



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **Semperflex Optimit, s. r. o.**, se sídlem Odry, Vítkovská 391/29, zastoupeného JUDr. Karlem Zuskou, advokátem se sídlem Praha 1, Václavské nám 2-4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Ostrava, Na Jízdárně 3, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2007, č. j. 16052/06-12002-807662, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 11. 2008, č. j. 22 Ca 238/2007 - 46,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížností napadl shora uvedený rozsudek krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2007, č. j. 16052/06-12002-807662, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Fulneku ze dne 28. 7. 2006, č. j. 27147/06/375970/1576. Tímto dodatečným platebním výměrem byla žalobci předsána daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 880 558 Kč. Důvodem bylo nižší uplatnění odpisů, než byla jejich maximální možná výše v daňovém přiznání, a tedy porušení § 35a odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“, nebo „zákon“). Tento postup žalobce pak měl za následek snížení nároku na slevu podle § 35b odst. 7 cit. zákona.

Krajský soud v napadeném rozsudku označil za nesporné zařazení rozhodných majetkových položek do zhodnocení stávajícího majetku žalobce tak, jak to učinil žalovaný při kontrole. Stejně tak se s žalovaným ztotožnil ve způsobu výpočtu sankce podle § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť zákon jasně stanovil, že druhým činitelem při výpočtu (vedle dvojnásobku sazby daně) je pouze ta část změny základu daně, která vznikla porušením

podmínky maximálního využití všech ustanovení zákona ke snížení daně. V posuzovaném případě bylo porušením této podmínky neuplatnění odpisů ve výši 1 572 682 Kč. Částka 710 197 Kč představující 10% reinvestiční odpočet sice také byla nesprávným odpočtem základu daně, ovšem nepředstavovala porušení podmínek daných § 35a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, a proto neměla vliv na výpočet sankce. Důvodnou neshledal krajský soud ani žalobní námitku směřující proti výkladu pojmu „nárok na slevu“. Podle jeho názoru nejsou možné dva výklady; ustanovení § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů zcela jednoznačně stanoví, že se při výpočtu sankce vychází ze změny základu daně, k níž se dospělo následně po podání daňového přiznání po zjištění, že poplatník nedodržel podmínku maximalizace snížení daňového základu. Tento výklad krajský soud označil za odpovídající ustanovení § 1 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Žalovaný správně nejprve určil nový daňový základ a teprve z něho použil tu část jeho změny, která byla důsledkem porušení podmínky maximalizace snížení základu daně, k výpočtu sankce, o kterou se sníží nárok na slevu za předmětné zdaňovací období.

Stěžovatel v kasační stížnosti vznáší kasační námitky podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s), tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem, a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, spočívající v nevypořádání se se všemi stěžovatelovými argumenty.

Podle stěžovatele krajský soud nesprávně vyložil ustanovení § 35b odst. 7 věta druhá zákona o daních z příjmů, a dále pojem „nárok na slevu“ při interpretaci tohoto ustanovení.

Nelze se podle jeho názoru ztotožnit s krajským soudem, že při výpočtu snížení slevy na dani podle § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů je relevantní pouze ta část změny základu daně, která vznikla porušením podmínky podle § 35a odst. 2 písm. a) téhož zákona a ne částka představující 10% reinvestiční odpočet. Stěžovatel uvádí, že samotný rozdíl ve výši daňových odpisů není jedinou relevantní změnou základu daně v té části, která vznikla porušením povinností stanovených v § 35a odst. 2 písm. a) zákona. Pro snížení nároku na slevu na dani je podle stěžovatele rozhodující rozdíl mezi základem daně, který poplatník zjistil při porušení povinností podle § 35a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů a základem daně poplatníka sníženým při nejvyšší možné míře využití ustanovení zákona při splnění povinností podle citovaného ustanovení, a to vždy po snížení základu daně o odčitatelné položky podle § 20 odst. 8 a § 34 zákona. Tento rozdíl je zákonem zamýšlenou částí změny základu daně, která vznikla porušením povinností podle § 35a odst. 2 písm. a) ve smyslu § 35b odst. 7 zákona, a která je v příčinné souvislosti s tímto porušením.

Skutečnost, že stěžovatel zaúčtoval rozhodné položky nesprávně jako samostatný nově pořízený majetek namísto toho, aby o něm účtoval jako o technickém zhodnocení stávajícího majetku, z pohledu odpisů znamenal možnost uplatnění nižších odpisů, přičemž ovšem z pohledu základu daně znamenal naopak neoprávněné zvýšení základu daně o tuto částku. To však není jediným dopadem nesprávného zaúčtování majetku, neboť na druhé straně toto vedlo k uplatnění 10% pořizovací hodnoty jako reinvestičního odpočtu, a tedy současně ke snížení základu daně o částku tohoto odpočtu. V důsledku nesprávného zařazení tedy došlo jednak ke zvýšení základu daně o odpisy a jednak ke snížení základu daně o 10% reinvestičního odpočtu. Je tak nutno započítat položky obě. Podle stěžovatele existuje mezi oběma protisměrnými pohyby v základu daně přímá souvislost. Pro účely změny základu daně, která vznikla porušením podmínky minimalizace základu daně, nelze účelově oddělit jen tu část změny základu daně, která byla způsobena chybějícími daňovými odpisy.

Správce daně ani krajský soud nezohlednili souvislost dopadů nesprávného zatřídění předmětných položek a jeho důsledky. Mezi snížením daňových odpisů a snížením reinvestičního odpočtu existuje nejen přímá souvislost, ale zohlednění obou protisměrných pohybů ve výpočtu sankce je rovněž v souladu s jazykovým výkladem § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů. S ohledem na slovní spojení „té části změny základu daně po snížení o položky podle § 20 odst. 8 a § 34“ je pro snížení slevy na dani rozhodující změna výše základu daně upraveného (po snížení) o položky podle § 20 odst. 8 a § 34 zákona a nikoli jen změna výše základu daně o neuplatněný odpis. Správce daně tak měl nejprve vyčíslit nový (nižší) základ daně zohledňující správnou výši daňových odpisů a následně od tohoto nového (správného) základu daně odečíst položky podle § 20 odst. 8 a § 34 zákona. Stěžovatel je přesvědčen, že změna základu daně po snížení o uvedené položky znamená porovnání výše základu v případě správného zatřídění předmětných položek a v případě jejich nesprávného zatřídění, přičemž vzniklý rozdíl představuje právě změnu základu.

Stěžovatel se dále neztotožňuje s názorem krajského soudu, dle kterého ust. § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů nedává prostor pro dvojí výklad sousloví „nárok na slevu“; vycházel z ust. § 1 odst. 2 daňového řádu. Takový názor je nadměrně restriktivní, a to především na úkor pevné vazby výpočtu sankce na porušení povinnosti poplatníka, kdy výše sankce odvisí právě od rozsahu porušení. Daňové řízení je však ovládáno i zásadou zákonnosti, jejíž součástí je zachování práv a chráněných zájmů daňových subjektů. Navíc ani výklad zaujatý stěžovatelem není v rozporu se smyslem ust. § 1 odst. 2 daňového řádu.

Pojem „nárok na slevu“ není v § 35 odst. 7 zákona o daních z příjmů blíže definován. Znění tohoto ustanovení není jednoznačné a z pohledu jeho jazykového výkladu lze dojít ke dvěma zcela rovnocenným výkladovým závěrům:

- a) může jít o nárok na slevu, ze které se vycházelo při výpočtu poslední známé daňové povinnosti,
- b) může jít o nárok na slevu, která je nově vypočtena ze základu daně stanoveného na základě provedené daňové kontroly, na základě zjištěných nesrovnalostí.

Krajský soud shodně se správcem daně vycházel z výkladu ad b), čímž u stěžovatele došlo k nepřiměřenému snížení výsledné slevy. Při možném dvojím výkladu však správce daně měl vycházet z výkladu pro stěžovatele příznivějšího (zde odkazuje na názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku ze dne 26. 5. 2005, č. j. 2 Afs 140/2004 - 153) a pro poplatníka předvídatelného (zde odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, č. j. 2 Afs 122/2004 - 69). Aplikace výkladu správce daně je vůči stěžovateli nepřiměřenou tvrdostí, neboť v rozporu se smyslem investičních pobídek byl nárok na slevu na dani v tomto zdaňovacím období nepřiměřeně snížen. Vůbec nebylo přihlíženo k účelu a smyslu zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, jímž je zvýšení přílivu významných zahraničních investic do České republiky a rozšíření modernizace výroby českých podnikatelských subjektů. Záměrem zákonodárce nepochybně bylo stanovit pro případ porušení podmínky podle § 35a odst. 2 písm. a) zákona takovou sankci, která odpovídá sankci za neoprávněné snížení základu daně, aby nedocházelo ke zvýhodnění poplatníků čerpajících slevu na dani v rozporu se smyslem pobídek. I z těchto důvodů je výklad krajského soudu v rozporu s jazykovým, logickým, teleologickým a historickým výkladem (zde odkazuje za rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54). V případě souběhu jednotlivých právních výkladových metod, je třeba volit výklad odpovídající i dalším metodám, zejména úvaze teleologické. Smyslem a účelem zákona se však krajský soud v důvodech svého rozsudku vůbec nezabýval. Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že plně odkazuje na své vyjádření podané k žalobě a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

V první řadě se Nejvyšší správní soud zabýval kasační námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s, neboť u nepřezkoumatelného rozsudku zpravidla nelze zkoumat důvodnost dalších námitek. Stěžovatel nepřezkoumatelnost spatřuje v tom, že se krajský soud řádně nevypořádal se všemi jeho argumenty. Při skutečném opomenutí konkrétních žalobních námitek by byla tato kasační námitka důvodná. Porovnáním konkrétních žalobních bodů a důvodů rozsudku však názoru stěžovatele nelze přisvědčit. Krajský soud se vypořádal se všemi žalobními námitkami; je sice pravdou, že se nevyjadřoval k některým žalobním argumentům, to však zjevně proto, že je při právním posouzení věci neakceptoval. Zaujme-li krajský soud určitý právní názor, logicky jej opře o argumenty tento názor podporující. Rozsudek není nepřezkoumatelný pouze z toho důvodu, že jednotlivé argumenty, na nichž žalobní námitka stojí, výslovně nepopře. Stěžovatel tak fakticky brojí proti tomu, že jeho názoru krajský soud nepřisvědčil. To je však otázkou spadající pod kasační námitku podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nepřezkoumatelnost rozsudku je vadou, k níž je kasační soud povinen přihlížet i nad rámec kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.); proto Nejvyšší správní soud zkoumal, zda nejsou dány jiné důvody nepřezkoumatelnosti. Shledal, že krajský soud v rozsudku jednoznačně vyjádřil svůj právní názor, důvody rozsudku jsou dostatečnou oporou pro jeho výrok, vypořádal se v nich se všemi žalobními námitkami a odůvodnění nelze vytýkat ani nesrozumitelnost. Kasační námitka opřená o § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není proto důvodná.

Pro posouzení důvodnosti kasační námítky podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je třeba vycházet ze skutkového stavu věci a rozhodné právní úpravy. Z podání účastníků a obsahu správního a soudního spisu lze dovodit, že stěžovatel uplatnil nárok na slevu na dani podle § 35b zákona o daních z příjmů. Mezi účastníky rovněž není sporné, že v důsledku nesprávného zařídění nových součástí výrobního zařízení jako samostatného majetku a nikoliv jako technického zhodnocení došlo v předmětném zdaňovacím období k nižšímu uplatnění odpisů.

Nárok na slevu mohl uplatnit poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky podle zvláštního právního předpisu a na kterého se nevztahuje ustanovení § 35a, splnil-li všeobecné podmínky stanovené zvláštním právním předpisem a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem (§ 35b odst. 1 cit. zákona). Podle § 35b odst. 6 cit. zákona zde obdobně platí ustanovení § 35a odst. 2 cit. zákona, podle jehož písm. a) patří mezi zvláštní podmínky, za kterých lze uplatnit slevu na dani, že poplatník využije v nejvyšší možné míře všech ustanovení tohoto zákona ke snížení základu daně, a to zejména uplatněním všech odpisů podle § 26 až 33. Ani zde mezi účastníky není problém, neboť stěžovatel připouští, že tuto podmínku nesplnil.

Podle § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů nedodrží-li poplatník podmínku uvedenou v § 35a odst. 2 písm. a), nárok na slevu za zdaňovací období, ve kterém tato podmínka nebyla dodržena, se snižuje o částku ve výši součinu dvojnásobku sazby daně podle § 21 odst. 1 a té části změny základu daně po snížení o položky podle § 20 odst. 8 a § 34, která vznikla porušením podmínky podle odstavce 2 písm. a), a poplatník je povinen podat dodatečně daňové příznání za všechna zdaňovací období, ve kterých podmínku nedodržel.

Zde stěžovatel namítá jednak nesprávný výklad pojmu „nárok na slevu“ a jeho vliv na výši slevy, jednak nesprávný postup při určení částky způsobené nedodržením podmínek nároku.

Pokud jde o výklad pojmu „nárok na slevu“, je třeba vycházet ze skutečnosti, že zákon o daních z příjmů stanoví, jakým způsobem má být nárok vypočten. Užití tohoto pojmu v sankčním ustanovení § 35b odst. 7 nemá jiný význam, a pokud základem výpočtu je nárok na slevu, je třeba jím rozumět nárok vypočtený podle zákona, tedy vypočtený po zjištění všech pro výpočet rozhodných skutečností. Výsledek daňové kontroly se do výpočtu musí promítnout. Krajskému soudu lze přisvědčit, že jen takto vyložený pojem odpovídá základní zásadě správného a úplného zjištění daňové povinnosti vyplývající z §1 odst. 2 a § 2 odst. 1 daňového řádu. Nepřichází-li v úvahu dvojitý výklad pojmu, nelze se domáhat užití výkladu pro stěžovatele výhodnějšího.

Takto vypočtený nárok na slevu se snižuje o částku ve výši součinu dvojnásobku sazby daně podle § 21 odst. 1 a té části změny základu daně po snížení o citované položky, která vznikla porušením stanovené podmínky. Lze tedy brát v úvahu pouze tu část změny základu daně, která se vztahuje k porušení podmínky uplatnění nároku na slevu, tedy změnu způsobenou nesprávným odpisováním. Možnost uplatnění reinvestičního odpočtu v této části výpočtu je tak vyloučena, neboť jím nedošlo k porušení zákonné podmínky nároku na slevu. Je třeba vycházet z toho, že dané ustanovení § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů je ustanovením sankčním; neodečítá tedy pouze to, co bylo nesprávně do nároku zahrnuto, ale postihuje za porušení podmínek způsobem, který stanoví a který nemusí odpovídat logickému uplatnění všech zjištěných skutečností, která mají obvykle vliv na stanovení výše daně.

Nejvyšší správní soud z těchto důvodů neshledal důvodnou ani námitku nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly; proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. listopadu 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu