



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Petra Šebka a JUDr. Jany Kubenové v právní věci žalobce: **Automotive Lighting, s.r.o.**, se sídlem Jihlava, Pávov 113, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 10.11.2011, č.j. 13673/11-1200-703509,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á**.
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á**.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou adresovanou zdejšímu soudu domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 10.11.2011, č.j. 13673/11-1200-703509, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb.,

daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a potvrzeno prvostupňové rozhodnutí Finančního úřadu v Jihlavě (dále též „správce daně“) ze dne 20.12.2010, č.j. 173171/10/314911709055.

Působnost orgánu rozhodujícího o žalobcově odvolání přešla v průběhu řízení před zdejším soudem s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na Odvolací finanční ředitelství, které se tak podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), stalo žalovaným.

I. Podstata věci

Žalobce podal 25. 6. 2007 řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006. Na základě tohoto daňového přiznání a následného vytýkacího řízení byla žalobci stanovena daň ve výši 58 483 680,- Kč. Podle § 35b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), byla vyčíslena sleva na dani ve výši 47 126 596,- Kč. Výsledná daňová povinnost tedy byla 10 983 884,- Kč.

Dne 22. 2. 2010 byla u žalobce zahájena daňová kontrola mj. i daně z příjmů ve zdaňovacím období roku 2006. Na základě této kontroly byl dne 11. 6. 2010 vydán dodatečný platební výměr, kterým byl zvýšen základ daně za zdaňovací období roku 2006 a nově stanovena daň 62 130 480 Kč. Po zohlednění slevy na dani, která byl shodná jako sleva stanovená původním platebním výměrem, činila daň 14 630 684,- Kč. Došlo tak k dodatečnému vyměření daně v částce 3 646 800,- Kč.

Žalobce podal dne 30. 7. 2010 dodatečné daňové přiznání, v němž uplatnil vyšší částku slevy na dani podle § 38b zákona o daních z příjmů oproti řádnému daňovému přiznání. Sleva na dani byla vypočtena podle základu daně stanoveného v dodatečném platebním výměru a činila 50 773 345,- Kč, tedy o 3 646 749,- Kč více, než sleva uplatněná v řádném daňovém přiznání.

Správce daně zahájil vytýkací řízení, neboť podle jeho názoru bylo žalobcem požadované zvýšení slevy na dani v rozporu s 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Na tomto závěru setrval správce daně i v dodatečném platebním výměru, který vydal dne 20.12.2010 podle § 46 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a kterým žalobci vyměřil daňovou povinnost ve výši 0,- Kč.

II. Shrnutí argumentace účastníků

Žalobce ve své žalobě namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Tu spatřuje v nepřehlednosti napadeného rozhodnutí a také v tom, že žalovaný porušil § 116 odst. 2 daňového řádu, neboť se řádně nevypořádal s odvolacími důvody, v nichž

žalobce poukazoval na nezákonnost a nesprávnost prvostupňového rozhodnutí. V napadeném rozhodnutí podle žalobce žalovaný taktéž dostatečně neobjasnil, proč se aplikuje omezení uvedené v § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů i v případě podání dodatečného daňového přiznání.

Dále žalobce namítá nesprávný výklad § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů žalovaným. Podle žalobce byla dodatečně vyměřena daň ve výši 0,- Kč, tudíž nemohlo být aplikováno omezení v § 35b odst. 1 písm. a) tohoto zákona. Jediným limitem je v této situaci podle žalobce § 35b odst. 5 zákona o daních z příjmů. Žalobce tu argumentuje i stanoviskem Ministerstva financí ze dne 20. 12. 2010, které si nechal vypracovat.

Navrhuje proto napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření setrval na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí a uvádí, že důvodem pro dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2006 bylo vedle plného využití nároku na slevu i její zvýšení dle § 35b zákona o daních z příjmu. Žalovaný dále upozorňuje, že pro danou věc není podstatné, v jakém řízení došlo k doměření vyšší daňové povinnosti, ale že k doměření došlo. Poukazuje k tomu na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14.7.2010, sp. zn. 9 Afs 85/2010, a ze dne 25.1.2012, sp. zn. 1 Afs 17/2011.

K tvrzené nepřezkoumatelnosti žalovaný uvádí, že žalobce v žalobě neuvedl žádnou konkrétní odvolací námitku, se kterou by se žalovaný v napadeném rozhodnutí neměl vypořádat. Žalobce pouze odkázal na nesprávnou aplikaci § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Podle žalovaného je rozhodnutí dostatečně jasné, srozumitelné a zákonné. Podanou žalobu navrhuje zamítnout. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před soudem.

V replice argumentoval žalobce tak, že judikáty uvedené žalovaným v jeho vyjádření se nevztahují k dané věci. Důvodem podání dodatečného daňového přiznání bylo využití částky odpovídající nároku na slevu na dani, která mu jako jedna z forem investičních pobídek byla udělena. Žalobce setrval na svém požadavku napadené rozhodnutí zrušit po celou dobu řízení před soudem.

III. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), přitom jde o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná; rozhodoval přitom bez jednání za splnění podmínek uvedených v § 51 odst. 1 s. ř. s.

Žalobce předně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Má za to, že je rozhodnutí nepřehledné a není z textu seznatelné, kde začíná argumentace žalovaného. Soud souhlasí se žalobcem, že dané rozhodnutí by mohlo být vyhotoveno přehledněji a pro svého adresáta (žalobce) být tak více „friendly“. Na druhou stranu se nejedná o rozhodnutí natolik nepřehledné, aby je bylo lze považovat za nesrozumitelné. Z napadeného rozhodnutí je totiž při podrobnějším čtení seznatelné, kde se nacházejí úvahy a závěry žalovaného, i to, o jaké úvahy a závěry se jedná (viz zejména str. 11 druhý odstavce, str. 12 předposlední a poslední odstavce a str. 13).

Podle názoru soudu se žalovaný dostatečně vypořádal i se žalobcem namítanou nesprávnou aplikací § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Žalovaný se výkladem tohoto ustanovení zabýval zejména na str. 10 svého rozhodnutí, kde uvedl, že „*dodržení podmínky podle textu za středníkem v § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, v platném znění, však není možné posuzovat prioritně vůči skutečné výši slevy dodatečně uplatněné na ř. 300 dodatečného daňového přiznání, ale pouze vůči částce S1, která byla předmětem vytýkacího řízení k řádnému daňovému přiznání za zdaňovací období 2006...u níž ke změně nedošlo při respektování podmínky...ani na základě výsledků daňové kontroly.*“ A dále na str. 11 napadeného rozhodnutí, kde poukázal mj. na to, že „*respektování podmínky v § 35b odst. 1 písm. a) ZDP a limitace výše částky S1, tím i uplatněné slevy za zdaňovací období 2006 v případě dodatečného vyměření vyšší daňové povinnosti při daňové kontrole proto platí, s ohledem na doložené skutečnosti rozhodné pro posouzení případu i v případě podaného dodatečného daňového přiznání.*“

Žalovaný se rovněž vypořádal s příspěvkem v rámci koordinačního výboru Komory daňových poradců ze dne 17.12.2007. Na str. 12 napadeného rozhodnutí pak žalovaný provedl výklad předmětného ustanovení v souladu se smyslem a účelem zákona a institutu investičních pobídek. Poukázal zde na to, že „*výše uvedená omezení platná pro S1 i pro S2 mají zajistit kontrolu nad částkou slevy dle § 35b zákona o daních z příjmu, v platném znění, tedy její minimální výši za zdaňovací období, za které bude uplatněna, ne opak, k čemuž přispívá i zákonná úprava podmínek pro maximální snižování základu daně dle § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmu, v platném znění.*“

Z uvedeného tedy podle názoru soudu plyne, že se žalovaný přezkoumatelně zabýval žalobcovou námitkou nesprávného výkladu předmětného ustanovení a podrobně tuto otázku rozebral. Napadené rozhodnutí tedy není ani z tohoto důvodu nepřezkoumatelné.

Dále se soud zabýval otázkou, zda žalovaný zákonně aplikoval § 35b zákona o daních z příjmů.

Ustanovení § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví, že 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 $S1 - S2$, 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.

Předmětem sporu v dané věci je právě výpočet částky $S1$. Jak vyplývá z citovaného ustanovení, sleva na dani se vypočítá vzorcem $S1 - S2$. Výpočet uplatněné slevy na dani se tak odvíjí právě od vypočtené částky $S1$, tedy čím vyšší je částka $S1$, tím vyšší slevu na dani lze uplatňovat.

Ze správního spisu vyplynulo, že žalobce podal dne 25.6.2007 daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, a to za zdaňovací období od 1.1.2006 do 31.12.2006. Dne 22.2.2010 byla zahájena daňová kontrola, která se vztahovala i na daň z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období. Na základě této daňové kontroly byla žalobci dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 3 646 800,- Kč, a to dodatečným platebním výměrem ze dne 11.6.2010. Žalobce následně podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, které bylo správci daně doručeno dne 30.7.2010. V tomto dodatečném daňovém přiznání si daňový subjekt uplatnil slevu na dani, a to ve výši 51 146 545,- Kč. Částka $S1$ vykázaná v tomto dodatečném daňovém přiznání činila 60 712 536,- Kč. Na základě údajů uvedených v tomto dodatečném daňovém přiznání bylo zahájeno vytýkácí řízení, jehož výsledkem bylo vydání dodatečného platebního výměru ze dne 20.12.2010, kterým byla dodatečně vyměřena daňová povinnost ve výši 0,- Kč.

Sporným je v daném případě zejména to, zda se omezení uvedené v § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů dotýká i případů, kdy bylo podáno dodatečné daňové přiznání. Toto omezení je zákonem stanoveno tak, že výše částky $S1$ se

nemění, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost. Zákon o správě daní a poplatků rozlišuje vyměření daně, případně dodatečné vyměření daně, a to dvěma způsoby: platebním výměrem, popřípadě dodatečným platebním výměrem, a konkludentním způsobem (prostřednictvím podaného daňového přiznání či dodatečného daňového přiznání).

Daňový subjekt v daném případě podal po vydání dodatečného platebního výměru ze dne 11. 6. 2010, kterým mu byla dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost, dodatečné daňové přiznání, ve kterém uplatnil vyšší slevu na dani (tedy zvýšil i částku S1), právě s ohledem na skutečnost, že mu byl zmíněným dodatečným platebním výměrem dodatečně zvýšen základ daně a vyměřena vyšší daňová povinnost. Z uvedeného je tedy zjevné, že správce daně dodatečně vyměřil žalobci vyšší daňovou povinnost a v důsledku toho žalobce podal daňové přiznání, kde si zvýšil částku S 1 a uplatnil si tak vyšší slevu na dani.

Z dikce § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmu přitom jednoznačně vyplývá, že výše částky S1 se nemění, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost. V daném případě k dodatečné vyměření vyšší daňové povinnosti došlo (dodatečným platebním výměrem ze dne 11.6.2010, který byl vydán po proběhlé daňové kontrole) a nebylo tedy namístě, aby se zvyšovala částka S 1. Na tom, že k dodatečnému vyměření vyšší daňové povinnosti došlo, nic nemění ani skutečnost, že poté podal žalobce dodatečné daňové přiznání a dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 12. 2010 byla vyměřena daň 0,- Kč. Naposled uvedený dodatečný platební výměr byl totiž důsledkem žalobcem podaného dodatečného daňového přiznání. Nijak přitom nerušil předtím vydaný dodatečný platební výměr ze dne 11. 6. 2010, kterým k dodatečnému vyměření vyšší daňové povinnosti došlo. Pokud tedy žalovaný dospěl k závěru, že uplatnění vyšší slevy na dani v dodatečném daňovém přiznání bylo v rozporu s § 35b odst. 1 písm. a) věta za středníkem, je třeba s ním souhlasit.

Omezení pro zvýšení částky S1 je třeba aplikovat tehdy, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost, než daňová povinnost k témuž zdaňovacímu období vyměřená v minulosti, a to bez ohledu na to, zda je po tomto dodatečném doměření daně podáno daňovým subjektem dodatečné daňové přiznání. Tento závěr je v souladu i s důvodovou zprávou k zákonu č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, ze dne 22.9.1999, dostupné na www.psp.cz, podle níž: *„Slevy na dani nemohou převýšit celkovou výši veřejné podpory a nebude je možné uplatňovat na doměrky daně z příjmu.“* V daném případě byla žalobci doměřena vyšší daň a na základě toho žalobce v dodatečném daňovém přiznání uplatnil na tuto doměřenou daň slevu. Jeho postup byl tedy s právě uvedeným v rozporu.

Argumentačně neobstojí ani názor, který žalobce dovozuje ze stanoviska Ministerstva financí ze dne 20.12.2010. Toto stanovisko připouští měnit výši slevy na

dani směrem nahoru, a to za předpokladu, že není dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost. Jak ovšem vyplývá z tohoto stanoviska: „*V případě, kdy správce daně v rámci daňové kontroly zvýší základ daně z příjmů a tím daň z příjmů před uplatněním slevy, nebude snižovat tuto zvýšenou daň uplatněním vyšší slevy na dani, protože uplatnění slevy je fakultativní. Správce daně, pokud byla původní sleva na dani vypočtena jinak správně, sníží spočtenou zvýšenou daň (před uplatněním slevy na dani) slevou na dani ve stejné výši jakou uplatnil poplatník na řádném daňovém přiznání.*“ Správce daně automaticky nemůže při zvyšování daňové povinnosti zvýšit i slevu na dani. Při stanovení výše slevy na dani tedy vychází z údajů daňového subjektu, jak je uvedl v řádném daňovém přiznání. Daňový subjekt sice může uplatnit vyšší slevu na dani, ale pouze v takových hodnotách, které by odpovídaly hodnotám uvedeným před provedením daňové kontroly a zároveň za předpokladu, že nedojde k dodatečnému vyměření vyšší daňové povinnosti.

Shodně se k této otázce staví i závěr koordinačního výboru Komory daňových poradců, bod 2.2.2., na který se žalobce v daňovém řízení rovněž odvolával. Zde je uvedeno, že „*výše slevy na dani z titulu IP se nemění pouze v případě, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost správcem daně. Poplatník může výši slevy na dani z titulu IP měnit pomocí dodatečného daňového přiznání.*“ Z uvedeného soudu plyne, že prostřednictvím dodatečného daňového přiznání lze měnit výši slevy na dani pouze za předpokladu, že dodatečně vyměřená daňová povinnost je nižší.

Jak vyplývá z obou zmíněných stanovisek, uplatnění vyšší slevy na dani (potažmo zvýšení částky S1) je možné a realizovatelné jen za předpokladu, že nedošlo k dodatečnému vyměření vyšší daňové povinnosti. Tak tomu ovšem v daném případě nebylo.

Ze shora uvedených závěrů jednoznačně vyplývá, že žalobce podáním dodatečného daňového přiznání nerespektoval § 35b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Postup správce daně, který ponechal částku slevy v dodatečném platebním výměru v totožné výši jako byla uplatněna v původním řádném daňovém přiznání, tak byl v souladu se zákonem.

IV. Závěr

Soud dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného nebylo nepřezkoumatelné, žalovaný současně aplikoval správný právní předpis a v jeho rámci správnou právní normu, přitom se nedopustil ani žádného výkladového či procedurálního pochybení, které by mohlo atakovat zákonnost napadeného rozhodnutí. V žádném ze žalobních bodů tedy žaloba není důvodná.

Vzhledem k tomu, že soud nezjistil ani žádnou vadu, k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, byla žaloba jako nedůvodná podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnuta.

V. Náklady řízení

O nákladech řízení účastníků zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšným byl žalovaný, tomu však podle obsahu soudního spisu nevznikly v řízení o žalobě žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u ě n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 2.4.2013

JUDr. David Raus, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: Lucie Gazdová