



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., v právní věci žalobce **Dura Automotive Systems CZ, s. r. o.**, se sídlem Průmyslový park 300, Kopřivnice-Vlčovice, zastoupeného Ernst & Young, s. r. o., daňovým poradcem se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 21347/14/5000-14202-707309 ze dne 20. 8. 2014, ve věci daně z příjmů právnických osob,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 21347/14/5000-14202-707309 ze dne 20. 8. 2014 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám společnosti Ernst & Young, s. r. o., daňového poradce se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1.

O d ů v o d n ě n í :

A.

Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a bylo potvrzeno rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu, územní pracoviště v Ostravě (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 11. 2013, č. j. 483875/13/4032-07001-804180, jímž byla vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 ve výši 57.288.953,- Kč.

Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, kdy nepřezkoumatelnost spočívá v nedostatku důvodů rozhodnutí. Dále je dle žalobce napadené rozhodnutí nezákonné z důvodu nesprávného právního posouzení věci.

Za sporný považuje žalobce výklad ustanovení § 35a odst. 3 zákona č. 586/1992, Sb. o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) ve znění účinném do 29. 1. 2002, týkající se poskytnutí slevy na dani z příjmů v souvislosti s příslibem investičních pobídek. Dle odst. 3 předmětného ustanovení lze slevu na dani podle odstavce 1 uplatňovat po dobu deseti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za které lze uplatnit slevu, je zdaňovací období, ve kterém nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí, nebo byl vydán souhlas stavebního úřadu se zahájením zkušebního provozu před vydáním kolaudačního rozhodnutí na první stavbu nebo část stavby, jíž se investiční pobídky týkají. Žalobce namítá, že právní posouzení dané věci správcem daně a žalovaným je nesprávné a zdůrazňuje, že období, ve kterém kolaudační rozhodnutí nabylo právní moci, je první, od kterého má poplatník možnost čerpat slevu na dani, nikoliv první od kterého počne běžet desetiletá lhůta pro čerpání, jak tvrdí žalovaný. Kolaudace proběhla v roce 2002, žalobce pak mohl začít čerpat slevu již za toto zdaňovací období. Teprve prvním skutečným čerpáním počala běžet nepřetržitá desetiletá lhůta. Na podporu svého tvrzení žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) č. j. 1 Afs 49/2009-109 ze dne 26. 8. 2009 (veškerá rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz): *„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“... „Určité omezení zavedla až novela č. 453/2001 Sb., podle níž je prvním zdaňovacím obdobím, za nějž lze slevu uplatnit, nejpozději období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek...“* Žalobce také, mimo jiné, odkazuje na znění ZDP účinné od 30. 1. 2002, kdy zákonodárce upřesnil období pro uplatnění slevy na dani tak, že *„tuto lze uplatnit nejpozději ve zdaňovacím období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu.“* Žalovaný nepostupoval v souladu se zásadou *in dubio mitius*, i přes to, že existuje judikatura NSS, ve které je uveden opačný názor, než ten, který zastává žalovaný. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že neexistuje vícero rovnocenných výkladových variant.

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby a odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí. Dále k žalobním bodům uvádí, že zdaňovací období, za které lze uplatnit

slevu na dani poprvé a od kterého plyne desetiletá lhůta pro uplatňování slevy na dani je zdaňovací období, ve kterém nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí, tedy rok 2002. Slevu na dani bylo možné uplatňovat po dobu deseti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období. Slevu na dani tedy bylo možné uplatnit naposledy ve zdaňovacím období za rok 2011. Žalovaný souhlasí se žalobcem, že je zákonodárcem ponecháno na vůli daňového subjektu zda a případně kdy slevu uplatní. Žalovaný ovšem na rozdíl od žalobce zastává názor, že desetiletá lhůta stanovená pro uplatňování slevy na dani nepočne běžet ve zdaňovacím období, ve kterém daňový subjekt poprvé slevu uplatní, nýbrž právě v tom období, ve kterém nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí. Lhůta deseti let je stanovena v dostatečném časovém rozsahu právě pro to, aby byl daňový subjekt schopen vyčerpat celou povolenou částku investičních pobídek i v případě, kdy s čerpáním slevy na dani nezapočne v prvním možném zdaňovacím období. Žalovaný nesouhlasí se žalobcem, že ani provedená novelizace (účinná od 30. 1. 2002) nepoukazuje na úmysl zákonodávce zdůraznit, že smyslem úpravy je umožnění uplatnění slevy pod dobu deseti let po prvním uplatnění. K tomu žalovaný odkazuje na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 59/2013-55 ze dne 29. 5. 2014, ve kterém označený soud dospěl k závěru, že ustanovení § 35b odst. 4, resp. 3 ZDP po novele provedené zákonem č. 453/2001 Sb., určuje toliko počátek běhu stanovené lhůty pro čerpání slevy na dani, resp. nejzazší okamžik jejího běhu. Žalovaný z tohoto dovozuje, že běh desetileté lhůty pro čerpání slevy na dani započal běžet prvním obdobím, kdy bylo možné slevu čerpat. Žalovaný zdůrazňuje, že záměrem zákonodávce bylo získat rychlý příliv investic. Efektivita daného postupu je tedy možná pouze v případě, kdy bude daňový subjekt „nucen“ k okamžité aktivaci podmínek. K odkazu žalobce na judikaturu NSS žalovaný uvádí, že rozsudek č. j. 1 Afs 49/2009-109 ze dne 26. 8. 2009 nezakládá právní názor NSS, že počátek běhu lhůty k uplatnění slevy na dani je zcela v dispozici daňového subjektu. Žalovaný zdůrazňuje, že výše uvedený rozsudek se dostatečně nevypořádal s možnými řešeními. Žalovaný má tedy s ohledem ke shora uvedenému za to, že napadené rozhodnutí netrpí nezákonností.

B.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

C.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že dne 27. 6. 2013 podal žalobce přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012, ve kterém vykázal slevu na dani dle ustanovení § 35a ZDP ve výši 56.648.000,- Kč a celkovou daňovou povinnost ve výši 1.139.600,- Kč. Správci daně vznikly pochybnosti, neboť již uplynula desetiletá lhůta, ve které mohl žalobce slevu uplatňovat. Správce daně vyzval žalobce k odstranění pochybností výzvou č. j. 345153/13/4032-07001-804180. Správce daně, i přes reakci žalobce, který namítal, že daňový subjekt je oprávněn uplatnit slevu kdykoliv poté, kdy byly splněny zákonné podmínky s tím, že může slevu uplatňovat pod dobu deseti po sobě bezprostředně následujících období, dospěl k závěru, že pochybnosti nebyly odstraněny a dne 22. 11. 2013 vydal platební

výměr č. j. 483875/13/4032-07001-804180, kterým žalobci neuznal nárok na uplatněnou slevu na dani ve výši 56.149.593,- Kč. A vyměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 57.288.953,- Kč. Proti platebnímu výměru se žalobce podáním ze dne 20.12.2013 odvolal. Žalovaný rozhodnutím č. j. 21347/14/5000-14202-707309 ze dne 20. 8. 2014 odvolání zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil. Žalovaný shodně s správcem daně zastává názor, že zdaňovacím obdobím, v němž bylo možné poprvé uplatnit slevu na dani dle ustanovení § 35a ZDP byl rok 2002, tj. rok, v němž nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí a který je zároveň počátkem běhu desetileté lhůty, v níž lze slevu na dani uplatňovat.

D.

Soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Základní řešenou otázkou je výklad ustanovení § 35a odst. 3 ZDP ve znění účinném do 29. 1. 2002, týkající se poskytnutí slevy na dani z příjmů v souvislosti s příslibem investičních pobídek. Mezi účastníky spornou právní otázkou je, kdy nárok na slevu na dani z titulu investiční pobídky zaniká.

Daňový subjekt příjmů, je oprávněn zvolit, ve kterém roce ze stanoveného období uplatní slevu na dani a zda ji vůbec uplatní. Předmětné ustanovení určuje toliko období, ve kterém může subjekt slevu na dani čerpat, neurčuje však období, kdy tak musí poprvé učinit, ani to, zda tak vůbec musí učinit. O tomto závěru není mezi stranami sporu. Zdejší soud vycházel především ze závěrů obsažených v rozsudku NSS č. j. 5 Afs 59/2013-55 ze dne 29. 5. 2014, publ. pod č. 3092/2014 Sb. NSS. V označeném rozsudku se NSS zabýval neuznáním slevy na dani z příjmů právnických osob dle ustanovení § 35b odst. 4 ZDP, nicméně zdejší soud má za to, že tento rozsudek a závěry v něm uvedené jsou příléhavé a lze je aplikovat i na výklad ustanovení § 35a odst. 3 ZDP, neboť se taktéž jedná o uplatnění slevy na dani v rámci investičních pobídek.

NSS v označeném rozsudku uvedl, že „...situaci, kdy nárok na slevu na dani z titulu investiční pobídky zaniká, stanoví pouze § 35b odst. 7 zákona o daních příjmů, v žádném případě takový důsledek nelze dovozovat z § 35b odst. 4 citovaného zákona. Pokud totiž daňový subjekt uplatní např. slevu v určeném pětiletém období (dle zákona č. 192/2012 Sb., nyní v desetiletém – pozn. soudu), které začíná třetím rokem od poskytnutí příslibu pouze v některém roce, popř. ji neuplatní v žádném roce, důsledkem je pouze to, že přiznané investiční pobídky formou slevy na dani daňový subjekt v plném rozsahu, popř. vůbec nevyužije, jinými slovy, o toto daňové zvýhodnění přichází.“ Danou problematikou se NSS zabýval opakovaně. Kupříkladu také v rozsudku č. j. 1 Afs 49/2009-109 ze dne 26. 8. 2009 se ve skutkově obdobné věci zabýval výkladem ustanovení týkajícího se období, po které je možno uplatnit slevu na dani v rámci investičních pobídek. V citovaném rozsudku přitom soud konstatoval: „Ustanovení § 35b odst. 4. zákona o daních z příjmů sice stanoví první zdaňovací období, za které lze uplatnit slevu na dani (v projednávaném případě jde o zdaňovací období roku 2001), avšak jedná se o možnost, nikoliv povinnost tuto slevu uplatnit. Z toho vyplývá, že poplatník může slevu na dani uplatnit kdykoliv poté, co splnil všeobecné a zvláštní podmínky ve smyslu § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů, a zároveň poté, kdy nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí, nebo byl vydán souhlas stavebního úřadu se zahájením

zkušebního provozu před vydáním kolaudačního rozhodnutí na první stavbu nebo část stavby, již se investiční pobídky týkají. Až od okamžiku, kdy tuto slevu poprvé uplatní, se počítá oněch 5 bezprostředně následujících zdaňovacích období, v nichž lze slevu na dani uplatňovat.“ Z výše uvedeného je jasné patrné, že NSS konstantní a dlouhodobou judikaturou interpretuje ustanovení ZDP upravující uplatnění slev na dani z příjmu poplatníků, kterým byl poskytnut příslib investiční pobídky ve světle úvah žalobce, tedy v rozporu s tvrzením žalovaného. Právní názor žalovaného, že desetiletá lhůta, po kterou je možno uplatnit slevu na dani, běží již od prvního okamžiku, kdy je tuto slevu poplatník dle příslušných ustanovení ZDP oprávněn uplatnit, je s ohledem ke shora uvedenému nesprávný. Předmětná lhůta běží až od doby, kdy poplatník slevu uplatní poprvé.

Soud nemá zato, že by se neměl shora uvedenými právními názory řídit, jak navrhuje žalovaný, proto, že ve shora citovaných rozhodnutích se NSS „*dostatečně nevypořádal se všemi možnými argumentačními pozicemi*“, proto není na místě závěry v rozsudcích uvedené na daný případ aplikovat. Jak správně uvádí žalobce v žalobě, krajské soudy (a taktéž správní orgány v rámci své rozhodovací pravomoci) se mohou od názoru NSS odchýlit. Takovýto postup však musí odůvodnit vlastními racionálními a závažnými konkurujícími důvody (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 4. 5. 2010, č. j. 4 Ads 77/2007 – 91, publ. pod č. 2112/2010 Sb. NSS, body 37 a 52; k tomu blíže viz rozsudek NSS č. j. 1 As 6/2011-347 ze dne 1. 6. 2011, publ. pod č. 2368/2011 Sb. NSS). Důvody, kterými odůvodnil žalovaný své rozhodnutí, dle krajského soudu neobstojí, neboť byť by bylo i připsáno, že jím podaný výklad je rovnocenný s výkladem žalobce, musel by mu ustoupit v souladu se zásadou *in dubio mitius* (srov. např. nález ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02 ze dne 15. prosince 2003). Proto zdejší soud uzavírá, že se od výše uvedených závěrů NSS nemá důvod odchýlit.

Právní názor žalobce, konkrétně úmysl zákonodárce ponechat možnost „posunutí“ počátku běhu nepřetržité desetileté lhůty pro uplatnění slevy na dani na vůli poplatníka, se jeví správným nejen prvotním gramatickým výkladem, ale také výkladem historickým. Novelou ZDP účinnou od 30. 1. 2002 byl do odst. 3 ustanovení § 35a ZDP vložen text upřesňující první zdaňovací období, kdy je možno slevu na dani uplatňovat: „*Slevu na dani podle odstavce 1 lze uplatňovat po dobu deseti 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.*“ Zákonodárce tedy novelou upravil, doposud nestanovenou povinnost započít s uplatněním slev v určité, zákonem dané, lhůtě, kdy od prvního uplatnění slevy na dani běží nepřetržitá lhůta k uplatňování. Tento závěr je uveden kupříkladu v rozsudku NSS 1 Afs 49/2009-109 ze dne 26. 8. 2009.

Námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí považuje soud za nedůvodnou. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu brání „přezkoumat“ rozhodnutí (nebo jeho část), resp. závěry, k nimž správní orgán v rozhodnutí dospěl.

Nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je takové rozhodnutí, kdy se správní orgán v rozhodnutí řádně nevypořádá se všemi námitkami účastníků řízení, případně své rozhodnutí neodůvodní vůbec nebo nedostatečně vzhledem k požadavkům zákona. Z odůvodnění správního rozhodnutí tedy musí jednoznačně vyplývat, že se správní orgán posuzovanou věcí zabýval, neopomenul žádné účastníkovy námitky a přihlédl i k námitkám strany druhé. Z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Po přezkoumání rozhodnutí správce daně a napadeného rozhodnutí soud konstatuje, že tyto netrpí vadou nepřezkoumatelnosti. Správce daně i žalovaný se řádně a podrobně vypořádali s námitkami žalobce, z napadeného rozhodnutí jsou jasně patrné úvahy a z nich vyplývající právní závěry žalovaného, byť je krajský soud neshledal správnými.

F.

Pro důvodnost žaloby krajský soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost podle ust. § 78 odst. 1 písm. s. ř. s. zrušil a věc vrátil podle ust. § 78 odst. 4 s. ř. s. žalovanému k novému projednání a rozhodnutí.

Právními názory vyslovenými v tomto rozsudku jsou daňové orgány v dalším řízení vázány (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

G.

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když žalobce byl v řízení úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení.

Náklady žalobce tvoří:

a) zaplacený soudní poplatek		3.000,- Kč
b) odměna advokáta ve výši 3.100,- Kč bez DPH / úkon při poskytnutí těchto úkonů právní služby:		
1) příprava a převzetí věci	§ 7,	
2) sepis žaloby	§ 9 odst. 4 písm.	
3) sepis repliky	d)	9.300,- Kč
	vyhl.č. 177/1996	
	Sb.	
c) paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300,- Kč bez DPH / úkon při poskytnutí úkonů právní služby uvedených ad b)	§ 13 odst. 3 vyhl.č. 177/1996	900,- Kč
	Sb.	
d) DPH 21% z částek uvedených ad b) - c)	§ 57 odst. 2 s.ř.s.	2.142,- Kč
C e l k e m		15.342,- Kč

Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle ust. § 64 s. ř. s. ve spojení s ust. § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen o. s. ř.) k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ě n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Krajský soud v Ostravě
dne 26. ledna 2017

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu