



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Tiskárny Havlíčkův Brod, a. s.**, se sídlem Husova 1881, Havlíčkův Brod, zastoupen Mgr. Janou Pivoluskovou, advokátkou se sídlem Na Kovárně 472/8, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 12. 2021, č. j. 30 Af 33/2020-62,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 12. 2021, č. j. 30 Af 33/2020-62, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „finanční úřad“) doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 5. 2017, č. j. 1071416/17/2903-50522-708979, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 vyšší o částku 554 135 Kč a současně uložil žalobci povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené částky, tj. 110 827 Kč (dále jen „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] Rozhodnutím ze dne 17. 3. 2020, č. j. 11472/20/5200-11432-711891, žalovaný změnil platební výměr tak, že snížil doměřenou daň na 401 856 Kč a penále na 80 372 Kč.

II.

[3] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který rozsudkem ze dne 16. 12. 2021, č. j. 30 Af 33/2020-62, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud konstatoval, že § 35a odst. 2 písm. a) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon 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]. S ohledem na uvedené městský soud uzavřel, že názor žalovaného, že žalobce měl povinnost zvolit si odpisy podle § 31 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, je nesprávný. Námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí o odvolání městský soud jako důvodnou neshledal.

III.

[5] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[6] Podle názoru stěžovatele, žalobce, který si jako poplatník uplatňující slevu na dani z titulu investiční pobídky zvolil rovnoměrný způsob odpisování hmotného majetku, při tomto způsobu odpisování byl povinen využít vše, co mu při odpisu konkrétního majetku tento způsob odpisování umožňuje pro dosažení jeho maximální výše, tedy i zvýšený odpis roční odpisové sazby o 10 % v prvním roce. Jenom pouze při použití tohoto způsobu odpisování je nejvyšší možná míra všech odpisů zajištěna. Stěžovatel tak nesouhlasil s krajským soudem v tom, že by se dopustil autoritativního zásahu do možnosti volby žalobce jako daňového subjektu, když zákon o daních z příjmů takovou volbu způsobu odpisování nepřipouští. Stěžovatel tak má za to, že krajský soud v napadeném rozsudku přijal výklad § 35a odst. 2 písm. a) bodu 1 zákona o daních z příjmů, který je v rozporu s gramatickým i teleologickým výkladem. Krajský soud, který shledal názor stěžovatele (podpořený odbornou literaturou) jako nepřesvědčivý, pak sám staví vlastní konkurující právní názor na pouhé domněnce bez jakékoliv zákonné (či jiné) opory.

[7] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti podpořil závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Vyjádřil se rovněž podrobně k jednotlivým okruhům kasačních námitek.

IV.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

pokračování

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Podstatou kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatele se závěrem krajského soudu, že poplatník, uplatňující slevu na dani z titulu investiční pobídky, při volbě rovnoměrného odpisování nemá povinnost uplatnit zvýšenou sazbu odpisu v prvním roce odpisování podle § 31 odst. 1 písm. b) až d) zákona o daních z příjmů.

[12] Zákon o daních z příjmů obsahuje v § 35a a § 35b komplexní právní úpravu týkající se postupu při uplatňování investiční pobídky v podobě slevy na dani a případných sankcí vyplývajících z nedodržení podmínek zde uvedených. Jak bylo již mnohokrát zmíněno, investiční pobídky jsou institutem spíše výjimečným a představují pro jejich příjemce nespornou výhodu, oproti těm subjektům, kterým investiční pobídky nebyly přiznány. Pokud tedy zákon váže možnost uplatnění investiční pobídky na určité podmínky, je zcela legitimní, že stát je oprávněn přísně posuzovat dodržení takových podmínek a jejich nedodržení může být spojeno se snížením nároku na slevu, příp. se zánikem takového nároku. Toto vše se ovšem děje na základě zákona v souladu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

[13] Podle § 35a odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů platí, že *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.*

[14] Citované ustanovení obsahuje podmínku tzv. minimalizace základu daně z příjmů. Na poplatníka v režimu investičních pobídek se vztahují pravidla, která jsou odlišná od subjektů mimo tento režim. Poplatník v režimu investičních pobídek je povinen před uplatněním slevy na dani snížit základ daně o maximální výši jinak obecně fakultativně uplatnitelných položek, zejména těch, jejichž uplatnění lze na základě rozhodnutí poplatníka posunout v čase. Proto, aby byla vyloučena spekulace poplatníka v režimu investičních pobídek spočívající v odsunutí snížení základu daně vyjmenovanými položkami až za lhůtu pro uplatňování slevy na dani, je zde pravidlo, které požaduje snížit základ daně v každém jednotlivém zdaňovacím období počínaje zdaňovacím obdobím, ve kterém poplatník splnil všeobecné podmínky.

