento stav byl zjevně od počátku cílem zákonodárce a skutečnost, že nedostal své povinnosti formulovat pravidla chování v právních předpisech jasným a jednoznačným způsobem nemůže jít k tíži daňového subjektu (náleznost Ústavního soudu ze dne 30. 11. 1999, sp. zn. II. ÚS 485/98). Městský soud nereflktuje celý text předmětného ustanovení, jakož ani úmysl zákonodárce a princip slevy na dani poskytnuté dané kategorii poplatníků.

[19] Uvádí-li městský soud, že předestřený výklad chrání investora před situací, kdy by se naopak sazba daně zvýšila, namítá stěžovatel, že však máji koncepci slevy na dani podle ustanovení § 35b zákona o daních z příjmů, jehož smyslem je, že dani z příjmů právnických osob nebude podléhat pouze nový investiční projekt, což vyplývá také z důvodové zprávy k zákonu č. 438/2003 Sb. („U poplatníků, kteří uplatňují slevu na dani při rozšíření stávajících výrobních kapacit, představuje daňová investiční pobídka pouze přírůstek daňové povinnosti, který je generován novou výrobní kapacitou...“). Jelikož příjmy investora ze stávající výrobní kapacity mají podléhat dani stejně jako ostatní poplatníci, nemůže být chráněn před změnou sazby daně, jak dovozuje městský soud.

[20] Městský soud odmítl argument stěžovatele o nerovném zacházení s investory, avšak stěžovatel tvrdí, že nerovnost spočívá v rozlišování mezi poplatníky, kteří provedli novou investiční akci a těmi, kteří zahájili podnikání pro poskytnutí příslibu investičních pobídek. Výkladem městského soudu je stěžovatel (na rozdíl od poplatníků, kteří nově zahájili podnikání) nucen podrobit své příjmy ze stávající (nepodpořené) výrobní kapacity sazbě daně 31 % po celou dobu čerpání investiční pobídky bez ohledu na aktuální sazbu daně. Pokud výpočet částky S2 nereflktuje snižování sazby daně, dochází fakticky ke snižování slevy na dani z podpořené investiční akce. Městský soud neshledal nerovnost investorů s tím, že všichni investoři ve stejném postavení jako stěžovatel měli stejné podmínky pro podnikání. S tímto názorem však stěžovatel nesouhlasí, neboť zákon o daních z příjmů zásadně nijak nerozlišuje mezi investory,

pokračování

kteří investiční akci realizují založením nového podnikatelského subjektu a investory, kteří již na území ČR podnikají (viz důvodová zpráva k zákonu č. 72/2000 Sb.). Platí tedy rovné zacházení s oběma kategoriemi investorů, čemuž však výklad provedený městským soudem neodpovídá a nepřispívá právní jistotě a ochraně důvěry investora, který před realizací podporované akce očekával, že příjmy z této akce nebudou podléhat dani.

[21] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že ustanovení § 35 odst. 1 zákona o daních z příjmů obsahuje jednoznačný text, který stanoví, že po prvním vyčíslení se částka S2 stává částkou uplatňovanou při výpočtu slev na dani za všechna zdaňovací období, kdy budou slevy uplatňovány. Dále žalovaný citoval z napadeného rozsudku a s uvedenými závěry se plně ztotožnil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[23] Kasační stížnost žalobce **není** důvodná.

[24] Celá stěžovatelova argumentace spočívá ve výkladu ustanovení § 35b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů způsobem, dle něhož má být při výpočtu částky S2 zohledněna vždy aktuální daňová sazba pro období, za něž je sleva na dani z titulu investiční pobídky uplatňována. Nejvyšší správní soud však názor stěžovatele nesdílí z důvodů vyložených níže.

[25] Pro přehlednost je třeba nejdříve poukázat na text celého ustanovení § 35b zákona o daních z příjmů v rozhodném znění:

(1) 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, která se vypočte podle vzorce S1 minus S2, přičemž

a) S1 se rovná částce daně vypočtené podle odstavce 2 za zdaňovací období, za které bude sleva uplatněna; výše této částky se nemění, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost,

b) S2 se rovná částce daně vypočtené podle odstavce 2 za jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, za které lze slevu uplatnit poprvé, a to ta částka daně, která je vyšší; uvedená částka bude výchozí částkou uplatňovanou při výpočtu slevy na dani za všechna zdaňovací období, za která budou slevy uplatňovány; tato částka bude upravena o hodnoty jednotlivých meziročních odvětvových indexů cen vyhlášených Českým statistickým úřadem, a to počínaje indexem vztahujícím se ke zdaňovacímu období, za které byla tato částka vypočtena; výše této částky se nemění, je-li za příslušné zdaňovací období dodatečně vyměřena nižší daňová povinnost. Obdobně se postupuje při úpravě částky S2, přechází-li poplatník na hospodářský rok.

(2) Částka daně pro účely odstavce 1 je

a) u poplatníka daně z příjmů právnických osob rovna částce vypočtené sazbou daně podle § 21 odst. 1 ze základu daně podle § 20 odst. 1 sníženého o položky podle § 34 a § 20 odst. 8 a o rozdílu, o který úrokové příjmy zahrnované do základu daně podle § 20 odst. 1 převyšují s nimi související výdaje (náklady),

b) u poplatníka daně z příjmů fyzických osob rovna částce vypočtené podle § 16 odst. 1 z dílčího základu daně podle § 7.

(3) Pokud ve 2 zdaňovacích obdobích bezprostředně předcházejících období, za které lze slevu uplatnit poprvé, vykázal poplatník daňovou ztrátu nebo mu daňová povinnost nevznikla, sleva na dani se vypočte podle odstavce 1 písm. a).

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

(5) Sleva na dani nesmí v jednotlivých zdaňovacích obdobích překročit míru veřejné podpory vztaženou k dosud skutečně vynaloženým nákladům, které mohou být podpořeny, a současně nemůže v celkovém souhrnu překročit přípustnou hodnotu veřejné podpory stanovené rozhodnutím podle zvláštního právního předpisu.

(6) Ustanovení § 35a odst. 2 a 5 platí obdobně.

(7) 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), nárok na slevu za zdaňovací období, ve kterém tato podmínka nebyla dodržena, se snižuje o částku ve vyšší součinnu 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. Sleva na dani nemůže dosáhnout záporných hodnot (zvýraznění doplněno Nejvyšším správním soudem).

[26] Předně Nejvyšší správní soud konstatuje, že nelze přisvědčit stěžovateli, že městský soud nesprávně vymezil předmět sporu, jímž má být výklad sporné věty. Stěžovatel má sice pravdu, že pro výpočet částky S2 je podstatná i část ustanovení předcházející sporné větě, když také o ni opírá svou argumentaci, avšak městský soud se nemýlil, pokud jako jádro sporu označil právě výklad sporné věty. Tuto větu však městský soud vykládal v kontextu celého ustanovení (jakož i dalších ustanovení téhož zákona), přičemž skutečnost, že dospěl k odlišnému závěru než stěžovatel, na věci nic nemění. Správnou kvalifikaci podstaty sporu městským soudem dosvědčuje také sám stěžovatel, když uvádí, že sporná věta zůstala v zákoně v důsledku nedůslednosti zákonodárce a že měla být správně vypuštěna již novelou č. 438/2003 Sb. spolu se zavedením odkazu na § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů v ustanovení § 35b odst. 2 téhož zákona. Nejvyšší správní soud má proto shodně s městským soudem za to, že podstatnou pro danou věc je právě existence sporné věty v rozhodném znění zákona o daních z příjmů a její výklad v kontextu ostatních ustanovení tohoto zákona, jakož i dalších relevantních právních předpisů. Nejvyšší správní soud přitom dospěl k závěru, že ustanovení § 35b odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2007 nelze vyložit jinak, než že neumožňuje při výpočtu S2 zohlednit aktuální daňovou sazbu, nýbrž fixuje výpočet částky daně

pokračování

k referenčnímu období (jímž, je *jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, za které lze slevu uplatnit poprvé* (dle § 35b odst. 4), a to období, ve kterém je částka daně vyšší – dále jen „referenční období“) včetně tehdy platné a účinné sazby daně.

[27] Domnívá-li se stěžovatel, že zákon v žádném případě neodkazuje na daň vypočtenou v referenčním období, neboť obsahuje speciální výpočet, nenachází jeho závěry oporu v textu zákona. Ačkoliv S2 se vypočte postupem dle § 35b odst. 2 zákona o daních z příjmů, vychází se z částky daně (tedy z daně vypočtené) za referenční období. Stěžovatel dezinterpretuje znění zákona a nejde tudíž o správný jazykový výklad, jak tvrdí. Ustanovení § 35b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmu výslovně stanoví, že S2 se rovná *částce daně* vypočtené za referenční období. Právě výraz *částka daně* představuje určitou absolutní hodnotu, jíž nelze chápat jinak, než že se jedná o konkrétní výši daně, která je fixována následně onou spornou větou. Odkaz na výpočet dle odstavce 2 citovaného ustanovení neznámá, že z referenčního období má být použit pro výpočet částky S2 toliko základ daně, jak tvrdí stěžovatel. Částka daně vypočtená pro referenční období nemá být sice totožná s S2 a mírně se liší, neboť S2 nemá zahrnovat například také úrokové příjmy. Neznámá to však, že z rozhodného období má být dále používán toliko základ daně. Uvedené vysvětluje také stěžovatelem namítaný rozdíl mezi daní zaplacenou za referenční období a částkou S2 vypočtenou správními orgány (před úpravou o hodnoty meziročních odvětvových indexů cen). Částka daně za referenční období vypočtená dle § 35b odst. 2 se stává *výchozí částkou uplatňovanou při výpočtu slevy na dani za všechna zdaňovací období, za která budou slevy uplatňovány*. Jakkoliv stěžovatel vykládá předmětné ustanovení odlišným způsobem, nelze z jasného znění zákona dospět k jinému závěru, než že S2 se vypočte pouze jednou, a to se sazbou, kterou obsahovalo ustanovení § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů v referenčním období. Zákon totiž výslovně počítá s *částkou daně*, nikoliv se *základem daně*.

[28] Ani systematický výklad provedený stěžovatelem neodpovídá zákonu. Stěžovatel tvrdí, že pokud nemá být pro S1 i S2 použita táž sazba dle § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je nesystematické, že jak pro výpočet S1 tak S2 zákon odkazuje na odst. 2 téhož ustanovení, který však pro obě veličiny obsahuje stejný postup. Nejvyšší správní soud naopak považuje za zcela logické a praktické řešení, obsahuje-li zákon pro výpočet S1 i S2 totožný postup, ačkoliv nemá být u obou použita stejná sazba daně. Částka daně se totiž pro obě veličiny vypočte stejným způsobem, avšak ze sporné věty (která se vztahuje pouze k S2) i věty jí předcházející, o kterou se rovněž městský soud v odůvodnění opírá, vyplývá úmysl zákonodárce, že výpočet S2 má být proveden pouze jednou (*za jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházejících zdaňovacímu období, za které lze slevu uplatnit poprvé*) a nemá se každý rok aktualizovat dle nové daňové sazby. Tak je tomu pouze u S1, ke kterému se sporná věta nevztahuje, S1 je pak *částka daně za zdaňovací období, za které bude sleva uplatněna*. Jak stěžovatel požaduje, je tak toliko jinak vyjádřeno, že se *částka S2 počítá pouze v prvním roce čerpání slevy na dani*. Uvedenou strukturu zákona považuje Nejvyšší správní soud za zcela logickou a systematickou.

[29] K poukazům na novelu č. 438/2003 Sb., kterou bylo změněno ustanovení § 35b odst. 2 zákona o daních z příjmů tak, že pevná sazba 31 % byla nahrazena odkazem na § 21 odst. 1 téhož zákona, Nejvyšší správní soud uvádí, že ani tato argumentace stěžovatele není přiléhavá. Stěžovateli lze přisvědčit toliko, že v původním návrhu novely byla opět pevně stanovená sazba daně, avšak pozměňovací návrhy byl zaveden odkaz na § 21 odst. 1. Nelze však již souhlasit se závěry, které z této skutečnosti stěžovatel vyvozuje ani s údajným záměrem zákonodárce, jak jej stěžovatel prezentuje. Přesné důvody pozměňovacího návrhu, který upravil citované ustanovení, nejsou nikde explicitně vyjádřeny. V procesu projednávání navrhovaných změn nebylo k tomuto konkrétnímu ustanovení nic vysloveno. Jedinou zmínkou k novele ustanovení § 35b zákona o daních z příjmů je stěžovatelem odkazovaná důvodová zpráva k bodu 234,

kde se uvádí: „U poplatníků, kteří uplatňují slevu na dani při rozšíření stávajících výrobních kapacit, představuje daňová investiční pobídka pouze přírůstek daňové povinnosti, který je generován novou výrobní kapacitou. Přitom při stanovení základny pro výpočet tohoto přírůstku se eliminují cenové vlivy. To lze jednoduše provádět při meziročním srovnání, kdy základem je období kalendářního roku. Vzhledem k tomu, že někteří poplatníci zvažují přechod na hospodářský rok, navrhuje se doplnění, že v tomto případě se postupuje obdobně, neboť cenové indexy se zjišťují i za měsíční období.“ Citované se však výslovně vztahuje ke změně provedené v ustanovení § 35b odst. 1 písm. b), nikoliv k odst. 2. K důvodům zavedení odkazu na § 21 odst. 1 ve výpočtu dle § 35b odst. 2 zákona o daních z příjmů tedy zákonodárce výslovně nic neuvádí.

[30] Úmysl zákonodárce zohlednit při výpočtu S2 aktuální sazbu daně tedy nevyplývá ani ze znění zákona, ani ze skutečnosti, že v odstavci 2 daného ustanovení byla nahrazena pevná sazba daně odkazem na § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud naopak uvádí, že v důsledku snižování sazby daně bylo třeba do § 35b odst. 2 zákona o daních z příjmů zavést odkaz na § 21 odst. 1 téhož zákona a nezachovávat zde pevně stanovenou sazbu právě s ohledem na to, že pro výpočet S1 má být použita jiná sazba daně než pro výpočet S2. Pro S1 má být použita aktuální sazba daně stanovená pro zdaňovací období, za které bude sleva uplatněna, zatímco pro výpočet S2 sazba daně vztahující se k referenčnímu období (přitom jde vždy o jedno ze dvou období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, za které lze slevu uplatnit poprvé, a to částku daně, která je vyšší). Pokud by zákonodárce nepoužil odkaz na § 21 odst. 1, které obsahuje sazbu daně, ale zachoval by v § 35b odst. 2 výslovně stanovenou výši sazby daně (28 %, 26 %, 24% atd.), musel by přistoupit ke změně tohoto ustanovení vždy tak, aby je uvedl do souladu se stanovenou sazbou daně v § 21 odst. 1 pro konkrétní zdaňovací období. Pro výpočet S2 by musela být použita aktuální (pevně stanovená) sazba daně a nebylo by možné ji zafixovat k referenčnímu období tak, jak zákon předpokládal. Změna § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů provedená novelou č. 438/2003 Sb. (srov. Čl. I, body č. 104, 105, 106) tak nasvědčuje zcela odlišnému závěru, než vyvozuje stěžovatel. V období několika let, kdy byla sazba daně z příjmů právnických osob stále stejně vysoká, bylo logické, že výpočet pro S1 i S2 obsahoval pevně stanovenou jednotnou sazbu 31%. Pokud však v dalších letech mělo docházet k postupnému snižování sazby daně, nebylo již možné, aby vzorec obsahoval stále pevnou sazbu daně, když se mělo snižování promítnout pouze do výpočtu S1, nikoliv S2. V § 35b odst. 2 zákona o daních z příjmů je proto uveden odkaz na zákonné ustanovení stanovící sazbu daně, přičemž sporná věta fixuje pro S2 částku daně (tedy i včetně sazby daně) k referenčnímu období.

[31] Ostatně podle Čl. II. bod 1. přechodných ustanovení zákona č. 438/2003 Sb. „Pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2003 a za zdaňovací období, které započalo v roce 2003, platí dosavadní právní předpisy, nestanoví-li tento zákon jinak. Ustanovení čl. I. se použijí poprvé pro zdaňovací období, které započalo v roce 2004, s výjimkou..., a s výjimkou bodů 104, 105, a 106, které se použijí v souladu s § 21 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění zákona č. 492/2000 Sb. a ve znění tohoto zákona“. Na výpočet částky daně S2, pakliže sleva na dani byla uplatněna poprvé v roce 2003, tak změna sazby daně v § 21 odst. 1 neměla vliv.

[32] Při výkladu ustanovení § 35b zákona o daních z příjmů neobstojí ani argumentace stěžovatele týkající se významu slova „výchozí“. Je totiž zřejmé z kontextu celého ustanovení, že záměrem sporné věty je zafixovat částku daně vypočtenou pro referenční období dle odst. 2 téhož ustanovení. Tvrzení stěžovatele vykazují vnitřní rozpornost, když v jedné části kasační stížnosti tvrdí, že sporná věta má fixovat toliko údaj o základu daně, zatímco následně tvrdí, že sporná věta vlastně nic fixovat nemá. Nejvyšší správní soud již výše vyložil, že zafixování se netýká pouze základu daně, ale celé částky daně, která představuje určitou absolutní hodnotu, jež je v důsledku sporné věty pevně stanovena a vypočítá se tak pouze jednou, aby byla dále

pokračování

toliko upravena o hodnoty meziročních odvětvových indexů cen vyhlášených Českým statistickým úřadem. Domnívá-li se tedy stěžovatel, že změna částky S2 není v zákoně nikde vyloučena, mylí se, neboť její změnu vylučuje jednoznačně znění sporné věty.

[33] Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelem, že by se přijetím výkladu provedeným městským soudem stala obsolentní také část ustanovení § 35b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů znějící: *výše této částky se nemění, je-li za příslušné zdaňovací období dodatečně vyměřena nižší daňová povinnost*. Znamená to, že pokud daňový subjekt jednou S2 vypočítá a slevu uplatní v určité výši, nemůže následně uplatňovat dodatečně slevu vyšší v důsledku toho, že mu byla pro referenční období stanovena nižší daňová povinnost, než jakou sám určil a z jaké vycházel také při výpočtu slevy na dani z titulu investiční pobídky. Pokud již jednou daňový subjekt S2 vypočítal a učinil tak nesprávně ke své tíži, nemůže se dovolávat vyměření nižší daňové povinnosti. Právě proto, že výpočet částky S2 je koncipován tak, že se prakticky téměř rovná daňové povinnosti stanovené za referenční období, má citovaná část ustanovení své opodstatnění. Námitky stěžovatele tak nejsou důvodné.

[34] Městský soud správně vyhodnotil také důsledky novely č. 261/2007 Sb., která s účinností od 1. 1. 2008 zrušila spornou větu. Přechodné ustanovení této novely vztahující se k zákonu o daních z příjmů (čl. II) stanoví, že *pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2007 a zdaňovací období, které započalo v roce 2007, platí dosavadní právní předpisy, nestanoví-li tento zákon dále jinak. Ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, s výjimkou § 6 odst. 9 písm. m), § 15 odst. 4 a § 18 odst. 4 písm. b), se použijí poprvé pro zdaňovací období, které započalo v roce 2008*. Jelikož se nymí posuzovaný případ týká slevy na dani uplatněné ve zdaňovacích obdobích od 1. 10. 2004 do 31. 12. 2007, nelze z uvedené změny vycházet a aplikovat ji na případ stěžovatele. Stěžovatel vytýká městskému soudu, že se nedovolával aplikace zákona o daních z příjmů ve znění účinném po této novele, ale dovolával se závěrů, které vyplývají z důvodové zprávy k uvedené novele. Nejvyšší správní soud však nemůže stěžovateli přisvědčit. Z důvodové zprávy vyplývá, že „[z] důvodu snižování sazby daně z příjmů se pro zachování daňových výhod poplatníků v režimu investičních pobídek, kteří rozšířili nebo zmodernizovali výrobu, navrhuje úprava, která zabezpečí, že daň placená uvedenými poplatníky ze zisku z výroby před realizací podpořeného investičního záměru bude odpovídat aktuální sazbě daně“. Stěžovatel se domnívá, že tento postup byl zjevně od počátku záměrem zákonodárce a nemůže jít k tíži daňového subjektu, že jej nevyjádřil jasným a srozumitelným způsobem již dříve. Z důvodové zprávy ani z jiných dokumentů však nevyplývá, že by takový stav zákonodárce zamýšlel zakotvit již dříve. Text § 35b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů v rozhodném znění pro daná zdaňovací období je jasný a nevyplývají z něj jakékoliv pochybnosti o tom, jak má být sleva na dani vypočítána. Uvádí-li důvodová zpráva k novele zákona s účinností od 1. 1. 2008, že sporná věta se ze zákona vypouští, aby se při výpočtu S2 zohlednila aktuální sazba daně, žádným způsobem z toho nelze vyvodit, že takový stav byl cílem již dříve a zákonodárce jej opomněl do zákona vtělit. Nikde není ani náznak toho, že by předchozí právní úprava odporovala úmyslu zákonodárce. Jediné, co z uvedeného vyplývá, že zákonodárce chce zohlednit nově stanovenou aktuální daňovou sazbu pro poplatníky čerpající daňovou pobídku z titulu rozšíření či zmodernizování výroby do budoucna. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že úmysl zákonodárce tak, jak jej prezentuje stěžovatel, nelze z ničeho vyvodit a městský soud nepochybil, když k nové právní úpravě nepřihlížel a nevyvodil z ní pro stěžovatele žádné důsledky. Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že pokud byla sporná věta ze zákona vypuštěna, aby se při výpočtu S2 zohlednila aktuální daňová sazba, a *contrario* z toho vyplývá, že sporná věta skutečně fixuje částku S2 a dříve tedy zákon požadoval vypočítat S2 pouze jednou, se sazbou daně vztahující se k referenčnímu období a vývoj daňové sazby nezohledňovat.

[35] Stěžovatel namítá, že výklad předestřený městským soudem má koncepci slevy na dani z titulu investiční pobídky, jejímž smyslem je, že dani podléhá pouze stávající výrobní kapacita a neobstojí tedy názor soudu, že koncepce zákona chrání investora také před případným zvyšováním sazby daně. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že institut slevy na dani pro investory rozšiřující stávající výrobu tak, jak je zakotven v ustanovení § 35b zákona o daních z příjmů ve znění, které se uplatní na případ stěžovatele, představuje pro investory právní jistotu v tom, jakým způsobem mohou slevu čerpat. Je také nutno přisvědčit městskému soudu, že pokud by se daňová sazba zvyšovala, investor má jistotu, že jeho daňová povinnost, jednou vypočtená, bude vždy stejná a naopak by pro něj bylo pojetí slevy na dani vyjádřené v zákoně výhodnější, než kdyby se S2 měnilo v závislosti na výši sazby daně. Takovým způsobem byla sleva na dani pro stávající poplatníky nastavena již v okamžiku, kdy byla stěžovateli investiční pobídka přislíbena. Z ustanovení § 35b zákona o daních z příjmů jasně vyplývalo, že daňová povinnost stávajícího poplatníka bude vypočítána pro referenční období a bude se dále měnit pouze v závislosti na hodnotách meziročních odvětvových indexů cen. Stěžovatel se proto nemůže dovolávat, že očekával něco jiného, než zákon výslovně stanovil. Takové podmínky také spolu s přislíbením investiční pobídky přijal.

[36] Jakkoliv Nejvyšší správní soud nezpochybňuje koncepci investičních pobídek, jak ji vyložil stěžovatel, tedy že fakticky by měly být od daně osvobozeny příjmy generované podpořenou akcí a daň by měla být nadále placena pouze ze stávající výroby, nelze tím překonat jednoznačné znění zákona. Přesné určení příjmů, které jsou od uskutečnění pobídkou podpořené akce generovány stávající (nepodpořenou) výrobní kapacitou a které jsou naopak generovány podpořenou investicí, je prakticky nemožné. Zákonodárce tak musel vytvořit model, dle něhož se výše slevy na dani určí. Pro tento účel bylo zvoleno jednoduché a jasné řešení. Zákon vychází z fikce, dle které se daňová povinnost investora vztahující se k nepodpořené výrobní kapacitě po celou dobu čerpání investiční pobídky nemění a pobídka tak představuje přírůstek daňové povinnosti oproti předem pevně stanovené částce daně vypočítané za referenční období. Úmyslem zákonodárce tedy bylo předem zafixovat daňovou povinnost investora a převyšující část daně poskytnout jako slevu z titulu investiční pobídky. Účelem právní úpravy je zajistit také právní jistotu jejím adresátům, což bylo v daném případě provedeno zafixováním daňové povinnosti dotčených poplatníků.

[37] Stěžovatel označuje uvedenou koncepci, dle které je účelem investiční pobídky nepodrobit dani příjmy, které jsou generovány podpořenou činností, za princip. K tomu je nutno zdůraznit, že se nejedná o princip, který by byl explicitně vyjádřen v zákoně, či se dokonce jednalo o ústavní princip (nebo obecnou zásadu, která je v demokratickém právním státě přijímána, aniž by byla obsažena v psaném právu). Jedině v takovém případě by totiž bylo na místě uvažovat u výkladu předmětného ustanovení v duchu tohoto principu, nikoliv v souladu s jeho jazykovým vyjádřením. Tak tomu však není, přičemž i pro případ kolize základních práv či právních principů má naznačený výklad určité limity. Předně je třeba uvést, že proti „principu“ investičních pobídek stojí princip právní jistoty a dělby moci jako dvě základní zásady zakotvené také ústavním pořádkem České republiky. Jak již bylo shora vysloveno, význam uvedeného ustanovení dosažený jazykovým výkladem je jednoznačný a neumožňuje logicky učinit jiné závěry, než jak judikoval v dané věci městský soud. Nejvyššímu správnímu soudu je přitom známo, že dosud nebyly správním soudům předestřeny obdobné námitky, což svědčí o obecném porozumění adresátů tomuto ustanovení a jeho bezproblémové interpretaci. Pokud by Nejvyšší správní soud „překlenul“ gramatický význam zákona a vyslovil opačný závěr, než městský soud, byla by tím narušena právní jistota adresátů právního předpisu, jakož i porušen princip dělby moci, neboť zákonodárce svou vůlí jednoznačně vyjádřil (fixovat částku S2 navzdory budoucí aktuální daňové sazbě). Stěžovatelem naznačená nedůslednost zákonodárce, který sice zafixoval částku S2, přestože zamýšlel bez dalšího uplatnit naznačený „princip“

pokračování

investičních pobídek (resp. spíše zdánlivý princip), z něhož jasně nevyplývá. V jakési kolizi se tak v daném případě nachází jednoznačné znění zákona a nejednoznačný úmysl zákonodárce. Nejvyšší správní soud se naopak domnívá, že zákonodárce nedůsledný nebyl a vyjádřený následek skutečně předpokládal. V takovém případě tedy soudy nalézající právo nemohou přistupovat k výkladu *contra verba legis*.

[38] Obecně lze říci, že k dalším výkladovým metodám interpret přistupuje tehdy, když gramatickým/jazykovým výkladem lze dospět k různým výsledkům (srov. MELZER, Filip. *Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011. 276 s. ISBN 978-80-7400-382-0. S. 80). To však není posuzovaný případ. Stěžovatel se tak dovolává řešení, které je v rozporu se zákonem. K takovému zásahu do právní jistoty a principu dělby moci však mohou soudy přistupovat pouze v krajních případech, kdy jsou práva či jiné právní principy dotčeny v takové míře, že toto dotčení musí samo o sobě oslabovat důvěru v dikci příslušného ustanovení, jež vede ke zcela absurdnímu výsledku. Nejvyšší správní soud uvedené znaky v případě ustanovení § 35b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů neshledal. Pravidlo vyjádřené tímto ustanovením není příliš tvrdé pro jeho adresáty a vzhledem k nemožnosti jednoznačně oddělit příjmy vytvářené stávající výrobní kapacitou od příjmů vyplývajících z podpořené investiční akce se jedná o zcela pragmatické řešení. Podmínky pro čerpání investiční pobídky byly od počátku postaveny najisto, stěžovatel si musel být vědom, že po dobu uplatňování slev na dani z titulu investiční pobídky bude jeho daňová povinnost stále stejná a bude měněna toliko v závislosti na hodnotách meziročních odvětvových indexů cen, a za takových podmínek investiční pobídku přijal. Nejvyšší správní soud proto neshledal jeho námitky důvodnými.

[39] Nejvyšší správní soud považuje za správné také závěry městského soudu učiněné k námitkám stěžovatele o nerovném zacházení s investory. Při posuzování, zda v konkrétním případě došlo k porušení zásady rovného zacházení, je třeba vycházet ze skutečnosti, že srovnávat lze pouze totožné či obdobné případy a že tedy rovný přístup musí být zajištěn tam, kde jsou splněny stejné podmínky. Nelze tedy srovnávat investory, kteří nově zahájili podnikání, s investory, kteří rozšiřují či modernizují svou stávající výrobu. Jak již Nejvyšší správní soud vyložil výše, pro případ druhé kategorie investorů je poměrně složité vymezit část příjmů, která připadá na rozšířenou část výroby. Zákon proto stanovil jasný mechanismus, který se uplatní u všech poplatníků, kteří spadají do uvedené kategorie. Stěžovateli byla poskytnuta možnost čerpat investiční pobídku a je tedy zvýhodněn oproti jiným poplatníkům, kteří investiční pobídku nezískali. Nespátříje-li nerovnost v této skutečnosti, pak není na místě shledávat ji ve srovnání mezi odlišnými kategoriemi investorů. Každý, kdo splnil předpoklady čerpání investiční pobídky ve stejném postavení jako stěžovatel, má stejné podmínky pro uplatnění slevy na dani. Nejvyšší správní soud nesdílí ani názor stěžovatele, že zákon o daních z příjmů nijak nerozlišuje mezi uvedenými kategoriemi investorů, neboť právě pro každou z nich obsahuje samostatné ustanovení stanovící odlišný způsob uplatňování slevy na dani z titulu investiční pobídky. Také důvodová zpráva k zákonu č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), výslovně nestanoví, že všichni investoři musí slevu na dani uplatňovat stejným způsobem. Důvodová zpráva deklaruje, že všichni, kteří splní stanovené podmínky, budou moci za stejných podmínek čerpat investiční pobídku. To však nelze vykládat tak, že by nemohl být zákonem předem vymezen způsob, jakým určitá kategorie investorů z toho plynoucí výhody získá. Jelikož výpočet pro slevu na dani nemohl být pro obě kategorie investorů stejný, je zákonné řešení zcela opodstatněné a nelze mu nic vytýkat. Deklarovanou rovnost mezi investory je nutno chápat tak, že každý, kdo uvedené podmínky splní, bude moci čerpat stanovené výhody. To však jen postupem v souladu se zákonem. Nejvyšší správní soud proto neshledal ani tyto námitky stěžovatele důvodnými.

IV. Závěr a náklady řízení

[40] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[41] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 25. června 2015

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu