



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Zory Šmolkové, ve věci

žalobce: **BYTTEK BOHUMÍN a. s.**

sídlem Bezručova 300, Nový Bohumín, 735 81 Bohumín

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2018, č. j. 45981/18/5200-11432-711891, ve věci daně z příjmů

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

Shodu s prvopisem potvrzuje

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Stanovisko žalobce

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 12. 12. 2018 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2018 č. j. 45981/18/5200-11432-711891 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Tímto rozhodnutím žalovaný částečně změnil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) - dodatečné platební výměry ze dne 20. 3. 2013, kterými byla žalobci doměřena daň z příjmu za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007, od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 a od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 a současně mu byla uložena povinnost hradit penále, tak, že vypustil povinnost zaplatit penále, ve zbývajících částech ponechal dodatečné platební výměry beze změny.
2. Jde v pořadí o druhé rozhodnutí proti těmto dodatečným platebním výměrám, přičemž předchozí rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem tohoto soudu z 14. 9. 2017, č. j. 22 Af 27/2015 – 99, který byl potvrzen Nejvyšším správním soudem dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 375/2017 – 38. Krajský soud předchozí rozhodnutí zrušil z důvodu penále stanoveného v rozporu s § 251 odst. 4 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), zbývajících námitky jako nedůvodné zamítl; Nejvyšší správní soud se s jeho hodnocením nezákonně stanoveného penále ztotožnil.
3. Žalobce uvedl, že rozhodnutím Ministra průmyslu a obchodu z 16. 5. 2007 mu byl poskytnut příslib investičních pobídek ve formě mj. slevy na dani z příjmu podle § 1 odst. 2 zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách (dále jen „zákon o investičních pobídkách“). V polovině roku 2007 žalobce splnil podmínky pro uplatnění pobídky formou slevy na dani, v roce 2008 slevu na dani v daňovém přiznání k dani z příjmů za rok 2007 poprvé uplatnil a tato sleva mu byla správcem daně vyměřením daně na tento rok udělena. Žalobce uplatnil slevu na dani též v roce 2008 a v roce 2010. Původní název žalobce jako příjemce pobídky byl „ŽDB Group a.s.“.
4. K 1. 8. 2012 došlo k přeměně žalobce odštěpením a došlo ke vzniku společnosti ŽDB drátovna a.s., MS UTILITIES & SERVICES a. s. a Viadrus a.s. s rozhodným dnem 1. 1. 2012. Společnost ŽDB Group a.s. nezanikla, ale změnila název na BYTTEK BOHUMÍN a.s. Na společnost ŽDB drátovna a.s., která byla zapsána do obchodního rejstříku k 1. 8. 2012, byl převeden veškerý majetek organizační složky ŽDB Group a.s., drátovna a pérovna, akcie byly prodány mimo původní akcionáře (Bonatrans Group Holding a.s.) Třineckým železárnám a.s. a podporovaný majetek přešel na tuto společnost.
5. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce porušil v důsledku této přeměny podmínku zachování majetku podle § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách a shora uvedenými dodatečnými daňovými výměry neuznal žalobci uplatněnou slevu na dani; žalovaný napadeným rozhodnutím rozhodnutí žalovaného v základu potvrdil.
6. Mezi žalobcem a žalovaným není spor o skutkovou podstatu věci, je však spor o to, zda došlo k porušení podmínky investiční pobídky uvedené v § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách, zda a v jakém rozsahu je k vedení řízení o této podmínce příslušný

správce daně a zda důsledkem porušení této podmínky může být doměření slevy na dani. Žalobce nadto vytknul žalovanému procesní pochybení.

7. Žalobce konkrétně namítl nesprávné vyřešení otázky, zda se právní postavení žalobce řídí zákonem č. 159/2000 Sb. účinným od 2. 8. 2007 a novelizujícím zákon o investičních pobídkách a zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmu (dále jen „zákon o daních z příjmů“), či zda podléhá úpravě obsažené v zákoně o investičních pobídkách a zákoně o daních z příjmů před touto novelizací. Žalobce podle žalovaného mohl investiční pobídku podle úpravy účinné před 2. 8. 2007 uplatňovat po dobu deseti po sobě jdoucích zdaňovacích období a po tuto dobu byl podle § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách povinen zachovat dlouhodobý hmotný a dlouhodobý nehmotný majetek, na který byla poskytnuta investiční pobídka, což podle něj přeměnou společnosti odštěpením a následnou změnou vlastníka akcií nesplnil. Zákon č. 159/2007 Sb., kterým došlo ke zkrácení doby uplatňování pobídky na pět let, na žalobce podle přechodných ustanovení nedopadá. S tím žalobce nesouhlasí. Podle přechodných ustanovení zákona č. 159/2007 Sb., je rozhodující okamžik „*poskytnutí investiční pobídky*“. Pojem „*poskytnutí investiční pobídky*“ není ani v zákoně o daních z příjmů ani v zákoně o investičních pobídkách ani v novelizačním zákoně č. 159/2007 Sb. definován. Podle žalobce jej nelze vázat na právní moc rozhodnutí o příslibu investiční pobídky, ale na její faktické uplatnění pobídky po splnění všeobecných a zvláštních podmínek, tedy v posuzovaném případě na první uplatnění slevy na dani. Ze samotného rozhodnutí o příslibu investiční pobídky nárok na slevu žalobci nevyplynul. Ten vyplynul teprve poté, co splnil všeobecné a zvláštní podmínky v tomto rozhodnutí a zákoně stanovené. Vzhledem k tomu, že žalobce podmínky splnil teprve až za účinnosti zákona č. 159/2007, slevu mohl uplatnit po dobu pěti bezprostředně po sobě následujících období, tedy poslední rok, za který mohl uplatnit slevu, byl rok 2011, když poprvé slevu uplatnil v roce 2007.
8. Dále žalobce namítl, že správce daně neměl pravomoc rozhodnout o dodržení podmínky zachování majetku podle ustanovení § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách, neboť tuto pravomoc má podle ustanovení § 7 odst. 3 písm. a) zákona o investičních pobídkách Ministerstvo průmyslu a obchodu, které postupuje podle správního řádu; správce daně postupuje podle daňového řádu. Finanční správa nemůže dodržení ustanovení § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách posuzovat, vést o něm řízení a v daňovém řízení k případnému porušení přihlížet, neboť nejde o předmět daňového řízení. Nedostatek kompetence správce daně nelze zhojit v odvolacím řízení, kdy kontrola Ministerstva průmyslu vskutku proběhla.
9. Podle žalobce podmínka zachování majetku podle § 6a zákona o investičních pobídkách není podmínkou pro uplatnění slevy na dani podle zákona o daních z příjmů a její porušení tak nevede k povinnosti podat dodatečné daňové přiznání bez uplatnění slevy a doměření daně. Žalobce vychází z § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů, která vznik práva uplatnit slevu na dani váže výlučně na splnění všeobecných podmínek zákona o investičních pobídkách, mezi které podmínka zachování majetku podle § 6a zákona o investičních pobídkách nepatří, a zvláštních podmínek podle zákona o daních z příjmů, kde podmínka zachování majetku rovněž chybí. Mezi žalobcem a žalovaným není sporu o tom, že žalobce neporušil ani všeobecné podmínky ani zvláštní podmínky pro uplatnění slevy na dani; žalovaný spojuje neuznání slevy na dani výhradně s porušením § 6a zákona o investičních pobídkách, k čemuž však chybí zákonný podklad.

10. Žalobce nesouhlasí s tím, že žalovaný učinil z ustanovení § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách fakticky úpravu daňovou, přednostní před úpravou zákona o daních z příjmů, čímž obrátil verbálně jím uznávaný poměr speciality a obecnosti obou zákonů (zákon o investičních pobídkách je zákonem obecným a zákon o daních z příjmů zákonem speciálním). Nesplnění podmínky podle § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách je spojeno s účinky „podle §5 odst. 5“. Toto ustanovení však obsahuje tři účinky s různým návětím, z nichž ani jedno s podmínkou porušení § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách plně nekoresponduje. Žalovaný zvolil mezi možnými účinky účinek v první větě § 5 odst. 5 zákona o investičních pobídkách, aniž by svou volbu vysvětlil. I kdyby byl tento postup správný, jde o účinek „pozbytí rozhodnutí o příslibu investičních pobídek platnosti“, což je však účinek pro daňové řízení bezvýznamný, neboť z něj nevyplývají žádné důsledky. Důsledek porušení § 6a zákona o investičních pobídkách stanoví toto ustanovení autonomně, bez vlivu zákona o daních z příjmů. Žalobce poukázal na rozporuplnost a rozumnou nevyložitelnost daných ustanovení, která nemůže jít k tíži daňového subjektu; žalobce na podporu svých závěrů poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2014, č. j. 5 Afs 59/2013 – 55 a na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 13. 5. 2004 č. j. 1 As 9/2003 – 90.
11. Žalobce dále namítl chybný výklad stanovení relevantní doby, po kterou měla společnost žalobce povinnost zachovat majetek podle § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách. Podle žalobce i v tomto případě má přednost úprava obsažená v § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů, z níž vyplývá první a nejzazší okamžik, od kterého lze počátek této doby počítat. V případě žalobce, společnost zahájila čerpání investičních pobídek ve zdaňovacím období 2007, čímž vstoupila do vymezeného období, a posledním rokem je tak rok 2011.
12. Žalobce poukazuje na ustanovení § 35a odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů, které obsahuje stejnou podmínku, jako § 6a odst. 2 zákona o investičních podmínkách, která se jako obecná za existence speciální úpravy neuplatní. Žalobce ustanovení § 35a odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů neporušil.
13. Konečně žalobce namítá nesprávnost výkladu pojmu „zachovat majetek“; podle svého přesvědčení tuto podmínku neporušil, neboť „zachováním majetku“ se rozumí zachování majetku k dotovanému účelu v určitém regionu, nikoliv zachování vlastnictví toho majetku. Změna vlastníka je pouze formální změnou, přičemž účel poskytnutí investiční pobídky zůstal zachován.
14. Na závěr žalobce opětovně poukazuje na nesrozumitelnost právní úpravy a dovolává se výkladu *in dubio mitius*.

Stanovisko žalovaného

15. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Poukázal na to, že se jedná již o druhé rozhodnutí ve věci a že byl vázán závazným právním názorem, vysloveným Krajským soudem v Ostravě v předchozím rozsudku. Žalobce byl v znovuobnoveném řízení pasivní a jeho žalobní argumentace je prakticky totožná s žalobou, o které již bylo rozhodnuto. Za této situace žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a předchozí rozsudek, s tím, že žaloba podle něj není důvodná.

Posouzení krajským soudem

16. Krajský soud opakuje, že jde v pořadí již o druhé rozhodnutí proti shora citovaným dodatečným platebním výměrům. Předchozí rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem tohoto soudu z 14. 9. 2017, č. j. 22 Af 27/2015 – 99, který byl potvrzen Nejvyšším správním soudem dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 375/2017 – 38. Krajský soud předchozí rozhodnutí zrušil z důvodu nesprávně stanoveného penále v rozporu s § 251 odst. 4 daňového řádu, zbývající námitky jako nedůvodné zamítl; Nejvyšší správní soud se s jeho hodnocením nezákonně stanoveného penále – s dílčí korekcí – ztotožnil. Krajský soud dále konstatuje, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 152/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a že napadené rozhodnutí přezkoumal v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů.

Skutkový stav:

17. Skutkový stav byl mezi účastníky nesporný, krajský soud jej proto pouze ve stručnosti rekapituluje.
18. Ministerstvo průmyslu a obchodu rozhodlo dne 16. 5. 2007 tak, že vydalo žalobci rozhodnutí o příslibu investičních pobídek, v němž vyslovalo souhlas s poskytnutím investičních pobídek slevy na dani a hmotné podpory vytváření nových pracovních míst v územní oblasti Karviná ve výši 200.000 Kč na jedno nové pracovní místo, za splnění všeobecných podmínek podle § 2 odst. 2 zákona o investičních pobídkách a zvláštních podmínek podle § 35a odst. 2 ve spojení s § 35b odst. 6 zákona o daních z příjmů v případě investiční podmínky slevy na dani a za předpokladu pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v územní oblasti Karviná minimálně ve výši jednoho sto milionů korun českých za účelem rozšíření stávající výroby lan, ocelových výztuží a zvýšení užitných vlastností tažených drátů.
19. Žalobce uplatnil investiční pobídku slevu na dani poprvé v roce 2008 za zdaňovací období 2007; dále za zdaňovací období 2008 a naposledy slevu na dani uplatnil za zdaňovací období 2010.
20. Dne 3. 2. 2007 byla u žalobce zahájena daňová kontrola za účelem dodržení všeobecných podmínek podle § 2 odst. 2 písm. a), c), e), g) f) zákona o investičních pobídkách a zvláštních podmínek pro uplatnění slevy na dani podle § 35a, resp. § 35b zákona o daních z příjmů za období roku 2007, daňová kontrola byla ukončena projednáním zprávy dne 9. 12. 2010 a na základě kontrolních zjištění došlo k vydání dodatečného platebního výměru č. j. 32082/10/368970801247 dne 17. 12. 2010. Správce daně uzavřel, že žalobce správně slevu na dani uplatnil, daňový základ však zvýšil o neoprávněně uplatněné výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů tak, že celková daňová povinnost byla zvýšena o 327 372 Kč.
21. Žalobce podal dne 26. 9. 2012 dodatečné daňové přiznání za období 2007, ve kterém neuplatnil slevu podle § 35b zákona o daních z příjmů, resp. ji uplatnil ve výši 0 Kč. Dne 1. 10. 2012 podal opravné dodatečné daňové přiznání, ve kterém uplatnil slevu na dani v původní výši 17 841 125 Kč.
22. Dne 3. 2. 2007 byla u žalobce zahájena daňová kontrola za účelem dodržení zvláštních podmínek pro uplatnění slevy na dani podle § 35a, resp. § 35b zákona o daních z příjmů za období roku 2008, daňová kontrola byla ukončena projednáním zprávy dne 9.

12. 2010 a na základě kontrolních zjištění došlo k vydání dodatečného platebního výměru č. j. 32084/10/368970801247 dne 17. 12. 2010, kde správce daně uzavřel, že žalobce při uplatnění slevy na dani nedodržel ustavení § 35a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů a snížil nárok na slevu o 18 270 Kč, daňový základ dále zvýšil o neoprávněně uplatněné výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů tak, že celková daňová povinnost byla zvýšena o 334 740 Kč.
23. Žalobce podal dne 26. 9. 2012 dodatečné daňové přiznání za období 2008, ve kterém neuplatnil slevu podle § 35b zákona o daních z příjmů, resp. ji uplatnil ve výši 0 Kč. Dne 1. 10. 2012 podal opravné dodatečné daňové přiznání, ve kterém uplatni slevu na dani ve výši stanovené daňovou kontrolou 7 278 751 Kč.
24. Dne 30. 6. 2011 podal žalobce daňové přiznání za zdaňovací období roku 2010, ve kterém uplatnil slevu na dani ve výši 52 814 178 Kč. Dne 26. 9. 2012 podal dodatečné daňové přiznání za období 2010, ve kterém neuplatnil slevu podle § 35b zákona o daních z příjmů, resp. ji uplatnil ve výši 0 Kč, a dne 1. 10. 2012 podal opravné dodatečné daňové přiznání, ve kterém uplatni slevu na dani v původní výši 52 814 178 Kč, z důvodu rozhodnutí o příslibu investiční pobídky.
25. V příloze k opravným dodatečným daňovým přiznáním za roky 2007, 2008 a 2010 žalobce uvedl, že důvodem pro jejich podání byla snaha naplnit zákonnou povinnost v důsledku přeměny společnosti ŽDB Group a.s. rozdělení odštěpením. K 1. 8. 2012 došlo na základě rozhodnutí jediného akcionáře společnosti Bonatrans Group Holding B. V. k přeměně společnosti ŽDB Group a. s. rozdělení odštěpením. Odštěpením vznikly tři nové společnosti (ŽDB Drátovna a. s., MS UTILITIES & SERVICES a. s. a Viadrus a. s.), přičemž společnost ŽDB Group a. s. přeměnou nezanikla a změnila název na BYTTEK BOHUMÍN a.s. Akcie ŽDB Drátovny a.s. ve výši 100% byly dle kupní smlouvy z 1. 10. 2012 prodány mimo skupinu Bonatrans Group Holding B. V. společnosti Třinecké železárny a.s.; součástí kupní smlouvy je závazek Třineckých železáren a. s. zachovat investici do 31. 12. 2012.
26. ŽDB DRÁTOVNA a. s. byla zapsána do obchodního rejstříku dne 1. 8. 2012. Na tento subjekt přešel majetek a závazky, představující část podniku „Drátovna“, který byl samostatnou organizační složkou, v celkové ceně stanovené znaleckým posudkem k 31. 12. 2011 ve výši 1 234 239 000 Kč.
27. Dne 12. 12. 2012 vyzval správce daně žalobce k odstranění pochybností k opravným dodatečným daňovým přiznáním za zdaňovací období 2007, 2008 a 2010, ve výzvách vyjádřil pochybnost o dodržení podmínky zachování majetku vyplývající z § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách. Dne 20. 3. 2013 vydal správce daně napadené dodatečné platební výměry za zdaňovací období 2007, 2008 a 2010, kterými neuznal žalobci uplatněnou slevu na dani, neboť podmínka zachování majetku vyplývající z § 6a odst. 2 zákona o investičních podmínkách byla žalobcem porušena; tuto otázku posoudil jako otázku předběžnou.
28. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce dne 17. 4. 2013 odvolání.
29. Žalovaný v odvolacím řízení dne 16. 11. 2013 požádal Ministerstvo průmyslu a obchodu o kontrolu naplnění podmínky zachování majetku podle § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách a o vydání stanoviska v této věci.

30. Ministerstvo průmyslu a obchodu provedlo u žalobce kontrolu, jejíž výsledky jsou zachyceny v protokole z 22. 10. 2014 se závěrem, že převodem podpořeného majetku na třetí osobu odlišnou od žalobce, který je příjemcem investiční pobídky, došlo k porušení podmínky stanovené v § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách, neboť k převodu došlo před uplynutím minimální doby pro zachování majetku, vyplývající z tohoto ustanovení.
31. Proti protokolu z 22. 10. 2014 podal žalobce námitky dne 22. 11. 2014, které Ministr průmyslu a obchodu Ing. J.M. dne 23. 12. 2014 zamítl.
32. Následně žalovaný rozhodl dne 23. 2. 2015 tak, že odvolání žalobce zamítl. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu, o které krajský soud rozhodl dne 14. 9. 2017 citovaným rozsudkem tak, že rozhodnutí zrušil z důvodu nesprávně stanoveného penále v rozporu s § 251 odst. 4 daňového řádu, zbývající námitky jako nedůvodné zamítl. Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalovaného zamítl. Následně žalovaný o odvolání rozhodl nyní napadeným rozhodnutím, ve kterém vypustil stanovené penále a ve zbývající části dodatečné platební výměry ponechal beze změny.

Právní posouzení:

- a. Doba, po kterou byl žalobce povinen „zachovat majetek“, a dopad úpravy §6a zákona o investičních pobídkách na žalobce
33. Krajský soud považuje za účelné nejprve shrnout předmětnou právní úpravu.
34. Podle § 2 odst. 1 zákona o investičních pobídkách, ve znění účinném po celé posuzované období (do 1. 7. 2012), *právnícké nebo fyzické osobě lze investiční pobídku poskytnout, pokud prokáže, že může splnit všeobecné podmínky stanovené tímto zákonem a zvláštní podmínky stanovené zvláštními právními předpisy.^{1), 3)}* Pod číslicí 1 se odkazuje na § 35a a § 35b zákona o daních z příjmů, zvláštní podmínky jsou přitom taxativně stanoveny v § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů. Všeobecné podmínky zákon o investičních pobídkách taxativně vyjmenovává v § 2 odstavci 2 pod písmeny a) až g).
35. Podle § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném po celé posuzované období (do 31. 12. 2012), *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 $S1 \text{ minus } S2$, (... dále následuje výpočet $S1$ a $S2$, který zde soud necituje z důvodu přehlednosti).*
36. Podle § 35b odstavec 4 první věta, účinného do 31. 12. 2007, *slevu na dani podle odstavce 1 lze uplatňovat po dobu deseti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za které lze slevu na dani uplatnit, je zdaňovací období, ve kterém poplatník splnil všeobecné podmínky podle zvláštního právního předpisu a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem, nejpozději však zdaňovací období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu.* Toto ustanovení bylo změněno zákonem č. 159/2007 Sb., účinným od 1. 7. 2007 tak, že slovo „deseti“ změnil na „pěti“.
37. Podle § 35b odstavec 7, věta první, účinného po celé posuzované období, *nedodrží-li poplatník některou z podmínek uvedených v § 35a odst. 2, s výjimkou podmínky uvedené v odstavci 2 písm. a), nebo některou ze všeobecných podmínek stanovených zvláštním právním*

předpisem, nárok na slevu podle odstavce 1 zaniká a poplatník je povinen podat dodatečné daňové přiznání za všechna zdaňovací období, ve kterých slevu uplatnil. Druhá věta upravuje postup v případě podmínky uvedené v § 35a odst. 2 písm. a), která pro posuzovanou věc není relevantní, proto ji zde soud neuvádí.

38. Povinnost „zachovat majetek“ vyplývá z § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách, podle kterého *příjemce veřejné podpory formou investiční pobídky (dále jen "příjemce investiční pobídky") podle § 1 odst. 2 je povinen zachovat dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý nehmotný majetek, na který byla poskytnuta veřejná podpora formou investičních pobídek, a) v rozsahu odpovídajícím skutečné výši dosud čerpané podpory, nejméně však ve výši podle § 2 odst. 2 písm. e), popřípadě podle § 2 odst. 4 a 5 a b) ve skladbě odpovídající splnění podmínky podle § 2 odst. 2 písm. a), b) a c), a to po dobu uplatňování investiční pobídky podle § 1 odst. 2 písm. a), nejméně však po dobu pěti zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období, kdy zájemce splnil všeobecné podmínky podle § 2 odst. 2 (zvýraznění podtržením provedl krajský soud).* Minimální lhůta pěti po sobě následujících zdaňovacích obdobích zůstala novelou č. 159/2007 Sb. nezměněna.
39. Krajský soud se nejprve zabýval otázkou, zda žalobce jako příjemce veřejné podpory ve formě slevy na dani byl povinen dodržet podmínku zachování majetku podle § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách, vzhledem k tomu, že v § 35a odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů je stanovena jako zvláštní podmínka poskytnutí slevy na dani, *poplatník pořídí a eviduje v majetku dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek nejméně v částkách uvedených ve zvláštním právním předpise.* Žalobce namítá, že zákon o daních z příjmů je k zákonu o investičních pobídkách úpravou speciální, a proto se na něj obecná podmínka zachování majetku vyplývající z § 6a odst. 2 nevztahuje, neboť podléhá speciální úpravě § 35a odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů. Krajský soud se s názorem žalobce neztotožňuje. Úprava v § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách a § 35a odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů nejsou ve vztahu úpravy obecné a speciální, protože nemají stejný předmět úpravy. Odlišnost vyplývá již z prostého jazykového výkladu, kdy ustanovení § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách ukládá příjemci podpory „zachovat majetek“ po určitou dobu a ustanovení § 35a odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů ukládá majetek „pořídí a evidovat“ před poskytnutím slevy na dani. Odlišnost předmětu úpravy vyplývá i z výkladu účelového. Jak je podrobně vysvětleno níže, úprava § 6a zákona o investičních pobídkách byla přijata s ohledem na evropská pravidla veřejné podpory vyplývající zejména z Pravidel pro národní regionální podporu (OJ C 74, 10. 3. 1998), která jsou základním předpisem upravujícím poskytování regionální podpory v členských státech EU, do zákona o investičních pobídkách byla včleněna zákonem č. 19/2004 Sb., účinným od 1. 5. 2004, a jejím cílem je – jak vyplývá z Pravidel a z důvodové zprávy k zákonu č. 19/2004 S., udržet podporovaný majetek v regionu po určité období, bez ohledu na dobu čerpání pobídky (v podrobnostech viz bod 41. tohoto rozsudku). Podmínka se vztahuje na všechny příjemce investičních pobídek, ať již byly poskytnuty v jakékoliv formě, což vyplývá přímo z první věty § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách, ukládající povinnost zachovat majetek *příjemci veřejné podpory formou investiční pobídky (...) podle § 1 odst. 2*, kterou je též sleva na daních z příjmů [§ 1 odst. 2 písm. a) zákona o investičních pobídkách]. Tím zákonodárce výslovně určil, že povinnosti podle § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách podléhají též daňoví poplatníci, kteří uplatnili investiční pobídku slevu na dani, bez ohledu na v té době již účinné ustanovení § 35a odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů, které bylo do tohoto zákona včleněno

zákonem č. 438/2003 Sb., s účinností od 1. 1. 2004, a podle důvodové zprávy mělo za cíl „*okruh zvláštních podmínek stanovených pro uplatnění daňové investiční pobídky, jejichž splnění podmiňuje uplatnění nároku na slevu na dani se navrhuje rozšířit o podmínku, že slevy na dani lze uplatnit až za zdaňovací období, ve kterém je pořízovaný majetek uveden do užívání. Navrhované doplnění posiluje právní jistotu poplatníků a výrazně zjednoduší kontrolní mechanismus investičních pobídek*“. Cíl úpravy obou ustanovení je tedy odlišný, zákon o investičních pobídkách upravuje povinnost zachovat nezměněný stav majetku (investice) po určitou dobu bez ohledu na čerpání slevy na dani, zákon o daních z příjmů upravuje povinnost konat (pořít a evidovat) v návaznosti na čerpání slevy na dani, obě povinnosti se tak navzájem doplňují a příjemce investiční pobídky ve formě slevy na dani je povinen je plnit vedle sebe.

40. Krajský soud se nyní zabýval tím, zda žalobce byl povinen zachovat majetek podle § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách i v roce 2012. Žalobce všeobecné podmínky podle § 2 odst. 2 zákona o investičních pobídkách splnil v roce 2007, neboť v tomto roce obdržel příslib investičních pobídek, obsahující souhlas s poskytnutím investiční pobídky slevy na dani, a současně za toto období slevu na dani čerpal, tedy všeobecné podmínky splnit musel; období před poskytnutím příslibu je z hlediska splnění podmínek irelevantní, neboť v předchozí době žalobce zákonu o investičních podmínkách vůbec nepodléhal. Povinnost zachovat majetek tak žalobci ve smyslu § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách trvala nejméně do roku 2012 včetně, neboť lhůta pěti let je stanovena jako minimální a počíná běžet od zdaňovacího období následujícího po období, kdy žalobce všeobecné podmínky splnil, tedy v případě žalobce od zdaňovacího období roku 2008 včetně, nikoliv od zdaňovacího období roku 2007. Doba, po kterou byl žalobce tuto podmínku povinen zachovat majetek („povinná doba“), je tak vymezena jednoznačně a odlišně oproti době, po kterou byl žalobce oprávněn slevu uplatnit podle § 35a odst. 4 zákona o daních z příjmů, když tato jako první rok počítá ten rok, ve kterém byly splněny všeobecné a zvláštní podmínky, nikoliv rok následující. Skutečnost, že žalobce slevu na dani uplatnil naposledy v roce 2010, na stanovení minimální povinné doby nemá žádný vliv, když to, zda žalobce slevu čerpal či nikoliv, je z hlediska minimální povinné doby bez významu. Stejně tak je bez významu změna v ustanovení § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů, provedená zákonem č. 159/2007 Sb., neboť tato pouze zkrátila dobu, po kterou lze slevu na dani uplatnit, nikoliv dobu, po kterou byl žalobce povinen zachovat majetek podle § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách. Je - li pro vymezení minimální povinné doby bez významu, zda žalobce slevu na dani skutečně čerpal a za která zdaňovací období či kontinuálně, je i bez významu, zda mu zákon o daních z příjmů čerpání slevy na dani umožňoval či nikoliv. V této souvislosti lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009-109, kde Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že zákonem ukládané povinnosti příjemci investiční pobídky je nutno vykládat tak, že musí být dodrženy v průběhu celého období pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích, nikoliv jen v tom období, kdy příjemce investiční pobídky tyto uplatní. Nejvyšší správní soud výklad provedl ve vztahu k § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů, nicméně vzhledem k úzké provázanosti zákona o investičních pobídkách a zákona o daních z příjmů je tento výklad podpůrně použitelný též pro § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách. Dílčí závěr tedy zní, že žalobce byl povinen podmínku zachování majetku dodržet nejméně do roku 2012 včetně.

b. Pojem „zachovat majetek“

41. Pojem „zachování majetku“ není v zákoně o investičních pobídkách nijak definován. Do zákona byl tento pojem včleněn novelou č. 19/2004 Sb., která zákon mj. doplnila o ustanovení § 6 a o ustanovení § 6a. Podle důvodové zprávy k tomuto zákonu jsou „do navrženého ustanovení § 6 a § 6a inkorporovány relevantní pravidla evropských pravidel veřejné podpory vyplývající zejména z Pravidel pro národní regionální podporu (OJ C 74, 10.3.1998), která jsou základním předpisem upravujícím poskytování regionální podpory v členských státech EU. Do obou paragrafů jsou tak zapracovány definice přípustné míry veřejné podpory, přípustné hodnoty veřejné podpory, předpokládaných nákladů, které mohou být podpořeny, dále podmínka pro zachování investice a zachování nově vytvořených pracovních míst, na které byla poskytnuta hmotná podpora, po dobu pěti let včetně důsledků nesplnění těchto podmínek a konečně pak pravidla pro kumulaci veřejné podpory včetně mechanismu, zajišťujícího kontrolu kumulace veřejné podpory“. Z Pravidel pro národní regionální podporu, zveřejněných v zveřejněných v Úředním věstníku C 074 , 10/03/1998 S. 0009 - 0018 (OJ C 74, 10. 3. 1998) (dále jen „Pravidla“), vyplývá, že investiční pobídky „...jsou regionální podporou určenou k „rozvoji znevýhodněných regionů podporováním investic a tvorby pracovních míst v trvale udržitelném kontextu. Podporuje rozšíření, modernizaci a rozrůznění činností provozoven, které se nacházejí v těchto regionech a povzbuzuje zde zřizování nových podniků. Za účelem posílení tohoto rozvoje a snížení případných záporných vlivů způsobených přemístěním je nutné, aby bylo udělení takové podpory podmíněno udržením investic a vytvořených pracovních míst ve znevýhodněných regionech po minimální dobu.“ Pravidla neobsahují termín „zachování majetku“, zakotvují však podmínku „udržení investice“, aniž by ji definovaly. Co je „udržením investice“ lze dovodit z článku 4. Cíl. Forma a úroveň podpory, podle kterého je cílem regionální podpory zajistit buď „produktivní investici“ (počáteční investici), nebo vytvoření pracovních míst, která souvisejí s investicí, přičemž produktivní investice musí být „životaschopná a zdravá“. Jedním z nástrojů, jak toho dosáhnout, je podmínka trvání investice, zakotvená pod bodem 4.10, podle kterého „podpora pro počáteční investice musí být podmíněna udržením investice po dobu nejméně pěti let, a to prostřednictvím platební metody nebo podmínek spojených s jejím získáním“. Z uvedeného vyplývá, že pod pojmem „udržení investice“ lze rozumět takový stav, kdy investice podnikatele, státem podpořená, bude po stanovenou dobu v určeném znevýhodněném regionu zajišťovat – ať už modernizací stávajících provozoven, jejich rozšířením, vytvořením nových apod. – tvorbu a udržení pracovních míst, čímž bude handicap příslušného regionu po stanovenou dobu více či méně vyrovnán.
42. Zákon o investičních pobídkách na tento požadavek Pravidel reaguje právě v § 6a podmínkou „zachování dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku“ po stanovené období. Výklad tohoto pojmu lze s ohledem na účel úpravy vyložit prakticky totožně, jako Pravidly použitý termín „udržení investice“, tedy že poskytnutá podpora povede k tvorbě a udržení pracovních míst v určeném region alespoň po stanovenou minimální dobu. Přijetím podpory, v posuzovaném případě uplatněním slevy na dani, byl žalobce zavázán podmínku zachování majetku dodržovat. Převodl-li žalobce majetek postupem podle § 243 odst. 1 písm. b) zákona č. 125/2008 Sb., který byl částečně podpořen využitou pobídkou, na třetí osobu, převodl své panství nad ním a nemohl již dále ovlivnit, jak s ním bude nakládáno. Závazek nabyvatele jej „zachovat“ nemá z hlediska veřejného práva žádný právní následek. Povinnost, vyplývající z daňového práva, totiž bez dalšího nemůže být předmětem soukromoprávních vztahů, ledaže by speciální úprava takový postup (převzetí závazku, přistoupení k závazku) umožňovala, což však zákon o

investičních pobídkách ani daňový řád neumožňoval (srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 29 Cdo 4474/2011, ze dne 31. 10. 2013¹). Stát jako poskytovatel pobídky převodem majetku v důsledky přeměny žalobce ztratil možnost jakkoliv ovlivnit udržení pobídkou zamýšleného účelu, neboť mezi ním a žalobcovým nástupcem není žádný veřejnoprávní vztah.

43. V posuzovaném případě majetek, který je částečně předmětem investiční podmínky ve formě slevy na dani, přešel na třetí subjekt. Tento třetí subjekt byl osobou odlišnou od žalobce, nebyl adresátem investiční pobídky ani povinnou osobou k dodržování podmínek pro její poskytnutí, stanovených v zákoně o investičních pobídkách, a se státem jako poskytovatele podpory nebyl ve veřejnoprávním vztahu. Z uvedeného vyplývá dílčí závěr, že žalobce ustanovení § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách porušil, když v důsledku přeměny k 1. 8. 2012, tedy v době, kdy byl podle § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách povinen zachovat majetek, na který byla poskytnuta veřejná podpora, přešel podporovaný majetek na jiný subjekt.

c. Následky porušení podmínky „zachovat majetek“

44. Následky porušení podmínky uvedené v § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách upravuje odstavec 8 téhož ustanovení, podle kterého *v případě nesplnění podmínky uvedené v odstavci 2 nastávají účinky podle § 5 odst. 5.*
45. V § 5 odst. 5 zákona o investičních pobídkách jsou upraveny tři situace, kdy dojde k porušení zákona o investičních pobídkách, a jejich následky:
- první věta stanoví sankci pro případ nezahájení placení částek na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku nebo nezahájení výroby ve stanovené době, v takovém případě *pozbývá rozhodnutí o příslibu investičních pobídek platnosti a vše, co bylo formou investiční pobídky získáno, musí být vráceno nebo odvedeno včetně příslušného penále nebo dalších sankcí podle zvláštních právních předpisů;*
 - v druhé větě je upravena sankce, zjistí-li se při kontrole, že nejsou plněny všeobecné podmínky stanovené v § 2. V takovém případě *„platí totéž“;*
 - podle třetí věty, *zjistí – li se nesplnění zvláštních podmínek, postupuje se podle zvláštního právního předpisu.* Zvláštními podmínkami se zde podle odkazu 1) rozumí podmínky podle § 35a a 35b zákona o daních z příjmů.
46. Lze přisvědčit žalobci, že odkaz v ustanovení § 6a odst. 8 zákona o investičních pobídkách vyžaduje výklad, protože není na první pohled zřejmé, který účinek měl zákonodárce na mysli. Logickým a teleologickým výkladem však lze dojít k témuž závěru, ke kterému došel žalovaný a správce daně, tedy že porušením podmínky zachování

¹ Relevantní část právní věty rozsudku Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 29 Cdo 4474/2011, ze dne 31. 10. 2013 zní: *„Pro účely obecného posouzení otázky, zda daňový poplatník může jiné osobě platně postoupit nárok na vrácení daňového přeplatku, jenž má vůči správci daně, však argument speciální úpravou, jež to umožňuje, chybí. Zákon o správě daní a poplatků ani zákon o dani z přidané hodnoty v rozhodné době neumožňoval postupování nároků na vrácení daňového přeplatku; smlouvou o postoupení pohledávky dle § 524 a násl. obč. zák. veřejnoprávní povahu nároku změnit nelze.“*

majetku stanovené v § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách pozbývá rozhodnutí o příslibu investičních pobídek platnosti a vzniká povinnost vrátit vše, co bylo získáno, tedy nastává účinek, který je spojen se situacemi, popsány v prvních dvou větách a upravenými zákonem o investičních pobídkách, stejně jako tomu je v případě podmínky zachování majetku. Účinek v třetí větě dopadá na situaci podléhající úpravě zvláštního zákona a na zde vyvolaný účinek, tedy úpravě odlišné od zákona o investičních pobídkách, a není žádného logického důvodu, aby byl spojován s porušením zákona o investičních pobídkách.

47. Druhý dílčí závěr tedy zní, že nesplněním podmínky zachování majetku uvedené v § 6a odst. 2 zákona o investičních podmínkách pozbylo platnosti rozhodnutí o příslibu investičních pobídek žalobci a žalobci vznikla povinnost vrátit a odvést vše, co bylo formou investiční pobídky získáno, včetně příslušného penále nebo dalších sankcí.
48. Nezbytnou podmínkou pro právo uplatnit slevu na dani je podle citovaného § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů poskytnutí příslibu investiční pobídky podle zákona o investičních pobídkách; jen poplatník, kterému byl příslib poskytnut, může – za splnění dalších podmínek – uplatnit slevu na dani. Žalobce, který porušením povinnosti vyplývající z § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách pozbyl rozhodnutí o poskytnutí příslibu, přestal splňovat podmínky pro uplatnění slevy na dani. Současně mu vznikla povinnost vše, co získal slevou na dani, vrátit nebo odvést. Tím, že slevu na dani uplatnil, jeho daň byla stanovena nižší, než měla správně být. Takovou situaci upravuje ustanovení § 141 odst. 1 daňového řádu, podle kterého *zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.* Žalobce tak byl povinen podat dodatečné daňové přiznání, neboť daň měla být v letech, ve kterých slevu na dani uplatnil, vyšší, a vzhledem k tomu, že neuplynula lhůta pro stanovení daně, byla mu správcem daně daň správně v souladu s § 143 daňového řádu doměřena.

d. Pravomoc správce daně

49. Žalobce namítal, že správce daně nebyl oprávněn posoudit splnění podmínky vyplývající z § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách a že splnění podmínky vyplývající z § 6a odst. 2 zákona o investicích není podmínkou slevy na dani.
50. Žalobci lze přisvědčit v tom, že výkon kontroly dodržení podmínky zachování majetku je výlučně v kompetenci Ministerstva průmyslu a obchodu, což výslovně vyplývá z ustanovení § 7 odst. 3 písm. a) zákona o investičních pobídkách, podle kterého *výkon kontroly přísluší ministerstvu u investičních pobídek uvedených v § 1 odst. 2 písm. b) a e) a u všeobecných podmínek uvedených v § 2 odst. 2 písm. a) a b) a u povinnosti uvedené v § 6a odst. 2 s výjimkou kontroly podmínky podle § 2 odst. 2 písm. c).* Z důvodové zprávy je přitom zřejmý jasný úmysl zákonodárce kontrolu splnění této podmínky svěřit právě a pouze do pravomoci tohoto ministerstva: *„důvodem úpravy je doplnění podmínky, vyplývající z evropských pravidel veřejné podpory, do nově vloženého § 6a odst. 2. Kontrola splnění této podmínky bude muset být zajištěna Ministerstvem průmyslu a obchodu, jako poskytovatelem veřejné podpory“.*

51. Ministerstvo financí a územní finanční orgán, tedy správce daně, jsou správními orgány pravomocnými pouze k výkonu kontroly uplatňování investičních pobídek slevy na dani [§ 7 odst. 3 písm. d) zákona o investičních pobídkách], za kterých byly investiční pobídky poskytnuty, vyplývajících ze zvláštních předpisů (§7 odst. 1 zákona o investičních pobídkách). Těmito zvláštními předpisy podle důvodové zprávy jsou předpisy „*upravující jednotlivé druhy investičních pobídek*“, v posuzovaném případě tedy podmínky podle zákona o daních z příjmů.
52. Zákon o investičních pobídkách tak správci daně kontrolovat splnění podmínky zachování majetku vyplývající z § 6a zákona o investičních pobídkách nedává.
53. Krajský soud se tedy zabýval tím, zda pravomoc správce daně ke kontrole dodržení podmínky podle § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách vyplývá z úpravy předběžných otázek podle ustanovení § 99 daňového řádu. Podle odstavce 1 druhé věty tohoto ustanovení, *ostatní otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, může správce daně posoudit sám*. Ministerstvu průmyslu a obchodu podle § 7 odst. 3 zákona o investičních pobídkách však nepřísluší o podmínce zachovat majetek rozhodovat, ale kontrolovat ji. Nejedná se tak o otázku, o které přísluší rozhodovat jinému orgánu veřejné moci a správci daně tak nevyplyvá pravomoc posoudit dodržování povinnosti zachovat majetek ani jako předběžné otázky, když by pravomoc měl pouze v případě pravomoci ministerstva o dodržení povinnosti rozhodnout; § 99 daňového řádu se tak nepoužije. Tento jazykový výklad odpovídá i výkladu teleologickému; umožnění kontroly povinnosti zachovat majetek správcem daně v rámci předběžné otázky by vedlo k nežádoucímu zdvojení kontrolních pravomocí. Použití ustanovení § 99 daňového řádu nadto brání ustanovení § 4 daňového řádu, podle kterého ustanovení daňového řádu použijí, nestanoví-li zvláštní zákon zvláštní postup. Postup při kontrole povinnosti zachovat majetek podle § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách upravuje zákon o investičních pobídkách výslovně tak, že výkon kontroly svěruje ministerstvu průmyslu a obchodu, čímž je použití úpravy předběžných otázek v daňovém řádu pro kontrolu podmínky zachování majetku vyloučeno.
54. Správce daně tedy nebyl oprávněn kontrolovat splnění podmínky zachování majetku, a pokud tak učinil, postupoval nezákonně. Tuto nezákonnost žalovaný zhojil v odvolacím řízení tím, že k výkonu kontroly dodržení podmínky zachování majetku vyzval v souladu s ustanovením § 7 odst. 3 písm. a) zákona o investičních pobídkách Ministerstvo průmyslu a obchodu, které kontrolu provedlo se závěrem o jejím porušení. Takovému postupu nic nebránil, neboť daňové řízení je ovládáno apelačním principem, který přepokládá nápravu nezákonností prvostupňového rozhodnutí včetně nápravy nesprávného postupu v prvním stupni právě v řízení odvolacím (z konstantní judikatury lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 323/2018 – 38 z 9. 5. 2019; z komentářové judikatury např. Matyášová, L., Grossová, M. E.: Daňový řád s komentářem a judikaturou, 2 aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha: Leges, 2015, s. 442). Krajský soud nesdílí názor žalobce, že tuto vadu v odvolacím řízení nešlo odstranit, neboť pro to nevidí žádný důvod; ani žalobce kromě pravidla o „ovoci z nakaženého stromu“ a nemožnosti správce daně dát podnět ke kontrole Ministerstvu průmyslu a obchodu z důvodu daňové mlčenlivosti žádnou argumentaci na podporu svého úsudku o nemožnosti zhojit tuto vadu v odvolacím řízení nevznáší. Krajský soud pouze stručně konstatuje, že jak bylo uvedeno výše, pravomoc kontrolovat dodržení podmínky zachování majetku má podle zákona o investičních pobídkách

Ministerstvo průmyslu a obchodu, jejich závěr (kontrolní protokol podle § 12 zák. č. 255/2012 Sb., kontrolního řádu) sice není způsobilý soudnímu přezkumu, neboť nezasahuje do práv příjemce, lze jej však přezkoumat v řízení proti rozhodnutí, které z něj vyvozuje důsledky (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2014 č. j. 9 As 132/2013 – 87, nebo ze dne 23. 8. 2018, č. j. 5 As 337/2017 – 30). Tak tomu je i v posuzované věci, kdy žalobce předmětem přezkumu učinil otázku porušení povinnosti zachovat majetek, která byla pozitivně konstatována Ministerstvem průmyslu a obchodu a ze které žalovaný dovodil závěr o doměření daně; v tomto směru žalovaný vskutku odpovídá za správnost závěru Ministerstva průmyslu a obchodu, byť jeho kontrolní zjištění sám přezkoumat nemůže. Žalovaný tím, že vyzval Ministerstvo průmyslu a obchodu k provedení kontroly podmínky zachování majetku, protože v důsledku přeměny žalobce mohlo dojít k jejímu porušení, neporušil povinnost mlčenlivosti a zásadu neveřejnosti správy daní, neboť informace o přeměně žalobce se nachází ve veřejném rejstříku a tak podle § 52 odst. 3 daňového řádu povinnosti mlčenlivosti nepodléhá.

e. Námítka nevyložitelnosti právní úpravy; zásada in dubio mitius

55. Žalobce konečně namítal, že právní úprava je natolik nepřehledná a obtížně vyložitelná až nevyložitelná, že by v souladu se zásadou *in dubio mitius* měla být vyložena ve prospěch žalobce. Ani s touto námitkou se krajský soud neztotožnil. Uvedenou zásadu definoval pro oblast daňového práva Ústavní soud již v nálezu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, publikovaném pod č. 145 ve sv. 31, str. 291 Sb. ÚS, tak, že „*za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod - tedy v případě pochybností postupovat mírněji (in dubio mitius).*“ Zásada se uplatní tehdy, když nejednoznačná úprava umožňuje několik rovnocenných výkladů a je zde pochybnost, který z nich použít.
56. Žalobce neuvádí, kterou konkrétní úpravu považuje za nevyložitelnou, krajský soud proto obecně konstatuje, že výklad všech sporných ustanovení provedl, a to tak, aby šetřil i ústavní práva žalobce, a námitka nevyložitelnosti tak důvodná není. Domnívá – li se žalobce, že možnost vícero výkladů je dána zejména u úpravy účinků porušení § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách, je zřejmé – a bylo to i v tomto rozsudku konstatováno – že úprava vskutku na první pohled zcela jasná není a vyžaduje výklad. Z tohoto samotného faktu však nelze vyvozovat, že by odkaz uvedený v osmém odstavci § 6a na účinky uvedené v § 5 odst. 5 zákona o investičních pobídkách nemohl být vůbec použit, tedy že by porušení § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách nemělo žádné následky tímto zákona uložené. Naopak, nutnost výkladu je se zákony pojmově spjata; soudy jsou povinny zákon vykládat a v případě, že naleznou ústavně konformní alternativu, jsou povinny tuto použít (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2007, č. j. 2 Afs 176/2006 – 96). Jak bylo vysvětleno shora, ustanovení § 6a odst. 8 zákona o investičních pobídkách je vyložitelné tak, že odkaz v něm uvedený na § 5 odst. 5 zákona o investičních pobídkách je odkazem na následek spojený s porušením jiných pravidel zákona o investičních pobídkách, nikoliv na následek spojený s porušením zvláštních podmínek podle zvláštního právního předpisu, a vzhledem k tomu, že tento výklad není rozporný s ústavním pořádkem, krajský soud jej použil. Druhý možný výklad, tedy že následkem porušení povinnosti vyplývající z § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách

je následek spojený s porušením zvláštních podmínek podle zvláštního právního předpisu, není podle názoru krajského soudu rovnocennou alternativou přijatého výkladu, neboť pro jeho přijetí nic nenasvědčuje a žalobce ani žádnou argumentaci v tomto směru nepředložil. I kdyby se však o rovnocenný výklad jednalo, § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů, na který ustanovení § 5 odst. 5 poslední věta zákona o investičních pobídkách v poznámce odkazuje, s porušením zvláštních podmínek spojuje zánik nároku na slevu na dani a vznik povinnosti poplatníka podat dodatečné daňové přiznání za všechna zdaňovací období, ve kterých slevu uplatnil. Jedná se tedy o totožný následek, jaký dovodil žalovaný i krajský soud při použití výkladu předchozího, a nelze tedy říci, že by některý z nich byl pro žalobce výhodnější, když oba vedou k těmž.

Závěr a náklady řízení:

57. Vzhledem k tomu, že krajský soud neshledal důvodnou žádnou z uplatněných námitek, žalobu v souladu s ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I.).
58. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 26. června 2019

Mgr. Jiří Gottwald

předseda senátu