[15] Poplatník v režimu investičních pobídek si může, tak jako ostatní poplatníci, vybrat způsob odpisování. Volí tedy v zásadě mezi odpisováním rovnoměrným (§ 31 zákona o daních z příjmů), nebo zrychleným (§ 32 zákona o daních z příjmů). V případě rovnoměrného odpisování hmotného majetku jsou jednotlivým odpisovým skupinám přiřazeny maximální roční odpisové sazby [§ 31 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů]. V případě majetku zařazeného do 1 až 3 odpisové skupiny pak může poplatník, který je prvním odpisovatelem hmotného majetku (s výjimkou hmotného majetku uvedeného v odst. 2, 3 a 5), využít v prvním roce odpisování zvýšený odpis (§ 31 odst. 4 zákona o daních z příjmů).

[16] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že gramatickým i teleologickým výkladem § 35a odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů lze dospět k závěru, že

pokud se jedná o hmotný majetek, u kterého lze uplatnit zvýšený odpis v prvním roce odpisování, musí poplatník v režimu investičních pobídek toto snížení základu daně povinně využít. Cílem daného ustanovení je maximálně snížit základ daně, což v konečném důsledku znamená nižší daň a tím i nižší nárok na slevu na dani, resp. nižší základnu pro uplatnění slevy na dani. Daňový subjekt čerpající investiční pobídku ve formě slevy na dani proto musí využít v nejvyšší možné míře všech jinak obecně fakultativně uplatnitelných položek tak, aby došlo k maximálnímu snížení základu daně, tj. musí využít maximální sazby odpisu, které zákon nabízí, tzn. i zvýšení sazby odpisu v prvním roce odpisování. Uvedený výklad citovaného ustanovení podporuje i stěžovatelem odkazovaná odborná literatura (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). Ke stejnému závěru dospěli rovněž daňoví poradci a Ministerstvo financí v rámci koordinačního výboru č. 195/27. 11. 07 - *Sleva na dani z titulu poskytnutí příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu (komplexní problém)*. Zde lze doplnit, že dílčí nesouhlas mezi daňovými poradci a ministerstvem se netýkal premisy, že v prvním roce odpisování je povinností, nikoli možností, použít zvýšený daňový odpis, ale toho, kdy je třeba takto postupovat (bod 2. 3. 1.) Naproti tomu žalobce ani krajský soud žádný konkurující odborný názor nepředložili.

[17] V nyní posuzovaném případě není sporné, že předmětný hmotný majetek (zařazený v roce 2015) bude plně odepsán v rámci období pro čerpání slevy na dani (2015-2024), avšak při výkladu § 35a odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů nelze odhlédnout od toho, že toto ustanovení musí pokrýt všechny myslitelné situace. Jako případ, kdy by neaplikování zvýšeného odpisu v prvním roce mělo dopad na výši celkové čerpané slevy na dani, lze například uvést situaci, pořídil-li by poplatník majetek v posledním roce čerpání slevy. Nelze po správci daně požadovat, aby podrobně posuzoval situaci každého daňového subjektu a dané pravidlo aplikoval jen u poplatníků, u kterých hrozí spekulace spočívající v odsunutí snížení základu daně. Takový postup by byl v rozporu se zásadou rovnosti (§ 6 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů).

[18] Nelze proto souhlasit s názorem krajského soudu, že stěžovatel autoritativně zasáhl do zákonodárcem zachovaného práva na volbu způsobu odpisování hmotného majetku. Tato volba zůstala žalobci zachována a ten ji využil tím, že se rozhodl pro rovnoměrný odpis hmotného majetku. V rámci zvoleného způsobu odpisování však byl povinen využít v nejvyšší možné míře všech odpisů podle § 26 až § 33 zákona o daních z příjmů, tedy i zvýšeného odpisu v prvním roce odpisování.

[19] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že v daném případě není prostor pro aplikaci zásad *in dubio mitius* a *in dubio pro libertate*. Obě tyto zásady nachází své uplatnění v případě, kdy zákonná ustanovení mohou vést k více výkladům či jsou nejednoznačná. V takových případech při pochybnostech, který výklad zvolit, je nutno vyjít z mírnějšího výkladu (*in dubio mitius*), tedy výkladu, který je pro nositele základních práv výhodnější (*in dubio pro libertate*). Nejvyšší správní soud však ze shora uvedených důvodů nedospěl k závěru, že by argumentace žalobce či krajského soudu vedla k závěru o nejednoznačnosti jakéhokoli z výše rozebíraných ustanovení zákona o daních z příjmů či o možnosti jejich dvojího výkladu. V takovém případě nebyl dán prostor pro uplatnění těchto zásad.

pokračování

[20] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[21] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. listopadu 2023

David Hipšr
předseda senátu