



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **Tiskárny Havlíčkův Brod, a. s.**, IČ: 46504796
sídlem Husova 1881, Havlíčkův Brod
zastoupeného advokátkou Mgr. Janou Pivoluskovou
sídlem Na kovárně 472/8, Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2020, čj. 11472/20/5200-11432-711891

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2020, čj. 11472/20/5200-11432-711891 se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč k rukám jeho zástupkyně Mgr. Jany Pivoluskové, advokátky, sídlem Na kovárně 472/8, Praha, a to do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále též „finanční úřad“) doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 5. 2017, čj. 1071416/17/2903-50522-708979, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 o částku 554 135 Kč a současně uložil

žalobci povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené částky, tj. 110 827 Kč (dále též „platební výměr“). Finanční úřad snížil žalobci uplatněný nárok na slevu na dani z titulu investiční pobídky, neboť naznal, že žalobce nesplnil zákonné podmínky. Nesnížil si totiž před uplatněním slevy základ daně uplatněním odpisů hmotného majetku v nejvyšší možné míře.

2. K odvolání žalobce proti platebnímu výměru žalovaný snížil rozhodnutím označeným v záhlaví doměřenou daň na 401 856 Kč a penále na 80 372 Kč (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti němu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 18. 5. 2020.

II. Argumentace žalobce

3. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, neboť jej považuje za nezákonné. Uvádí, že žalovaný se opomněl vypořádat s některými námitkami, které žalobce uvedl v odvolání a v seznámení se zjištěnými skutečnostmi.
4. Žalovaný rozhodl o doměření daně nesprávným výkladem § 35a odst. 2 písm. a) bodu 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Podle žalovaného totiž měl žalobce v prvním roce odpisu nově pořízeného majetku odpis navýšit. Tuto svoji úvahu žalovaný nevysvětlil. Žalobce argumentoval, že následkem navýšení odpisů v prvním roce jsou nižší odpisy v dalších letech období uplatňování slevy. Ustanovení § 35a odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů se týká celého období uplatňování slevy, nikoliv specificky jinak prvního roku a jinak dalších let. Pokud posledně citované ustanovení pracuje s textem „v nejvyšší možné míře“, nemyslí se tím požadavek, aby daňový subjekt uplatňoval v rámci odpisů jejich zvýšení [§ 31 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů]. Slevu na dani podle § 35a odst. 1 zákona o daních z příjmů lze uplatňovat po dobu deseti po sobě bezprostředně navazujících ročních zdaňovacích obdobích, přičemž prvním zdaňovacím obdobím je to, ve kterém byly splněny všeobecné podmínky dle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách. Lze tak oprávněně očekávat, že v průběhu desetileté lhůty dojde k odpisu celého předmětného majetku. Zvýšeným odpisem nedochází ke zkrácení doby odpisování, ale pouze k jinému rozložení výše částky uplatňovaných odpisů. Účelem sporného ustanovení je zajistit, aby nedocházelo k agresivní daňové optimalizaci v režimu investičních pobídek tím, že by poplatník záměrně posouval uplatnění daňových výdajů (snižoval daňové základy) až za období uplatňování slevy. Proto také zákon zakazuje přerušování odpisování v tomto období. Účelem zákona o investičních pobídkách je poskytnutí pobídky podnikateli, který nejprve vynaložil prostředky na investici, která je mu po splnění zákonných podmínek částečně „vrácena“, v tomto případě formou slevy z daně z příjmů na období deseti po sobě jdoucích účetních období. Toto desetileté období je nutno vnímat jako celek a ne rozlišovat, že s odpisy má žalobce nakládat jinak v prvním roce a jinak v letech ostatních.
5. Žalovaný také neaplikoval § 35a odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů na případ žalobce, když uznal, že v případě žalobce skutečně bude majetek plně odepsán v rámci desetiletého období pro čerpání slevy, avšak uvedené ustanovení podle něj musí pokrývat všechny možné myslitelné situace. Napadené rozhodnutí je proto nesrozumitelné a nepřezkoumatelné. Podle žalobce je výše zmíněné ustanovení formulováno obecně právě proto, aby bylo v případě každého jednotlivého poplatníka možné posoudit, jakým nejlepším způsobem může naplnit jeho účel. Ustanovení § 35a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů proto neobsahuje žádné podmínky a časová určení ohledně prvního roku

čerpání slev a odpisování. Účel daného ustanovení je naplněn, pokud je aplikováno v každém konkrétním případě tak, aby bylo dosaženo jeho účelu po celé období uplatňování slevy, nikoliv specificky v prvním roce.

6. V napadeném rozhodnutí vychází žalovaný z odborné literatury, která však podle žalobce neobsahuje naprosto žádné vysvětlení žalovaným zaujatého názoru. Absence právních úvah je zřetelná i v napadeném rozhodnutí. Žalovaný se v rozhodnutí opřel o závěry Koordinačního výboru Ministerstva financí, které žalobce nesdílí – především se Koordinační výbor vyjadřoval v situaci jiné právní úpravy z roku 2007. Žalovaný tyto závěry převzal, aniž si uvědomil, že po novelizacích již neobstojí. Zejména se prodloužila doba, ve které lze slevu na daních uplatňovat (z 5 na 10 let). Je velký rozdíl mezi pěti a deseti lety čerpání slevy, jelikož již není na místě uvažování o nežádoucím přesouvání daňových odpisů a snížení základu daně do doby za lhůtu pro uplatňování slevy. Žalobce uzavírá, že v případě dvojího možného výkladu je nutno postupovat mírněji (dle nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02). Došlo k porušení zásady zákonnosti a legální licence.
7. Nad rámec již uvedeného žalobce v replice dodává, že potenciální poškození či zničení odpisovaného majetku neodůvodňuje extenzivní výklad sporného ustanovení. Stejně tak žalobce neplánuje rozhodnutí o tom, že slevu na dani nebude uplatňovat (§ 35a odst. 9 zákona o daních z příjmů), jelikož právě z důvodu možnosti uplatnit slevu na dani v rámci investiční pobídky se o pobídku ucházel a masivně investoval. K žádné neodůvodněné optimalizaci nedošlo a nedochází. Pokud žalovaný argumentuje teleologickým výkladem, nutno podotknout, že žalobce nijak neodsouval fakultativní položky snižující základ daně za období čerpání slevy na dani. Smysl sporného ustanovení žalobce nijak nepopřel. Pokud jde poplatník cestou rovnoměrného odpisu, stanoví § 31 odst. 1 zákona o daních z příjmů k jednotlivým odpisovým skupinám maximální roční odpisové sazby. Žalobce poukazuje na to, že tyto sazby tvoří horní hranici pro uplatnění odpisu, nic však poplatníkovi nebrání, aby si uplatnil odpisy v nižší sazbě. Mluví-li proto § 35a odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů o uplatnění odpisů v maximální možné míře, myslí tím právě to, aby poplatník uplatnil maximální roční sazby. Výběr způsobu odpisování zahrnuje nejen volbu mezi rovnoměrným nebo zrychleným odpisem, ale také volbu mezi zvýšeným odpisováním v prvním roce (zvýšený první rok o 10 %, 15 % nebo 20 %) a rovnoměrným odpisováním, které není tímto způsobem modifikováno.

III. Argumentace žalovaného

8. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout. Odvolání žalobce obsahovalo pouze jeden žalobní bod – nesprávný výklad § 35a odst. 2 písm. a) bodu 1 zákona o daních z příjmů. To žalovaný vypořádal v bodech 45 až 55 napadeného rozhodnutí. Žalovaný je přesvědčen, že sousloví „uplatní v nejvyšší možné míře všechny odpisy“ znamená, že žalobce byl povinen aplikovat zvýšení odpisů o 10 % v prvním roce odpisování dle § 31 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. To vyplývá nejen z jazykového výkladu daného ustanovení, ale také z teleologického výkladu.
9. Ustanovení § 35a odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů obsahuje podmínku tzv. minimalizace základu daně z příjmů, tj. povinnost uplatnit taxativně vyjmenované položky od vykázaného základu daně s cílem jeho maximálního snížení. Poplatník v režimu investičních pobídek je vázán přísnými pravidly, která jsou odlišná od subjektů mimo tento režim. Aby bylo vyloučeno odsunutí snížení základu daně vyjmenovanými

položkami za lhůtu pro uplatnění slevy, zakotvuje zákon pro poplatníka v režimu investičních pobídek závazek, aby snížil základ daně v každém jednotlivém zdaňovacím období počínaje prvním zdaňovacím obdobím (§ 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů) o maximální prokázané částky dle § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů. Smyslem veřejné podpory v podobě slevy na dani je její čerpání k maximálně sníženému základu daně, nikoliv odsun fakultativních položek snižujících základ daně až do období, kdy již není možné výslednou daňovou povinnost snížit přijatou veřejnou podporou.

10. Podle žalovaného je argumentace žalobce uplatnitelná pouze v ideálních případech průběhu čerpání slevy. Může však dojít k poškození nebo zničení majetku a v těchto situacích se nebude krýt období uplatňování odpisů a období čerpání slevy, tj. majetek nebude plně odepsán v období uplatňování slevy. Úmysl zákonodárce si žalobce vykládá špatně, jelikož žalobci sice poskytuje možnost volby mezi způsobem odpisování, zároveň jej ale zavazuje, při dodržení způsobu odpisování, povinností minimalizovat základ daně maximálním uplatněním všech odpisů v nejvyšší možné míře. Odborná literatura a výstupy z jednání Koordinačního výboru pochopitelně nemají absolutně závazný charakter, ovšem jejich argumentační závaznost může být dána kvalitou vyjádřeného právního názoru či reputací autora. Literatura často slouží jako zdroj právních informací. Ačkoliv žalobce tyto zdroje kritizuje, sám nepředkládá opačné odborné názory. Žalovaný ještě dodává, že Koordinačního výboru se periodicky účastní zástupci Ministerstva financí, Generálního finančního ředitelství a daňových poradců. Právě sporné otázky jsou předmětem řešení v rámci Koordinačního výboru a orgány finanční správy jejich výstupy využívají. To, že se závěry tohoto výboru vztahovaly k pětileté lhůtě, ačkoliv dnes je desetiletá, je lhostejné.
11. Pokud jde o porušení základních zásad podle čl. 2 odst. 2, 3 a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) a čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy, je tato námitka velmi obecná bez návaznosti na konkrétní skutkovou situaci. Žalovaný může obecně konstatovat, že zásadu zákonnosti neporušil, neboť postupoval zákonně a odůvodnil žalobci (s odkazem na konkrétní zákonná ustanovení), proč rozhodl určitým způsobem. To, že žalobce pro sebe dovozuje příznivější výklad daného ustanovení, nesvědčí o nezákonném postupu žalovaného.

IV. Posouzení věci krajským soudem

12. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za podmínek § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť žádná ze stran jednání nepožadovala.
13. Žaloba je **důvodná**.

Skutková zjištění

14. Soud nejprve stručně nastíní skutkový stav, jak vyplynul z napadeného rozhodnutí (neboť skutkové závěry správních orgánů žalobce nezpochybňuje), a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci.
15. Ministerstvo průmyslu a obchodu poskytlo žalobci příslib investiční pobídky formou slevy na dani z příjmů podle § 1a odst. 1 písm. a) bod 1 zákona o investičních pobídkách a § 35b zákona o daních z příjmů. Sleva na dani dle investiční pobídky byla přiznána v rozsahu maximálně 30 % z celkové hodnoty nákladů vynaložených žalobcem. Jelikož žalobce pořídil pro účely investiční pobídky v letech 2012 až 2015 majetek v celkové

hodnotě 101 536 429,98 Kč, mohla sleva na dani dosáhnout 30 % z této částky, tedy 30 460 928 Kč. V roce 2015 pořídil žalobce pro účely investiční pobídky majetek v hodnotě 29 167 834,5 Kč a v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 uplatnil slevu na dani ve výši 4 251 410 Kč. Z předložených účetních dokladů vyplynulo, že žalobce uplatnil při odpisování majetku způsob rovnoměrného odpisu podle § 31 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Finančnímu úřadu vznikly pochybnosti, zda žalobce využil při odpisování zvýšený odpis v prvním roce. Po provedeném řízení dospěl finanční úřad k závěru, že v případě pořízeného majetku byly u žalobce splněny podmínky pro zvýšení odpisů v prvním roce odpisování o 10 % podle § 31 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Žalobce však této možnosti nevyužil, ačkoliv podle finančního úřadu bylo jeho povinností snížit základ daně v nejvyšší možné míře. Proto finanční úřad žalobci snížil nárok na slevu (§ 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů) o částku 554 171 Kč, kterou doměřil platebním výměrem.

16. Žalovaný se s právními závěry finančního úřadu ztotožnil, ale konstatoval, že finanční úřad nesprávně vypočetl snížený nárok na slevu, jelikož povinnost maximálního snížení formou zvýšených odpisů v prvním roce sám nezohlednil v základu daně. To napravil žalovaný a výslednou daňovou povinnost, vzniklou snížením nároku na slevu, upravil na 401 856 Kč.

Právní posouzení

17. Nejprve se soud musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Její příčinou může být buď nesrozumitelnost, nebo nedostatek důvodů. V obou případech však platí, že je potřeba s tímto institutem zacházet obezřetně a vyhradit jeho užití pouze těm případům, kdy vady odůvodnění reálně brání soudu v tom, aby napadené rozhodnutí přezkoumal (ve vztahu k soudním rozhodnutím srov. k nesrozumitelnosti rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013 - 25, bod [19], k nedostatku důvodů pak usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, body [29] - [30]). Zejména je nutno zdůraznit, že správní orgán, stejně jako soud, není povinen vyvracet jednotlivě každou dílčí námitku, pokud své rozhodnutí jako celek logicky a přesvědčivě odůvodní (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247). Žalobce spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v tom, že žalovaný neaplikoval právní posouzení na jeho konkrétní případ a jeho rozhodnutí obsahuje rozporné závěry. Žalovaný se také údajně nevypořádal s odvolacími námitkami žalobce.
18. Napadené rozhodnutí považuje soud za plně přezkoumatelné. Žalovaný náležitě zdůvodnil, proč dospěl k právním závěrům, které v napadeném rozhodnutí zaujal. O tom svědčí i fakt, že žalobce s právními závěry žalovaného v žalobě polemizuje. Žalovaný aplikoval ustanovení zákona o daních z příjmů na konkrétní věc, avšak podle žalobce nesprávně – to samo o sobě může zakládat vadu nezákonnosti, nikoliv nepřezkoumatelnosti. Není ani pravdou, že by si žalovaný protiřečil. Pouze uvedl, že postup žalobce představuje ideální situaci, avšak použité ustanovení zákona o daních z příjmů musí dopadat na všechny myslitelné varianty. Pokud jde o nevypořádané odvolací námitky, žalobce konkrétně neuvádí, jakou námitku žalovaný nevypořádal. V předmětné věci je jádrem sporu výklad jednoho ustanovení a *de facto* všechny námitky žalobce k tomu směřují. Pokud se žalovaný neztotožnil s názorem žalobce a svůj závěr odůvodnil, již nemusel reagovat na každý dílčí argument týkající se téhož problému. Námitka nepřezkoumatelnosti je proto nedůvodná.

19. Strany se přou o výklad § 35a odst. 2 písm. a) bodu 1 zákona o daních z příjmů. Nutno podotknout, že žalovaný v bodě 27 napadeného rozhodnutí cituje jeho znění, které bylo účinné jen do 31. 12. 2008. Změněno bylo novelou zákona o daních z příjmů č. 2/2009 Sb. Pozdější znění, které dopadá na zdaňovací období roku 2015 a jeho účinnost trvá dosud, je mírně textově odlišné a zní následovně (zvýraznění doplnil krajský soud):

„Poplatník počínaje zdaňovacím obdobím, ve kterém splnil všeobecné podmínky podle zákona upravujícího investiční pobídky, uplatní při stanovení základu daně v nejvyšší možné míře všechny odpisy podle § 26 až 33; v období uplatňování slevy nelze odpisování přerušit (§ 26 odst. 8), způsob odpisování podle tohoto zákona stanoví poplatník.“

20. Změna textace není pro posouzení věci příliš podstatná, jde spíše o zpřesnění dosavadní úpravy, jak dokládá i důvodová zpráva k citované novele. Ta mj. uvádí: *„Na základě tohoto zpřesnění zákona se bude přísný postih ve formě snížení nároku na slevu na dani ve výši dvojnásobku sazby daně a té části změny základu daně, která vznikla porušením určitých podmínek, aplikovat pouze na případy, kdy základ daně chybně nebyl snížen o položky, které lze uplatňovat v základu daně fakultativně.“*
21. V nyní řešené věci není sporné, že žalobce byl příjemcem investiční pobídky a výše citované ustanovení na něj dopadá. Soud dodává, že podmínky dle zákona o investičních pobídkách žalobce splnil v roce 2015 a je to tedy první rok, kdy mohl slevu na dani, získanou investiční pobídkou, uplatnit. Pokud jde o odpisy, vybral si žalobce rovnoměrný odpis podle § 31 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Celý spor tak vychází z výše potvrzeného textu zákona a jeho výkladu. Základ argumentace žalovaného tkví v tom, že ze spojení „v nejvyšší možné míře“ plyne pro daňového poplatníka povinnost uplatnit zvýšené odpisové sazby v prvním roce [§ 31 odst. 1 písm. b) až d) zákona o daních z příjmů], naplní-li pro to podmínky. Smysl tohoto postupu vidí žalovaný v maximálním snížení základu daně v roce 2015.
22. Investiční pobídka je formou veřejné podpory, na kterou není právní nárok a představuje pro příjemce výhodu. Za této situace je legitimní zájem státu, aby příjemce takové podpory splnil určité, jakkoliv přísné, podmínky. Krajský soud nepochybně, že poskytuje-li stát poplatníkovi investiční pobídku formou slevy na dani, je v zájmu státu, aby byl co nejvíce snížen základ daně a nedocházelo tak ke „spekulacím“ s cílem slevu v maximální možné míře využít. Výrazem toho je znění sporného § 35a odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů, které má ten význam, že ukládá poplatníkovi „snížit základ daně o maximální výši fakultativně uplatnitelných položek, zejména těch, jejichž uplatnění lze na základě rozhodnutí poplatníka posunout v čase“ (srov. Beránek, Petr; Bláha, Radim; Finardi, Savina; Hlaváč, Jiří; Janoušek, Lubomír; Martincová, Drahomíra; Morávek, Zdeněk. Zákon o daních z příjmů. Komentář. Praha, Wolters Kluwer, 2016, komentář k § 35a, dostupné z právního informačního systému ASPI). K jeho výkladu přistoupil nicméně krajský soud jinak než žalovaný.
23. Zjednodušeně lze říci, že poplatník mimo režim investiční pobídky činí ohledně odpisování majetku několik rozhodnutí. V první řadě se může na začátku při pořízení určitého hmotného majetku rozhodnout, zda vůbec bude tento majetek odepisovat (§ 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů). Pokud ano, pak z povahy majetku vyplyne (bez možnosti volby ze strany poplatníka) jeho zařazení do určité skupiny a tím je dána doba odpisování, od tří do padesáti let (§ 30 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Poplatník dále volí mezi dvěma základními způsoby odpisování, a to mezi rovnoměrným a zrychleným

(§ 30 odst. 2 zákona o daních z příjmů). Jestliže si vybere rovnoměrný způsob odpisování, jako v tomto případě, pak ještě u některých typů majetku volí variantu, která určuje, kolik procent z jeho hodnoty může maximálně odepsat v prvním roce – ten se od následujících liší – a kolik bude moci maximálně odepisovat v letech následujících – to je pak již vždy stejné procento [srov. tabulky v § 31 odst. 1 písm. a) až d) zákona o daních z příjmů]. Přitom platí, že základní variantu obsaženou v písmeni a) má poplatník k dispozici vždy, zatímco aby mohl zvolit některou z variant obsažených v písmenech b) až d), musí splňovat určité podmínky (§ 31 odst. 2 až 5 zákona o daních z příjmů). U těchto variant je maximální odpis v prvním roce zvýšen a odpisy v následujících letech adekvátně tomu sníženy. Konečně poplatník může odpisování modifikovat i operativně až v jeho průběhu. V první řadě tím, že neuplatní v určitém roce maximální zákonem povolenou míru, tj. procento odpisu. Poplatník tedy může zvolit menší odpis, než který mu umožňuje zákon, přičemž výše citovaná odborná literatura (srov. Beránek, P. a kol, 2016, komentář k § 31) k tomu dodává: „*Nevyužitá část odpisů zvyšuje zůstatkovou cenu, čímž prodlužuje dobu odpisování, tj. odpisy v dalších letech neovlivňuje, ale lze ji využít na snížení základu daně v době, kdy by majetek byl již plně odepsán*“. Konečně poplatník může zákonem stanovenou délku odpisování určitého majetku prodloužit tím, že odpisování na určitou dobu přeruší.

24. Podívejme se nyní, kam lze které z výše popsáných rozhodnutí poplatníka zařadit z pohledu podmínek pro uplatnění slevy na dani z titulu investiční pobídky, kde jsou některé volby zapovězeny [§ 35a odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů]. Toto ustanovení totiž na jednu stranu stanoví, že poplatník „*uplatní ... v nejvyšší možné míře všechny odpisy*“, ale na druhou stranu mu přiznává právo stanovit „*způsob odpisování podle tohoto zákona*“. Vzájemné rozlišení těchto dvou pojmů je proto pro posouzení věci klíčové.
25. V první řadě je zřejmé, že poplatník v režimu investiční pobídky musí uplatnit všechny odpisy veškerého hmotného majetku. Nemůže se tedy rozhodnout, že určitý majetek odpisovat nebude, neboť tím by se vyhnul snížení základu daně ve všech letech, kdy uplatňuje daňovou slevu. Naproti tomu nelze pochybovat, že zákon dává i poplatníkovi v režimu investiční pobídky právo zvolit mezi rovnoměrným a zrychleným odpisem – ty jsou přímo jako „*způsoby odpisování*“ v příslušném ustanovení označeny (viz § 30 odst. 2 zákona veta druhá zákona o daních z příjmů). Volba některé z variant rovnoměrného odpisu je mezi stranami sporná a soud se jí bude podrobněji věnovat níže. Pokud jde o volby činěné až v průběhu odpisování, obě jsou poplatníkovi v režimu investiční pobídky zakázány. Ta první, která umožňuje nevyčerpat maximální stanovené procento odpisové sazby v některém roce, které příslušné tabulky rovnoměrných odpisů pro ten který rok stanovují, by opět umožnila operativně si v určitém roce snížit daňový základ. Poplatník tedy v tomto směru nemá podle krajského soudu svobodnou volbu, ale musí v každém roce uplatnit odpis v plné výši procentní sazby. Konečně je zřejmé, že poplatník v režimu investiční pobídky nemůže odpisy přerušit – to je v interpretovaném ustanovení stanoveno výslovně.
26. Podle krajského soudu tedy stanovení „*způsobu odpisování*“ nepochybně pokrývá volbu mezi rovnoměrnými a zrychlenými odpisy, naproti tomu povinnost „*uplatnit v nejvyšší možné míře všechny odpisy*“ nepochybně vylučuje poplatníkovu rozhodnutí ohledně toho, zda bude majetek odepisovat a zda tak bude (v případě rovnoměrných odpisů) činit v nejvyšší možné procentuální míře stanovené tabulkami v § 31 odst. 1 písm. a) až d)

zákona o daních z příjmů. Zákaz těchto dvou rozhodnutí nepochybně naplňuje smysl a účel zákona, neboť svoboda rozhodování u těchto voleb by umožňovala poplatníkovi, aby po dobu uplatňování daňové slevy daňový základ prostřednictvím odpisů nesnížil buď vůbec, nebo aby tak podle aktuální potřeby učinil v menší míře, než mu právní úprava umožňuje. Zbývá odpovědět otázku, pod který z obou pojmů spadá volba varianty rovnoměrného odpisování.

27. Podle krajského soudu má tato volba svou povahou jednoznačně blíže k volbě mezi rovnoměrným a zrychleným odpisováním. Činí se totiž také na samém počátku, při zahájení odpisu určitého majetku. Stejně jako volbu způsobu odpisování, ani volbu určité varianty rovnoměrného odpisu nelze již později měnit, platí tedy beze změny po celé období, kdy je majetek odepisován. Jednotlivé varianty rovnoměrného odpisu se od sebe neliší délkou odpisování ani celkovou odepsanou částkou, pouze ji odlišně rozkládají do jednotlivých let, během nichž se má majetek odepisovat. Volba určité varianty sama o sobě tedy neumožňuje vyloučit určitou částku z odpisování, jako je tomu v případě rozhodnutí poplatníka, že určitý majetek odepisovat vůbec nebude. Stejně tak neumožňuje operativně a podle aktuálního hospodářského výsledku manipulovat se základem daně ani fakticky prodloužit dobu, po kterou bude odpisování probíhat, což je pravidelný důsledek rozhodnutí poplatníka, že v určitém roce neuplatní odpis v maximální přípustné procentuální výši dle dané varianty, ale ve výši nižší. Ze všech těchto důvodů se krajský soud domnívá, že na výběr varianty u rovnoměrného odpisování je třeba nahlížet jako součást volby určitého způsobu odpisování. Jde o jakési „podzpůsoby“ rovnoměrného odpisování. Žalobce proto měl právo zvolit si rovnoměrný odpis podle § 31 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Povinnost „uplatnit v nejvyšší možné míře všechny odpisy“ ho zavazovala jen k tomu, aby v onom prvním roce uplatnil odpis v maximální sazbě, kterou zákon v písm. a) umožňuje. To se také stalo.
28. Názor žalovaného, že žalobce, který pro to splňoval zákonem stanovené podmínky, měl povinnost zvolit si odpisy podle § 31 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, je nesprávný. Zákonodárce výslovně zachoval žalobci právo, aby si vybral způsob odpisování majetku. Žalovaný svým výkladem do této volby autoritativně zasahuje, aniž by smysluplnost takového omezení svobodné vůle daňového poplatníka přesvědčivě vysvětlil. Postup navrhaný žalovaným možná dává smysl v prvním roce, kdy se maximální sazby odpisů zvedají o 10 % a základ daně tedy klesá. Jak ale soud vysvětlil výše, v následujících zdaňovacích obdobích je tomu naopak – žalobce by v dalších letech (počínaje druhým rokem) podle jím zvolené „základní“ varianty rovnoměrného odpisu např. u první odpisové skupiny odepsal 40 %, avšak dle varianty navrhané žalovaným by byl odpis v každém následujícím roce o 5 % nižší. Zákonodárce přitom zavázal žalobce ve sporném ustanovení pouze k tomu, aby uplatňoval odpisy celkově „v nejvyšší možné míře“, nedoplnil nad rámec toho i požadavek, aby tak činil „v nejbližším zdaňovacím období“, jako to vyjádřil v § 35a odst. 2 písm. a) bod 3 zákona o daních z příjmů.
29. Tento náhled podporuje i situace v nynějším případě, kdy žalobce v prvním roce uplatnil slevu ve výši cca 14 % z celkové částky slev, na kterou má nárok. Zbývající část, která tvoří většinu předpokládané slevy na dani, bude moci uplatňovat právě v následujících letech. Zdá se, že žalovaný se zaměřil pouze na první rok uplatnění slevy, aniž by posoudil důsledky svého výkladu pro další zdaňovací období. Dále stojí za zmínku, že část nemovitého majetku nakoupil žalobce již v předchozích letech předtím, než začal slevu uplatňovat. U tohoto majetku by naopak dávalo smysl, aby finanční úřad požadoval, že

žalobce má zvolit „základní“ variantu rovnoměrných odpisů (samozřejmě za předpokladu, že by volbu varianty bylo možné zpětně měnit), aby tak žalobce odepsal co nejmenší část majetku předtím, než začne uplatňovat slevu na dani.

30. V napadeném rozhodnutí postrádá soud přesvědčivé zdůvodnění toho, proč je namístě po daňovém poplatníkovi volbu variant se zvýšeným odpisem v prvním roce vyžadovat. Žalovaný používá obecné formulace typu „vyloučení spekulace spočívající v odsunutí snížení základu daně“ nebo „minimalizace základu daně“. Jak konkrétně ale žalobce spekuluje, pokud zvolil „základní“ variantu rovnoměrného odpisování a dodržel by v každém roce maximální stanovenou sazbu?
31. Žalovaný se snažil odůvodnit svůj náhled příklady situací, které v nynější situaci nenastaly, ale podle žalovaného v praxi nastat mohou. V první řadě poukazoval na to, že některé typy majetku se odepisují déle než 10 let, což je doba uplatňování slevy na dani, takže u něj dává smysl požadovat, aby poplatník koncentroval jeho odpisování do co nejdřívějších let. Žalovaný ovšem přehlíží, že delší doba odpisování se týká jen majetku zařazeného do skupin 4 až 6, u něhož zvýšení sazby v prvním roce odpisu nepřipadá v úvahu. Varianty vymezené v § 31 odst. 1 písm. b) až d) zákona o daních z příjmů se totiž vztahují jen na majetek zařazený ve skupinách 1 až 3. Dále žalovaný uváděl jako příklady situace, kdy naopak dojde ke zkrácení doby odpisování a neodepíše se celá hodnota majetku. Má k tomu dojít tím, že poplatník nebude slevu dále uplatňovat nebo dojde k poškození či zničení odpisovaného majetku. Takovouto „spekulaci“ vnímá krajský soud jako zcela vyfabulovanou, neboť v konečném důsledku by v těchto situacích poplatník odepsal méně, než kdyby v odpisování mohl pokračovat až do konce. Navíc se nejeví příliš realistické, že by poplatník, jehož cílem je maximálně využít daňovou slevu, tohoto záměru dosahoval tím, že se rozhodne slevu přestat uplatňovat nebo že zničí pořízený majetek jen proto, aby si příliš nesnížil daňový základ. Žalovaný zkrátka nepřesvědčil krajský soud, že by vůbec mohlo dojít k situaci, kdy by autoritativní požadavek na povinnost zvolit zvýšení odpisu v prvním roce dával smysl. Pokud snad měl žalovaný na mysli, že poplatník může vyčerpat celou investiční pobídku ve formě slev na dani za období kratší než 10 let, což je zároveň doba odpisování majetku zařazeného ve skupině 3 (takto však žalovaný žádnou svou hypotetickou situaci neformuloval), pak ani tato okrajová možnost neodůvodňuje podle krajského soudu rozšiřující výklad sporného ustanovení, který by zavazoval poplatníka, aby v prvním roce uplatňoval vyšší odpisy na úkor let následujících.
32. Žalovaný sám uvádí, že účelem sporného ustanovení je omezit zneužívání investičních pobídek formou neodůvodněné optimalizace – odsunutí snížení základu daně až za lhůtu pro uplatňování slevy. Taková situace ale prakticky nehrozí, pokud daňový subjekt uplatní všechny v úvahu připadající odpisy, zvolí rovnoměrný odpis a dodrží maximální odpisové sazby, a to podle jakékoliv tabulky obsažené v § 31 odst. 1 písm. a) až d) zákona o daních z příjmů. Zvýšený odpis v prvním roce má zkrátka pro optimalizaci daňového základu takřka nulový potenciál, nahlížíme-li věc z pohledu celého desetiletého období, během něž má poplatník slevu uplatňovat.
33. Ani odborná literatura citovaná žalovaným neposkytuje pro jeho závěry dostatečnou oporu. Článek s názvem „Daňové odpisy hmotného majetku. Du.cz“ je dostupný v plném znění pouze po předchozí registraci a žádný výklad k investičním pobídkám neobsahuje. Druhý pramen, na který žalovaný odkazoval (Meritum Daň z příjmů 2015), není volně dostupný – žalovaný z něj citoval pasáž, která pouze kopíruje zákonné znění, tedy že u

rovnoměrných odpisů musí poplatník použít maximální sazby. To nijak nepodporuje náhled žalovaného a není to v rozporu s výkladem soudu podaným výše. Krajský soud při vlastní rešerši odborné literatury shledal, že názor žalovaného podporuje jeden z komentářů k zákonu o daních z příjmů (Beránek, Petr; Bláha, Radim; Finardi, Savina; Hlaváč, Jiří; Janoušek, Lubomír; Martincová, Drahomíra; Morávek, Zdeněk. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. Praha, Wolters Kluwer, 2016, komentář k § 35a, dostupné z právního informačního systému ASPI). Ten ovšem jen stroze uvádí, že poplatník je v režimu investičních pobídek povinen využít zvýšených odpisových sazeb. Svůj kategorický závěr autor nijak nevysvětluje. Obdobné prameny sice mohou argumentaci žalovaného podpořit, ovšem neobsahují-li odůvodnění svých závěrů, je žalovaný povinen v takové situaci sám přesvědčivě vysvětlit, proč měl žalobce postupovat zvýšením odpisové sazby v prvním roce, což se nezdařilo, jak soud vysvětlil výše. Žalovaný konečně odkazoval i na závěry přijaté Koordinačním výborem Ministerstva financí č. 195/27.11.07, který v bodě 2.3.1 dovedl povinnost poplatníka v režimu investiční pobídky uplatnit zvýšený odpis. Ze zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 24. 10. 2007, č. 10/2007, vyplývá, že § 35a ukládá poplatníkovi uplatnit všechny odpisy podle § 26 až 33, tedy povinnost využít všech ustanovení ke snížení základu daně. Ani tento pramen však neobsahuje odůvodnění, proč k takovému závěru Koordinační výbor dochází.

34. Aniž by soud nějak zlehčoval žalovaným citované odborné prameny, skutečně neobsahují přesvědčivé (mnohdy vůbec žádné) vysvětlení svých závěrů. Jen těžko tak mohou působit „materiální kvalitou právního názoru“, jak uvádí žalovaný ve svém rozhodnutí.
35. Na závěr soud již jen stručně uvádí, že i pokud by snad právní úprava byla shledána nejasnou a její výklad by měl být nejednoznačný, pak pro zachování možnosti svobodné volby jedné z variant rovnoměrného odpisu ze strany daňového poplatníka svědčí i výkladová zásada *in dubio pro libertate*, tj. že v pochybnostech je třeba dát přednost svobodné vůli jednotlivce.

V. Závěr a náklady řízení

36. Na základě výše uvedených úvah shledal soud žalobu důvodnou, proto napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Jelikož v něm bude žalovaný právním názorem krajského soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), shrnuje soud své závěry přehledně takto: Ustanovení § 35a odst. 2 písm. a) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, stanoví pro poplatníka, uplatňujícího slevu na dani z titulu investiční pobídky, dvě základní podmínky. Jednak musí uplatnit všechny (i fakultativní) odpisy podle § 26 až 33 zákona o daních z příjmů. Dále je v případě rovnoměrného odpisování povinen využít maximálních ročních odpisových sazeb, které stanoví § 31 zákona o daních z příjmů. Není však jeho povinností zvolit zvýšenou sazbu odpisu v prvním roce odpisování [§ 31 odst. 1 písm. b) až d) zákona o daních z příjmů].
37. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Strana žalující měla ve věci plný úspěch, proto má vůči straně žalované právo na náhradu nákladů, které v řízení před soudem účelně vynaložila. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a v nákladech právního zastoupení v řízení před krajským soudem. Strana žalující tyto náklady vyčíslila na 12 142 Kč, což odpovídá obsahu spisu. Zástupkyně strany žalující učinila celkem 3 úkony právní služby ve smyslu

vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – šlo o převzetí a přípravu zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu; tento úkon je třeba uhradit bez ohledu na to, že právní zástupce zastupoval účastníka již ve správním řízení – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2011, čj. 1 As 21/2011 - 52, č. 2414/2011 Sb. NSS], dvě písemná podání soudu ve věci samé, tj. podání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za jeden úkon náleží podle § 7 bodu 5 aplikovaného na základě § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu odměna ve výši 3 100 Kč. Zástupkyni dále náleží náhrada hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 300 Kč za každý úkon. Protože zmocněná advokátka je plátcem DPH, zvyšuje se tento nárok o částku 714 Kč odpovídající dani ve výši 21 %, kterou je advokátka povinna z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to na 4 114 Kč za jeden úkon, celkem tedy za všechny úkony 12 342 Kč (3 x 4 114 Kč).

38. Výše nákladů právního zastoupení za celé řízení tudíž činí 12 342 Kč a výše soudního poplatku 3 000 Kč. Celkem má strana žalovaná uhradit straně žalující částku 15 342 Kč, k čemuž jí soud stanovil lhůtu jednoho měsíce.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 16. 12. 2021

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu