



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 Mgr. Jana Čížka 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. Žaloba se zamítá.
- II. Účastníci řízení nemají právo na náhradu nákladů řízení.

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 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 nálezu 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 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. Řízení před 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. Ve svém prvním rozsudku ze dne 16. 12. 2021, čj. 30 Af 33/2020-62, dal krajský soud žalobci za pravdu. Dospěl totiž k závěru, že 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].
14. První rozsudek krajského soudu však zrušil Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 29. 11. 2023, čj. 7 Afs 13/2022-48. V něm formuloval odlišný právní názor na věc. Podle Nejvyššího správního soudu žalobce využil svého práva na volbu způsobu odpisování hmotného majetku podle § 31 zákona o daních z příjmů 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.

V. Posouzení věci krajským soudem

15. Žaloba není důvodná.

Skutková zjištění

16. 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.

17. 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 porízeného 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.

18. 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

19. Již ve svém předchozím rozsudku zhodnotil krajský soud napadené rozhodnutí jako 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 protirečlil. 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.

20. Pokud jde o věcné posouzení, strany se přely o výklad § 35a odst. 2 písm. a) bodu 1 zákona o daních z příjmů, které zní (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.“
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 podtrženého textu zákona a jeho výkladu.
22. Výkladový spor mezi stranami vyřešil beze zbytku Nejvyšší správní soud ve svém výše citovaném rušícím rozsudku čj. 7 Afs 13/2022-48. V něm se vypořádal se všemi argumenty žalobce i krajského soudu a konstatoval, 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. Výklad § 35a odst. 2 písm. a) bodu 1 zákona o daních z příjmů je však podle Nejvyššího správního soudu naprosto jednoznačný: 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.
23. Krajský soud nemá, co by k argumentaci Nejvyššího správního soudu dodal a plně na ni proto odkazuje. Nemohl proto rozhodnout jinak, než žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

VI. Náklady řízení

24. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak – jakožto úspěšnému účastníkovi řízení – právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014 - 47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

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.

Kasační stížnost je nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem. To podle zákona neplatí,

je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Podle judikatury je pak kasační stížnost přípustná i v těch otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku nevyjádřil.

Brno 18. 1. 2024

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu