



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci žalobce **BYTTEK BOHUMÍN a.s.** se sídlem Bezručova 300, Bohumín, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 4764/15/5200-11432-707309 ze dne 23. 2. 2015, ve věci dani z příjmů,

**t a k t o :**

- I. Rozhodnutí **Odvolacího finančního ředitelství** č. j. 4764/15/5200-11432-707309 ze dne 23. 2. 2015 **se z r u š u j e** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 3.000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**O d ů v o d n ě n í :**

*A. Stanovisko žalobce.*

Žalobce se svou žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 21. 4. 2015 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 2. 2015 č. j. 4764/15/5200-11432-707309 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“), a to:

- dodatečný platební výměr ze dne 20. 3. 2013 č. j. 89206/13/4032-07001-800548, kterým byla doměřena daň z příjmu žalobci za období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 ve výši 17.844.245 Kč a současně byla stanovena povinnost hradit penále ve výši 3.568.225 Kč,
- dodatečný platební výměr z 20. 3. 2013 č. j. 89781/13/4032-07001-800548, kterým byla doměřena daň z příjmů žalobci za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 ve výši 7.287.571 Kč a současně byla uložena povinnost hradit penále ve výši 1.455.750 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 20. 3. 2013 č. j. 90006/13/4032-07001-800548, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ve výši 52.816.078 Kč a současně uložena povinnost hradit penále ve výši 10.816.078 Kč.

Žalobce svou žalobu odůvodnil tím, že rozhodnutím ministra průmyslu a obchodu č. 36/2007, o příslibu investičních pobídek č. j. 6229/07/0400/01000 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.“.

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.

Mezi žalobcem a žalovaným není spor o skutkovou podstatu věci, je však spor o to, zda se právní postavení žalobce řídí zákonem č. 159/2000 Sb. účinným od 2. 8. 2007 a novelizující 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. Správce daně doměřil žalobci daň za roky, ve kterých uplatnil slevu na dani, neboť tuto investiční pobídku mohl podle úpravy účinné před 2. 8. 2007 uplatňovat po dobu deseti po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích 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 přeměnou společnosti odštěpením a následnou změnou vlastníka akcií nesplnil. Zákonem č. 159/2007 Sb. došlo ke zkrácení této doby uplatňování pobídky na pět let, což však s ohledem na přechodná ustanovení tohoto zákona na žalobce nedopadá. S tím žalobce nesouhlasí. Podle přechodných ustanovení zákona č. 159/2007 Sb., je rozhodující „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. 159/2000 Sb. definován. Podle žalobce jej nelze vázat na

právní moc rozhodnutí o příslibu investiční pobídky, ale na její faktické uplatnění 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, pak 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.

I kdyby však povinnost žalobce zachovat majetek, vyplývající z ustanovení § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách, trvala i v roce 2012, pak zachováním majetku se podle žalobce 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.

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. Zákon o daních z příjmů nespojuje zánik slevy na dani s dodržením povinnosti zachovat majetek podle § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách a správce daně tak nebyl oprávněn daň doměřit; tento následek, tedy zánik slevy na dani a vznik povinnosti podat dodatečné daňové přiznání za všechna daňová období, kdy byla sleva uplatněna, nevyplyvá ani ze zákona o investičních pobídkách.

Nakonec žalobce nesouhlasil s vyměřením penále, neboť k doměření došlo na základě dodatečného daňového přiznání.

#### *B. Stanovisko žalovaného*

Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Poukázal na to, že společnost ŽDB Group a. s. byla příjemcem rozhodnutí o příslibu Ministerstva průmyslu a obchodu, ve kterém ministerstvo vyslovilo souhlas s poskytnutím investičních pobídek ve formě slevy na dani, přičemž dodržení podmínek bylo jednoznačně vázáno na žadatele o příslib investičních pobídek. K 1. 8. 2012 došlo k přeměně společnosti ŽDB Group a.s. rozdělení rozštěpením. Společnost ŽDB Group a. s. přeměnou nezanikla a změnila název na BYTTEK BOHUMÍN a.s. Akcie nástupce ŽDB Drátovny a.s. ve výši 100% byly dle kupní smlouvy z 1. 10. 2012 prodány mimo skupinu Bonatrans Group Holding B. V., původního jediného akcionáře ŽDB Group a.s., a to společnosti Třinecké železářny a.s., čímž byl uskutečněn prodej dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku, jehož pořízení bylo zčásti financováno z prostředků obsahující prvek veřejné podpory ve formě slevy na daních z příjmů. Majetek tak přešel na subjekt, který nebyl příjemcem investiční pobídky. Investiční pobídka slevy na dani z příjmů byla přitom žalobci poskytnuta v souladu s § 1 odst. 2 písm. a) a c) zákona o investičních pobídkách, ve znění zákona č. 19/2004 Sb., ve spojení s ustanovením § 35b zákona o daních z příjmů, ze kterých vyplývá oprávnění uplatnit slevu na dani po dobu deseti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období. Ačkoliv zákon č. 159/2007 Sb. s účinností od 1. 7. 2007 zkrátil dobu, po kterou je příjemce investiční pobídky oprávněn uplatňovat slevu na dani z původních 10 na 5 let, z přechodných ustanovení vyplývá, že investiční podmínky udělené (pozn. soudu – dle dikce zákona

„poskytnuté“) před nabytím účinnosti tohoto zákona, zůstávají v platnosti za podmínek a v rozsahu, v jakém byly poskytnuty. Novou právní úpravu tak nelze na rozhodnutí o příslibu aplikovat. Žalobce byl povinen respektovat veškeré podmínky pro poskytnutí investiční pobídky, které vyplývaly z tehdy účinného zákona, tedy včetně podmínky vyplývající z ustanovení § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách. Dodržení této podmínky byl oprávněn posoudit v rámci předběžné otázky správce daně. Tento jeho závěr podpořilo Ministerstvo průmyslu a obchodu v rámci odvolacího řízení. Vzhledem k tomu, že zákon o investičních pobídkách a zákon o daních z příjmů je nutno posuzovat ve vzájemné provázanosti, je stejným způsobem nutno vykládat i ustanovení § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách a tedy v případě porušení tohoto ustanovení nastala situace, kdy žalobce byl povinen vrátit poskytnuté zvýhodnění, tedy slevu na dani.

Co se týče povinnosti zaplatit penále, ustanovení § 251 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) se s ohledem na přechodná ustanovení podle § 264 odst. 13 daňového řádu nepoužije a je nutno vyjít z § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

### *C. Posouzení krajským soudem*

Krajský soud poté, co zjistil, 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.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

### **1. Skutkový stav:**

Skutkový stav byl mezi účastníky nesporný, krajský soud proto pouze pro stručnost rekapituluje, že:

- Ministerstvo průmyslu a obchodu rozhodlo dne **16. 5. 2007** tak, že vydalo žalobci souhlas s poskytnutím investičních pobídek, a to 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 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.
- 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**.

#### Rok 2007:

- 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,

- 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**, kde kontrolou správnosti uplatnění slevy na dani došel správce daně k tomu, 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,
- 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, o jejíž výši bylo již rozhodnuto na základě provedené daňové kontroly, z důvodu rozhodnutí o příslibu investiční pobídky.

Rok 2008:

- 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,
- 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,
- 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 uplatnil slevu na dani ve výši stanovené daňovou kontrolou 7.278.751,- Kč, z důvodu rozhodnutí o příslibu investiční pobídky.

Rok 2010:

- Dne **30. 6. 2011** podal žalobce daňové přiznání, ve kterém uplatnil slevu na dani ve výši 52.814.178,- Kč,
- žalobce podal dne **26. 9. 2012** dodatečné daňové přiznání za období 2010, 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 52.814.178,- Kč, z důvodu rozhodnutí o příslibu investiční pobídky.
- 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 nezankla 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. původního jediného akcionáře ŽDB Group,

- a.s., a to společnosti Třinecké železárny a.s.; součástí kupní smlouvy je závazek Třineckých železáren a. s, zachovat investici do 31. 12. 2012
- 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.
  - Dne 12. 12. 2012 vyzval správce daně žalobce k odstranění pochybností k opravným dodatečným daňovým přiznáním za zdaňovací období 2007, 2008 a 2010, ve výzvěch vyjádřil pochybnost o nedodržení podmínky zachování majetku vyplývající z § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách.
  - Správce daně posoudil jako předběžnou otázku podmínku zachování investice. Neshledal důvody pro pokračování v dokazování a vydal dne 20. 3. 2013 napadené dodatečné zdaňovací výměry za zdaňovací období 2007, 2008 a 2010, kterými neuznal žalobci uplatněnou slevu na dani, neboť podmínka zachování investice vyplývající z § 6a odst. 2 zákona o investičních podmínkách byla žalobcem porušena.
  - Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce dne 17. 4. 2013 odvolání.
  - Žalovaný v odvolacím řízení dne 16. 11. 2013 požádal ministerstvo průmyslu a obchodu o kontrolu naplnění podmínky zachování investice podle § 6a odst. 2 zákona o zachování investičních pobídkách a o vydání stanoviska v této věci.
  - 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 němu došlo před uplynutím minimální doby pro zachování majetku.
  - 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.
  - Následně žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím tak, že odvolání žalobce zamítl.

## 2. Právní posouzení

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; dále též jen „podmínka zachování majetku“ nebo „podmínka zachovat majetek“).* Minimální lhůta pěti po sobě následujících zdaňovacích obdobích zůstala spornou novelou č. 159/2007 Sb. nezměněna.

Žalobce všeobecné podmínky splnil v roce 2007, kdy poprvé úspěšně uplatnil slevu na dani, jehož předpokladem je splnění jak všeobecných tak zvláštních podmínek (§ 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů). Povinnost zachovat majetek tak

žalobci trvala nejméně do roku 2012 včetně, bez ohledu na to, zda v tomto roce, nebo v letech předcházejících, slevu na daních uplatnil či nikoliv; žalobce měl pouze možnost uplatnit investiční pobídky po splnění všeobecných a zvláštních podmínek, nikoliv povinnost je uplatnit<sup>1</sup>. Zkrácení období, po které žalobce mohl slevu investiční pobídky uplatňovat, provedené zákonem č. 159/2007 Sb., tak pro posouzení věci není relevantní a není tak ani relevantní, zda se tento zákon na žalobce vztahuje či nikoliv. Výkladem „období“ se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009-109 a dospěl k závěru, že povinnosti příjemci investiční pobídky, zákonem ukládané, 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 „období“ použitelný též pro § 60 odst. 2 zákona o investičních pobídkách. Skutečnost, že žalobce slevu na dani uplatnil naposledy v roce 2010 tak na stanovení minimální doby zachování majetku tak nemá vliv.

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 právě § 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 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 „udržení 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

---

<sup>1</sup> Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 59/2013-55 z 29. 5. 2014

„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.

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, převedl své panství nad ním a nemohl již dále ovlivnit, jak s ním bude nakládáno. Závazek kupujícího 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. K obdobnému závěru dospěl Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 29 Cdo 4474/2011, ze dne 31. 10. 2013, při posouzení možnosti postoupit daňovou pohledávku soukromoprávní smlouvou<sup>2</sup>. Stát jako poskytovatel pobídky převodem majetku ztratil možnost jakkoliv ovlivnit udržení pobídkou zamýšleného účelu, neboť mezi ním a žalobcovým nástupcem (kupujícím) není žádný veřejnoprávní vztah.

V posuzovaném případě majetek, který je částečně předmětem investiční podmínky ve formě slevy na dani, přešel na třetí subjekt, a to v době, kdy žalobce byl podle § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách povinen zachovat majetek, na který byla poskytnuta veřejná podpora. Tento třetí subjekt byl osobou odlišnou od žalobce a nebyl adresátem investiční pobídky a adresátem podmínek pro její poskytnutí, stanovených v zákoně o investičních pobídkách, a ve vztahu se státem jako poskytovatele podpory nebyl ve veřejnoprávním vztahu. Žalobce proto ustanovení § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách porušil. Žalobní námitka chybného posouzení doby, po kterou byl žalobce povinen podmínku zachování investice dodržovat, a chybného posouzení porušení této podmínky tak není důvodná.

---

<sup>2</sup> 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.“

Krajský soud se dále zabýval žalobní námitkou, že správce daně nebyl oprávněn posoudit splnění podmínky vyplývající z § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách, a námitkou, že splnění podmínky vyplývající z § 6a odst. 2 zákona o investicích není podmínkou slevy na dani.

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 zákona o investičních pobídkách. 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“*.

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.

Zákon o investičních pobídkách tak správci daně kontrolovat splnění podmínky zachování majetku vyplývající z § 6a zákona o investičních pobídkách nedává.

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 nevyplývá 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.

Správce daně tak nebyl oprávněn kontrolovat splnění podmínky zachování majetku, a pokud tak učinil, postupoval nezákonně. 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 porušení podmínky vyplývající z § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách. Námitka žalobce tak není důvodná.

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.*

V § 5 odst. 5 zákona o investičních pobídkách jsou upraveny tři situace, kdy dojde k porušení zákona o investičních pobídkách, a jejich následky:

1. 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 nejméně však ve výši úroků stanovených Komisí v době vydání rozhodnutí;

2. v druhé větě je upravena sankce, zjistí-li se při kontrole, že nejsou plněny všeobecné podmínky stanovené v § 2. V takovém případě je sankce stejná, tedy rozhodnutí o příslibu investičních pobídek pozbývá platnosti a vše, co bylo formou investiční pobídky získáno, musí být vráceno nebo odvedeno včetně příslušného penále nebo dalších sankcí podle zvláštních právních předpisů nejméně však ve výši úroků stanovených Komisí v době vydání rozhodnutí;

3. třetí věta dopadá na nesplnění zvláštních podmínek, kterými se podle § 2 odst. 1 tohoto zákona rozumí podmínky stanovené zvláštními předpisy, konkrétně §35a a 35b zákona o daních z příjmů (v posuzovaném případě na žalobce dopadá pouze § 35b zákona o daních z příjmů, neboť žalobce nebyl nově vzniklým poplatníkem). Pro tento případ zákon o investičních pobídkách sankci nestanoví a odkazuje na zvláštní právní předpis, kterým je zákon o daních z příjmů.

Účinek, vyplývající z ustanovení § 5 odst. 5 zákona o investičních pobídkách, na který odkazuje ustanovení § 6a odst. 8 zákona o investičních pobídkách, je tak zánik platnosti rozhodnutí o příslibu investičních pobídek a vznik povinnosti vrátit a odvést vše, co bylo formou investiční pobídky získáno, včetně příslušného penále nebo dalších sankcí; třetí situace totiž dopadá na skutečnosti podléhající úpravě zvláštního zákona a na zde vyvolaný účinek tak § 6a odst. 8 zákona o investičních pobídkách proto neodkazuje. Lze tedy uzavřít, že nesplněním podmínky 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.

Podmínkou sine qua non pro právo uplatnit slevu na dani je podle § 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, kterým porušením povinnosti vyplývající z § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách pozbyl rozhodnutí o poskytnutí příslibu, přestal splňovat podmínky pro uplatnění slevy na dani a vznikla mu povinnost vše, co získal slevou na dani, vrátit, což podle § 143 daňového řádu je možno ve formě doměření daně, buď

na základě dodatečného daňového přiznání (jak tomu bylo v případě žalobce) nebo z moci úřední na základě výsledů daňové kontroly (§ 143 odst. 1,3 daňového řádu). Žalovaný a správce daně tak postupovali správně a ani tato žalobní námitka tak není důvodná.

Důvodná je však poslední námitka žalobce, týkající se vyměřeného penále. Dodatečné daňové výměry, kterými správce daně doměřil žalobci daň, byly vydány nikoliv na základě daňové kontroly (§143 odst. 3 daňového řádu), ale na základě dodatečných daňových přiznání a v nich obsažených tvrzeních. Nastala tedy situace předvídaná v ustanovení § 251 odst. 4 daňového řádu, podle kterého povinnost uhradit penále z částky, která je doměřena, nevzniká, je-li daň doměřena podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování. Podle přechodného ustanovení § 264 odst. 13 daňového řádu sice platí, že *uplynula-li lhůta pro podání řádného daňového tvrzení do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se penále dle dosavadních předpisů*, kterým v posuzovaném případě byl zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nicméně v posuzovaném případě je nutno vyložit toto ustanovení ústavně konformně s ohledem na trestní povahu penále. Jak dovodil v usnesení ze dne 24. 11. 2015 č. j. 4 Afs 210/2014 – 57 rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, penále má trestní povahu a je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Podle citovaného článku Listiny platí, že trestnost činu se posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdější předpis ho zákona se použije, jestliže to je pro pachatele příznivější. Rozhodnutí správce daně i žalovaného byla vydána za účinnosti daňového řádu, přitom podle § 264 odst. 13 daňového řádu byla pro výpočet penále relevantní ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Ústavně konformní výklad tohoto přechodného ustanovení ve světle závěrů rozšířeného senátu však vede k tomu, že na posuzovaný případ je nutno aplikovat úpravu penále pro žalobce příznivější, tedy obsaženou v daňovém řádu v § 251 odst. 4. Správce daně tak nepostupoval, žalovaný jeho postup aproboval a rozhodnutí je tak nezákonné a krajský soud ho proto postupem podle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem krajského soudu o aplikaci ustanovení § 251 odst. 4 daňového řádu na penále vyměřené žalobci.

Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možností žalovaného.

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

V Ostravě dne 14. září 2017

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu