



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **Koyo Bearings Česká republika s.r.o.**, se sídlem Olomouc – Bystrovany, Pavelkova 253/5, zastoupený JUDr. Danielem Weinholdem, Ph.D., advokátem se sídlem Karlovo nám. 10, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno (pův. žalovaný Finanční ředitelství v Ostravě), v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 1. 2013, č. j. 22 Af 84/2011 - 50,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 1. 2013, č. j. 22 Af 84/2011 - 50, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Výše označeným rozsudkem Krajského soudu v Ostravě (dále „krajský soud“) bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 14. 3. 2011, č. j. 1488/11-1202-802360, kterým žalovaný (dále „stěžovatel“) k odvolání žalobce změnil dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2004.

I. Vymezení věci

Předmětem sporu je posouzení právní otázky, a to, zda mělo být při dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2004 z titulu nedodržení podmínek pro čerpání investičních pobídek uvedených v § 35a odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen zákon o daních z příjmů) stěžovatelem v odvolacím řízení postupováno dle ust. § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2008, nebo ve znění novely uvedeného ustanovení zákona provedené zákonem č. 2/2009 Sb., účinné od 1. 1. 2009.

Žalobci byl rozhodnutím Ministerstva průmyslu a obchodu České republiky č. 101/2001, ze dne 27. 7. 2001 vydán souhlas s poskytnutím investičních pobídek podle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách. Žalobce je tedy poplatníkem, kterým byly poskytnuty investiční pobídky, tyto subjekty oproti ostatním ekonomickým subjektům požívají značných hospodářských a ekonomických výhod, proto jsou v § 2 odst. 2 zákona o investičních pobídkách stanoveny tzv. všeobecné podmínky, které musí subjekty splnit, aby mohly výhod spojených s uplatňováním investičních pobídek využít.

Zvláštní podmínky formou uplatnění slevy na daních z příjmů jsou stanoveny v ust. § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů. Při nedodržení těchto podmínek jsou v odst. 6 cit. ustanovení stanoveny daňové dopady. Nedodrželi-li poplatník některou ze stanovených podmínek, s výjimkou podmínky maximálního snížení základu daně dle § 35a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, nárok na slevu zaniká a poplatník je povinen podat dodatečné daňové přiznání za všechna zdaňovací období, ve kterých slevu uplatnil. Není-li poplatníkem dodržena podmínka maximálního snížení základu daně ve smyslu ust. § 35a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, nárok na slevu se snižuje o částku ve výši součinu dvojnásobku sazby daně a té části změny základu daně po snížení položky podle § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů a § 34 cit. zákona, která vznikla porušením této podmínky. V tomto druhém případě, který nastal i ve věci nyní projednávané, je dopad nesplnění podmínek mírnější, poplatníkovi není odňata celá investiční pobídka, ale dochází k mírnějšímu důsledku, a to ke snížení nároku na slevu.

Žalobci byla na základě daňové kontroly zaměřené na splnění zvláštních podmínek, za kterých lze uplatňovat slevu na dani dle § 35a odst. 1 zákona o daních z příjmů, dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2004, neboť bylo zjištěno, že daňový subjekt porušil ust. § 35a odst. 2 písm. a) cit. zákona; v důsledku toho mu byl snížen nárok na slevu na dani podle ust. § 35a odst. 6 zákona v tehdy účinném znění (resp. znění do 31. 12. 2008) ve výši dvojnásobku sazby daně podle § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Dodatečný platební výměr byl správcem daně (Finančním úřadem v Olomouci) vydán dne 1. 2. 2008, tedy před účinností novely zákona o daních z příjmů, která zmírnila snížení nároku na slevu, a to pouze na jednonásobek sazby daně (s účinností od 1. 1. 2009). Proti tomuto platebnímu výměru (tento přitom nezahrnoval pouze doměřenou daň z uvedeného titulu výše, ale týkal se i nesprávně uplatněných odpisů technologického zařízení) podal žalobce odvolání, o němž rozhodl odvolací orgán (Finanční ředitelství v Ostravě) dne 24. 7. 2008 tak, že odvolání zamítl (č. j. 4242/08 – 1202 - 802360).

pokračování

Proti zamítavému rozhodnutí podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který rozsudkem ze dne 25. 9. 2009, č. j. 22 Ca 280/2008 - 98, rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 24. 7. 2008, č. j. 4242/08 – 1202 - 802360, zrušil.

Krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného z důvodu nezákonnosti, konkrétně shledal důvodné námitky žalobce stran odpisování filtrační a klimatizační jednotky, požárně bezpečnostních opatření a filtrů v jednotlivých zdaňovacích obdobích, a dále z důvodu nesprávného postupu při výpočtu slevy na dani dle ust. § 35a odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění. Naopak nedůvodnou shledal krajský soud námitku žalobce stran neuplatnění reinvestičního odpočtu dle § 34 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů v případě regálového systému, nepřisvědčil žalobci ani v případě nezahrnutí technologických ztrát do nákladů dle ust. § 24 cit. zákona.

Ohledně právní otázky, která (jediná) je předmětem nyní vedeného kasačního řízení, tj. uplatnění nároku na slevu z titulu ust. § 35a odst. 2 písm. a), resp. odst. 6 zákona o daních z příjmů, krajský soud uvedl: *„Krajský soud však dospěl k závěru, že nárok na slevu ve smyslu ust. § 35a zákona o daních z příjmů nelze vykládat jako nový nárok na slevu (zjištěný po daňové kontrole), neboť takový výklad nemá oporu v zákoně. Krajský soud dospěl k závěru, že konstrukce výpočtu částky, o kterou se snižuje nárok na slevu ve smyslu ust. § 35a odst. 6 věty druhé cit. zákona slouží pouze a výlučně pro účely stanovení sankce, o kterou bude krácena sleva na dani. Spojovat ji s nově stanovenou daňovou povinností určenou dodatečným platebním výměrem lze dle názoru soudu pouze do té míry, že výpočet sankce, resp. následně nově stanovená výše slevy na dani, je součástí výpočtu dodatečně stanovené daňové povinnosti. Krajský soud tak přisvědčil názoru žalobce, totiž, že základem pro výpočet má být právě ten „nárok na slevu“, který poplatník vykázal ve svém daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém příslušná podmínka nebyla dodržena“. Z uvedeného je zřejmé, že krajský soud se zabýval interpretací cit. ustanovení ze zcela jiných, než v odvolání jakož i v žalobě uplatněných důvodů – a to samotného základu pro stanovení výše nároku.*

Proti rozsudku krajského soudu podal kasační stížnost žalovaný správní orgán; na základě této kasační stížnosti byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010 - 144, rozsudek krajského soudu ze dne 25. 9. 2009, č. j. 22 Ca 280/2008 - 98, zrušen.

Nejvyšší správní soud přitom přisvědčil žalobci (a nepřisvědčil žalovanému) ve věci posouzení hmotného majetku a jeho zařazení do odpisové skupiny (filtrační jednotka), naopak žalobci nepřisvědčil (a stejně tak nepřisvědčil ani krajskému soudu) stran námitky týkající se výpočtu nároku na slevu. Nejvyšší správní soud v cit. rozsudku v této souvislosti konstatoval, že pokud jde o výklad pojmu „nárok na slevu“, který byl meritem sporného výkladu žalobce a žalovaného, je třeba vycházet ze skutečnosti, že zákon o daních z příjmů stanoví, jakým způsobem má být nárok vypočten; pokud základem výpočtu je nárok na slevu, je třeba jím rozumět nárok vypočtený podle zákona, tedy vypočtený po zjištění všech pro výpočet rozhodných skutečností, tedy i výsledek daňové kontroly se do výpočtu výše slevy vždy musí promítnout. Nejvyšší správní soud v této otázce konstatoval: *„Není možno proto vycházet při výpočtu sankce za porušení podmínky maximálního snížení základu daně z původně uplatněné slevy na dani, která byla stanovena z nesprávné daňové povinnosti, ale je nutno nejprve zjistit nový správný nárok na slevu..... Takto vypočtený nárok na slevu se*

tedy 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.“

Následně bylo rozsudkem krajského soudu ze dne 8. 12. 2010, č. j. 22 Af 92/2010 - 167, rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 24. 7. 2008, č. j. 4242/08 - 1202 - 802360, zrušeno. Vzhledem k tomu, že bylo krajským soudem zrušeno rozhodnutí odvolacího orgánu a tento (již podruhé) rozhodoval o odvolání ze dne 10. 3. 2008 (byl tedy nastolen stav, kdy o tomto podaném odvolání nebylo dosud rozhodnuto), zabýval se odvolací orgán opětovně všemi námitkami v podaném odvolání uplatněnými. Při rozhodování o odvolání vycházel předně z právních názorů vyslovených krajským soudem v rozsudku č. j. 22 Af 92/2010 - 167, ze dne 8. 12. 2010, které vycházely z názoru, k němuž dospěl Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku č. j. 5 Afs 3/2010 - 144, ze dne 17. 9. 2010; v těchto intencích posoudil odvolací orgán odvolací námitky a dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 rozhodnutím ze dne 14. 3. 2011, č. j. 1488/11 - 1202-802360, změnil.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 16. 5. 2011 žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, v níž jako jediný žalobní bod uplatňuje nyní nezákonnost spočívající v aplikaci ust. § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů v nesprávném znění, nenamítá již tedy nesprávnou „základnu“ pro stanovení výše nároku, ale konkr. namítá, že žalovaný při stanovení dodatečné daňové povinnosti aplikoval § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2008, tj. ve znění před novelou provedenou zák. č. 2/2009 Sb., když rozhodnutí o odvolání bylo vydáno až v roce 2011, tedy po účinnosti novely. Dle žalobce správní orgán nesprávně snížil nárok na slevu na dani o částku rovnající se dvojnásobku sazby daně (2 x 28%) a té části základu daně po snížení o položky podle § 20 odst. 8 a § 34 zákona o daních z příjmů, která vznikla porušením podmínky podle § 35a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Podle žalobce bylo třeba při výpočtu sankce aplikovat ust. § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2009; konstatuje, že cit. ustanovení je ustanovením procesním, byť s hmotněprávními účinky, a proto musí být při posuzování otázky výpočtu sankce aplikováno v aktuálním účinném znění při vyměření daně za všechna zdaňovací období, o kterých je rozhodováno; pokud by zákonodárce zamýšlel změnit či jinak upravit účinnost tohoto ustanovení, učinil by tak prostřednictvím speciálního přechodného ustanovení- takové však novela zákona neobsahuje. Žalobce se přitom dovolával i stanoviska Ministerstva financí (k dotazu žalobce- pozn. soudu) ze dne 13. 3. 2009, č. j. 15/13 483/2009 - 151, které má jeho názor podporovat. Žalobce poukázal na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007, kde NSS uvedl, že daňové řízení je pravomocně skončeno až v momentu, kdy rozhodnutí odvolacího orgánu oznámené příjemci nabude právní moci, přičemž právní moc správního rozhodnutí je taková vlastnost rozhodnutí, která činí jeho výrok o právu nebo povinnosti závazným, tzn. nenapadnutelným řádnými opravnými prostředky ze strany účastníků řízení. V posuzované věci dodatečný platební výměr ze dne 1. 2. 2008 nabyl právní moci až 14. 3. 2011, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, jímž byla žalobci dodatečně doměřena daňová povinnost za zdaňovací období roku 2004 na základě rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 12. 2010, č. j. 22 Af 92/2010.

II. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že přechodná ustanovení novely zák. č. 2/2009 Sb. v čl. II sice účinnost nové právní úpravy ust. § 35a vymezila časově zdaňovacím obdobím, které započalo v roce 2009, a současně stanoví, že pro léta 1993 až 2008 a zdaňovací období, které započalo v roce 2008, platí dosavadní právní předpisy, zároveň však byla tato účinnost vymezena také věcně právě pro období let 1993 až 2008, a to tak, že dosavadní právní předpisy platí pro „daňové povinnosti“ za tato léta. Krajský soud uvedl, že pojem daňové povinnosti je sice pojmem poměrně širokým, nicméně nelze pod něj podřadit veškerý obsah zákona o daních z příjmů. Výpočet sankce správcem daně (příčemž není rozhodující, zda půjde konkrétně o sankci podle ust. § 35a odst. 6 věty druhé zákona o daních z příjmů či jinou sankci) rozhodně není daňovou povinností. Krajský soud dovodil, že jestliže výpočet sankce nelze zahrnout pod daňové povinnosti, pak nelze aplikovat na případ žalobce ustanovení čl. II, bodu 1, věty první novely. Účinnost ust. § 35a odst. 6 cit. zákona v novelizovaném znění proto nemůže být posuzována odlišně podle vzniku daňové povinnosti, ale jednotně podle okamžiku účinnosti novely, tj. od 1. 1. 2009 (čl. IX novely). Krajský soud tak uzavřel, že v každém rozhodnutí správce daně, jehož předmětem je výpočet sankce a které bylo vydáno po 1. 1. 2009, je nutno aplikovat novou právní úpravu účinnou od 1. 1. 2009. S ohledem na uvedené, ani skutečnost, že napadeným rozhodnutím bylo měněno rozhodnutí správního orgánu I. stupně vydané již v roce 2004, není dle krajského soudu právně relevantní. Dle původní právní úpravy by bylo možno postupovat pouze, umožňovala-li by to přechodná ustanovení novely. Takovou právní úpravu však novela neobsahuje.

Krajský soud zdůraznil také tu skutečnost, že shora uvedený právní závěr je zcela v intencích jednoho ze základních principů správního trestání, a sice přípustnosti trestání podle nového práva, je-li to pro pachatele výhodnější; připomněl, že základní principy správního trestání jsou totožné s principy trestního trestání a vycházejí mj. z čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (dále jen Listina), podle kterého trestnost činu se posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán; pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější. Odkázal na promítnutí této zásady do správního soudnictví v rozsudku NSS ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 126/2002, publikovaného ve Sb. NSS pod č. 461/2005, kde NSS dovodil, že: *„Ústavní záruka vyjádřená v čl. 40 odst. 6 in fine Listiny spočívající v přípustnosti trestání podle nového práva, jestliže je taková úprava pro pachatele výhodnější, platí i v řízení o sankci za správní delikty. Ve svých důsledcích znamená, že rozhodnutí, které za účinnosti nového práva ukládá trest podle práva starého, se musí ve svých důsledcích vypořádat s otázkou, zda nové právo vůbec převzalo staré skutkové podstaty, a pokud ano, zda tresty za takové delikty ukládané jsou podle nového práva mírnější nebo přísnější než podle práva starého. Rozhodnutí, které se s touto otázkou vůbec nevypořádá a zcela ji pomine, je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]“*. Krajský soud konstatoval, že závěry vyslovené v citovaném rozsudku NSS, jakkoliv se vztahují čistě k řízení o správních deliktech, mají svůj obecný dopad pro kategorii správního trestání jako celku, a proto jsou závazné i pro orgány finanční správy za předpokladu, že tyto využívají své sankční pravomoci a svými rozhodnutími ukládají sankce daňovým subjektům. Na základě shora uvedené právní argumentace dospěl krajský soud k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí v otázce aplikace ust. § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů, a proto napadené rozhodnutí jako nezákonné podle ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Podstatný obsah kasační stížnosti

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvod dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“), namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem. Poukázal na relevantní právní úpravu a na dosavadní průběh daňového řízení, z něhož konečné rozhodnutí, které bylo předmětem žaloby před krajským soudem a nyní je předmětem kasačního řízení, vzešlo.

Stěžovatel poukazuje na to, že zákonodárce stanovil pro poplatníky, kterým byly poskytnuty investiční pobídky, v případě nedodržení podmínek velmi přísné sankce, které, až na jednu výjimku, mají za následek ztrátu možnosti investiční pobídky uplatňovat. Výjimkou je podmínka maximálního snížení základu daně. Stěžovatel konstatuje, že je zřejmé, že zmírnění dopadu při porušení této podmínky je motivováno složitostí daňových zákonů, a tudíž lze předpokládat, že zde existuje velká pravděpodobnost jejího (byť ne úmyslného) porušení; odnětí investičních pobídek by za této situace představovalo velkou tvrdost zákona, proto zákonodárce v daném případě zvolil pouhé snížení nároku na slevu.

Žalobce nesplnil uvedenou podmínku stanovenou v ust. § 35a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů tím, že neuplatnil reinvestiční odpočet od základu daně dle ust. § 34 odst. 3 písm. b) zákona o daních z příjmů (v částce 4370 Kč) a výdaje na technologické ztráty ve výrobě (v částce 13 424 655 Kč).

Stěžovatel poukázal na konkrétní ustanovení zákona o daních z příjmů ve znění účinném v době provádění daňové kontroly, v době vydání platebního výměru, jakož i na novelizované ustanovení § 35a odst. 6 zákona, které bylo účinné v době, kdy odvolací orgán vydal rozhodnutí, kterým byl změněn platební výměr za rok 2004 (*z důvodů uvedených viz výše v rekapitulační části I. vymezení věci – pozn. NSS*).

Stěžovatel se dovolává jednoznačného znění Přechodných ustanovení zákona č. 2/2009 Sb., konkr. článku II, odst. 1, který stanoví, že pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2008 a zdaňovací období, které započalo v roce 2008, platí dosavadní právní předpisy; přitom dále toto pravidlo rozvádí v následující větě. Vzhledem k tomu, že se v dané věci jednalo o daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2004, postupoval stěžovatel při vydání rozhodnutí podle dosavadní právní úpravy, a to zcela v souladu s Přechodnými ustanoveními zákona č. 2/2009 Sb.

Stěžovatel se neztotožňuje s názorem krajského soudu, že měl při vydání rozhodnutí aplikovat ust. § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2009, přitom krajský soud dospívá k závěru, že nárok na slevu nelze podřadit pod daňovou povinnost, a proto nelze dle Přechodných ustanovení, co do jejich „věcné účinnosti“, v případě žalobce postupovat a je nutno uplatnit postup účinný od 1. 1. 2009.

Stěžovatel zdůrazňuje, že v napadeném rozhodnutí, což však krajský soud nijak nereflexuje, stěžovatel změnil dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2004, který byl vydán správcem daně dne 1. 2. 2008, tedy ještě před účinností novely č. 2/2009

pokračování

Sb. Stěžovatel tudíž aplikoval ustanovení § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů ve znění platném a účinném do 31. 12. 2008, a to s ohledem na výše uvedená Přejímaná ustanovení.

Stěžovatel má za to, že konstrukce „správního trestání“, kterou použil ve své argumentaci krajský soud je zcela nesprávná; povinnost snížení nároku na slevu vzniká přímo ze zákona, v případě aplikace ust. § 35a odst. 6 zákona se nejedná o trestání za spáchání správního deliktu, není ani na zvážení správce daně, zda nárok sníží či nikoli a v jaké výši, tak jak chybně dovozují krajský soud; za zcela irelevantní považuje stěžovatel soudem tvrzený rozpor se zásadou čl. 40 odst. 6 Listiny. Stěžovatel uvádí, že snížení nároku na slevu představuje vždy zásah do majetkové sféry poplatníka; je však nutno konstatovat, že v podstatě každá daň i daňové penále, jakožto příslušenství daně, představuje z hlediska daňových subjektů vždy majetkovou újmu a tedy i zásah do vlastnického práva. Pokud se však jedná o zásah, který zákonná úprava předvídá a zásah se tedy děje na základě zákona a v jeho mezích, nelze se dovolávat porušení vlastnických práv. Stěžovatel rovněž poukazuje na to, že snížení nároku na slevu jako zmenšení výhody při poskytnutí investiční pobídky, nemá likvidační, vyvlastňující či lichvářskou povahu, jakkoli je nepochybně citelné, nadto v dlouhodobém časovém horizontu reflektuje ekonomickou realitu. Dle stěžovatele zákonodárce zde volil prostředek vhodný k tomu, aby motivoval daňové subjekty, jimž poskytuje oproti ostatním ekonomickým subjektům značné hospodářské a ekonomické výhody k zákonem vyžadovanému chování.

Stěžovatel má za to, že při rozhodování o odvolání postupoval v souladu se zákonem, vypořádal se dostatečně se všemi odvolacími námitkami, vycházel z řádně zjištěného skutkového stavu a aplikoval na něj relevantní právní předpis.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil pro nezákonnost a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalobce

Žalobce v písemném vyjádření ke kasační stížnosti vyjádřil nesouhlas s argumentací stěžovatele a poukázal především na procesní pravidla, která jsou obsažena v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád. Ustanovení § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů dle žalobce i přes své hmotněprávní důsledky je ustanovením procesním; v případě novelizace platí pro všechna procesní pravidla obecně nezpochybnitelná zásada, že se novelizovaná procesní ustanovení použijí od nabytí jejich účinnosti i na řízení zahájená před jejich účinností; v této souvislosti odkazuje žalobce na četnou judikaturu Ústavního soudu. Žalobce dále odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, podle něhož je daňové řízení pravomocně skončeno až po oznámení rozhodnutí odvolacího orgánu příjemci. V posuzované věci tak daňové řízení nebylo skončeno až do doby, kdy platební výměr z 1. 2. 2008 nabyl právní moci, tj. do oznámení rozhodnutí žalobci – tj. do 14. 3. 2011. Sankce dle ust. § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů tak měla být uplatněna dle znění cit. ustanovení účinného k 1. 1. 2009; nárok na slevu tak měl být snížen ve výši jednonásobku nikoli dvojnásobku sazby daně.

Žalobce na podporu svých tvrzení argumentuje stanoviskem Ministerstva financí č. j. 15/03 483/2009 - 151, ze dne 13. 3. 2009, které se týká výpočtu sankce u příjemce investiční pobídky po 1. 1. 2009; žalobce konstatuje, že tímto stanoviskem Ministerstvo financí potvrzuje, že postup, který prezentuje žalobce, bude použit i u daňových přiznání podávaných po 1. 1. 2009 za zdaňovací období započatá v roce 2008 a předcházející zdaňovací období.

Žalobce dále poukazuje na to, že ustanovení § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů je sankční povahy, ostatně, že se jedná o sankci, vyplývá mimo jiné např. i z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 3/2010 - 144, ze dne 17. 9. 2010, jakož i z podání samotného stěžovatele.; platí proto zásada trestání podle práva příznivějšího. Žalobce se bezvýhradně ztotožňuje s právním názorem krajského soudu ohledně aplikace principů správního trestání na projednávanou věc a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V projednávané věci není sporu o stavu skutkovém, sporná je otázka právní, *in concreto*, zda stěžovatel, resp. krajský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci správné zákonné ustanovení, resp. zda vycházel z relevantních zákonných ustanovení, nicméně jejich výklad by odporoval běžným interpretačním metodám. Stěžejní námitka stěžovatele směřuje k aplikaci ust. § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů, ve znění zák. č. 2/2009 Sb. - Přejícná ustanovení, čl. II.

Nejvyšší správní soud vycházel z následujícího zákonného rámce:

§ 35a zákona o daních z příjmů

ve znění do 31. 12. 2008 (tj. v době, kdy byl vydán správcem daně platební výměr, kterým byla doměřena žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2004 z důvodu nedodržení podmínky):

(6) Nedodrží-li poplatník některou z podmínek uvedených v odstavci 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. Nedodrží-li poplatník podmínku uvedenou v odstavci 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 dodatečné daňové

pokračování

přiznání za všechna zdaňovací období, ve kterých podmínku nedodržel. Sleva na dani nemůže dosáhnout záporných hodnot.

ve znění od 1. 1. 2009 (ve znění novely č. 2/2009 Sb., tj. v době, kdy stěžovatel vydal rozhodnutí o odvolání):

(6) Nedodrží-li poplatník některou z podmínek uvedených v odstavci 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. Nedodrží-li poplatník podmínku uvedenou v odstavci 2 písm. a), nárok na slevu za zdaňovací období, ve kterém tato podmínka nebyla dodržena, **se snižuje o částku ve výši součinu 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 dodatečné daňové přiznání za všechna zdaňovací období, ve kterých podmínku nedodržel. Sleva na dani nemůže dosáhnout záporných hodnot.

zák. č. 2/2009 Sb., Přechodná ustanovení - Čl. II

1. Pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2008 a zdaňovací období, které započalo v roce 2008, platí dosavadní právní předpisy, nestanoví-li tento zákon dále jinak. Ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, s výjimkou § 4 odst. 1 písm. w), § 19 odst. 1 písm. l) a p), § 26 odst. 7 písm. a) bodu 3, § 26 odst. 7 písm. c), § 35a odst. 2 písm. a), § 35b odst. 1 písm. a) a b), § 35ba odst. 1 písm. b), § 38gb, § 38f odst. 3, § 38j odst. 4 a 5, § 38j odst. 6 písm. c), § 38j odst. 8 a § 38l odst. 1 písm. c), se použijí poprvé pro zdaňovací období, které započalo v roce 2009.

2. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. w), § 19 odst. 1 písm. l) a p), § 26 odst. 7 písm. a) bodu 3, § 26 odst. 7 písm. c), § 35a odst. 2 písm. a), § 35b odst. 1 písm. a) a b), § 35ba odst. 1 písm. b), § 38gb, § 38f odst. 3, § 38j odst. 8 a § 38l odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se poprvé použijí pro zdaňovací období, které započalo v roce 2008.

V projednávané věci je předmětem posouzení dodatečně stanovená daň za zdaňovací období roku 2004. Jak Nejvyšší správní soud uvedl již v rámci vymezení věci, je nesporné, že žalobce nesplnil podmínky zákonem stanovené již v roce 2004, dle ust. § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů in fine (a to v obou výše uvedených zněních), za toto období mu vznikla ex lege povinnost podat dodatečné daňové přiznání, vypočítat si daň způsobem v cit. ustanovení uvedeném a tuto odvést do veřejného rozpočtu. Žalobce tak neučinil, porušení podmínek (viz - *Vymezení věci*) zjistil správce daně v rámci daňové kontroly zahájené v roce 2007, na jejím základě byl vydán dne 1. 2. 2008 dodatečný platební výměr, kterým byla doměřena daň postupem a ve výši dle ust. § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů, v platném znění, tj. do 31. 12. 2008.

Nejvyšší správní soud a priori považuje za nutné zodpovědět zásadní otázku, na které závisí další posouzení věci, a to, jaká je povaha snížení nároku na slevu (tedy uložení povinnosti odvést daň, kterou by jinak žalobce, pokud by podmínky neporušil, neplatil). Krajský soud v této otázce dospěl k závěru, že se nejedná o daňovou povinnost, nelze proto aplikovat přechodná ustanovení zák. č. 2/2009 Sb., ale jedná se o sankci, proto se uplatní pravidla správního trestání.

Jakkoli lze připustit, že sám stěžovatel používá v kontextu s nesplněním podmínek pro poskytnutí slevy obecně v širším slova smyslu výrazu sankce, a stejně tak se toto spojení objevuje i v některých judikátech zdejšího soudu (viz rozsudek č. j. 5 Afs 3/2010 - 144, ze dne 17. 9. 2010, resp. rozsudek č. j. 2 Afs 47/2004 - 83, ze dne 12. 8. 2004, jehož argumentace byla převzata), nelze z uvedeného bez dalšího dovozovat, že se jedná o sankci uloženou v rámci správního trestání. Je třeba rovněž v této souvislosti podotknout, že ve věci v daných případech nebyla zdaleka řešena sporná otázka, zda se jedná či nejedná o daňovou povinnost či sankci. Ostatně ani ze samotné dikce ust. § 35a zákona o daních z příjmů nelze dovodit, že by se jednalo o sankci, která by měla nastoupit v případě, kdy poplatník nesplní zákonem stanovené podmínky, za nichž mu náleží sleva na dani. Pro takový případ zákon totiž výslovně stanoví, že pokud poplatník některou ze zákonem stanovených podmínek nesplní, nárok na slevu zaniká a poplatník je povinen podat dodatečné daňové přiznání za všechna zdaňovací období, ve kterých slevu uplatnil, resp. se mu nárok na slevu za zdaňovací období, ve kterém tato podmínka nebyla dodržena, snižuje o částku ve výši součinu dvojnásobku (resp. násobku) 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 dodatečné daňové přiznání za všechna zdaňovací období, ve kterých podmínku nedodržel, přitom sleva na dani nemůže dosáhnout záporných hodnot.

Zákon tedy *expressis verbis* stanoví následky nedodržení podmínek stanovených pro poskytování slevy, tímto následkem je povinnost podat dodatečné daňové přiznání a uhradit daň v určité výši.

Nesplní-li tedy poplatník (vybraný subjekt – zde příjemce investiční pobídky) podmínky, za kterých mu je přiznána sleva na dani, vzniká mu ve smyslu ust. § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů ze zákona daňová povinnost *sui generis*. Dospěl-li proto krajský soud závěru, že se v případě snížení nároku na slevu dle ust. § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů o daňovou povinnost nejedná, vycházel z nesprávných úvah, které nemají oporu v zákoně ani daňové teorii.

Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Je tak reflektována reálná podoba hmotně-právní úpravy, kdy ne všechny daňové zákony (viz. ust. § 3 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád) vymezují předmět daně jako určitou skutečnost (příjem, převod, spotřeba atd.). Jakkoli pojem daňová povinnost žádný zákon nedefinuje, obsah tohoto pojmu je odvoditelný z kontextu celé právní úpravy. V rámci správy daní vzniká daňovým subjektům řada povinností, přičemž nejfrekventovanější z těchto povinností je právě daňová povinnost tvořená souborem povinností spočívajících v právech a povinnostech daňového subjektu počítat si, přiznat a ve stanovené lhůtě zaplatit daň, popřípadě strpět

pokračování

její vymožení, nebo za zákonem daných podmínek uplatnit nárok vůči veřejnému rozpočtu. Jinak řečeno, jde o právo a povinnost zjistit základ daně, daň, nárok nebo ztrátu a provést úhradu.

Daňová povinnost je tedy specifickým druhem určité právní povinnosti, která má svůj základ v hmotněprávním předpise, má svůj aspekt jak v rovině nalézací, tj. daň přiznat, i v rovině platební, tj. daň zaplatit. (Zcela stejně nahlížel na daňovou povinnost i zákon č. 337/1992 Sb., dle kterého bylo postupováno při vydání dodatečného platebního výměru, byť tak nečinil výslovně, ale odkazoval např. per ust. § 2, § 4 § 40. § 47 etc. na zvláštní předpisy).

Vznik daňové povinnosti, a to jak v rovině nalézací, tak i v rovině platební v případě příjemců investičních pobídek, je dle ust. § 35a odst. 6 cit. zákona vázán na okamžik porušení podmínek stanovených v jednotlivých odstavcích daného ustanovení. Uvedené ustanovení zcela jednoznačně stanoví povinnost podat dodatečné daňové přiznání (což mimo jiné presumuje, že poplatník byl, resp. je povinen podávat rovněž řádné daňové přiznání, resp. daňové tvrzení, v němž na příslušném řádku slevu uplatňuje), v něm vyčíslit daňovou povinnost, resp. vypočítat a uhradit daň ve výši zákonem určené. Již z uvedeného se jednoznačně podává, že se jedná v případě snížení nároku na slevu o daňovou povinnost, je vymezen okamžik jejího vzniku, jakož i následný procesní postup, který je poplatníkovi ex lege výslovně přikázán. Dovožovat již jen z uvedeného na možnost aplikace zásad správního trestání (tzn., aby si poplatník sám sankci vypočítal a přiznal), je zcela ad absurdum).

Nejvyšší správní soud při posouzení otázky výše nastolené považuje za nutné a priori přistoupit k samotnému vymezení pojmu daň.

Daň jako právní kategorie se skládá z několika konstrukčních prvků, které jsou vyjádřeny vždy v příslušném zákoně upravujícím tu kterou daň. Právní zakotvení těchto obsahových prvků je předpokladem vzniku, trvání i zániku daňově-právního vztahu. Tyto obsahové prvky lze současně označit i jako základní náležitosti daňově-právního vztahu. Mezi základní (obligatorní) prvky daně patří subjekt daně, předmět daně, základ daně a sazba daně.

Subjektem daně je obecně osoba, která má příjmy nebo majetek podléhající dani, nebo která vykonává činnost, se kterou zákon spojuje daňovou povinnost. Jinými slovy, subjektem daně je ten, komu ukládá zákon daňovou povinnost, tj. povinnost snášet daňové břemeno; v daném případě je subjektem daně z příjmů poplatník - příjemce investičních pobídek.

Jako předmět daně se označuje skutečnost, se kterou zákon spojuje daňovou povinnost. Touto skutečností může být příjem, důchod, výnos z majetku, majetek, ale i vykonávání určité činnosti (např. výroba a prodej určitých výrobků, poskytování služeb). Podle předmětu daně se nejčastěji označují i jednotlivé druhy daní, v daném případě daň z příjmů, konkr. daň z příjmů právnických osob.

Základ daně je kvantitativním parametrem pro určení výše daňové povinnosti. Je jím buď peněžní suma, nebo jiný ukazatel, ze kterého se vychází při vyměření daně, může však jít o reálný, jakož i o fiktivní daňový základ. Je to veličina stavu (k určitému dni) nebo průběhu (za určité období). Sazba daně je potom algoritmus, číselné měřítko, pomocí kterého se vypočítává výše konkrétní daně. Základ daně je tedy v určitém smyslu konkretizací předmětu daně, jeho kvantitativním vyjádřením. Rozdíl mezi nimi lze vyjádřit i v tom smyslu, že předmětem daně je to, na co se daň ukládá, zatímco základem daně je to, z čeho se daň vyměřuje. Základ daně v případě daně z příjmů fyzických osob je stanoven v § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů jako částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, v případě daně z příjmů právnických osob je základ daně definován v § 20, resp. § 23 odst. 1 jako rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, s tím, že u poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou těmito příjmy jeho výnosy a těmito výdaji jeho náklady; přitom následně cit. ustanovení obsahuje úpravy základu a další postupy při jeho stanovení.

Specifický postup pro vymezení základu daně je rovněž stanoven i v § 35a odst. 6: nárok na slevu za zdaňovací období, ve kterém tato podmínka nebyla dodržena, se snižuje o částku ve výši součinu dvojnásobku (násobku) 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).

Kromě těchto základních prvků, které v případě nyní projednávaném byly beze zbytku naplněny, daňová teorie stanoví (a daňové zákony též v jednotlivostech obsahují) i další fakultativní prvky, jako např. osvobození od daně, a dále též různé daňové úlevy, které snižují celkový základ daně (odčitatelné položky, nezdanitelné části základu daně) a slevy na dani. Slevy na dani znamenají fakticky odečet od vypočtené daně; mohou být uplatňovány různými formami, a to buď všemi poplatníky (potom mají charakter sociální dávky), mohou je využívat cílené skupiny osob, nebo mohou být použity se záměrem stimulace určitých aktivit (např. investice, podpora obnovitelných zdrojů, apod.). Konečně existují ještě další konstrukční prvky, které jsou také potřebné pro samotnou realizaci daňových povinností, jako např. zdaňovací období, splatnost daně, forma daňového přiznání, sankce, apod.

Z uvedeného vyplývá, že pomocí daňové sazby vypočtená daň, snížená o slevy na dani, je konečnou daňovou povinností.

Zákon o daních z příjmů v § 35a odst. 6 stanoví, jakým způsobem a v jaké výši má poplatník daňovou povinnost vypořádat, konkr. odkazuje na formu dodatečného daňového přiznání; podmínky a způsob podání dodatečného daňového přiznání přitom jsou (resp. v rozhodné době byly) stanoveny v § 41 zákona o správě daní a poplatků, resp. v § 141 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud, vycházející z výše nastolených premis, konstatuje, že pokud krajský soud v tomto směru dospěl k závěru, že se v případě snížení nároku na slevu

pokračování

v důsledku nedodržení zákonem stanovené podmínky dle ust. § 35a odst. 2 písm. a) ve smyslu ust. § 35a odst. 6 cit. zákona jedná o sankci, nikoli o daňovou povinnost, a proto nelze aplikovat čl. II. přechodných ustanovení zák. č. 2/2009 Sb., a poté proto aplikoval pravidla správního trestání, nelze s jeho závěry, k nimž dospěl, souhlasit.

Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud stran tvrzení žalobce o jednoznačné závaznosti stanoviska Ministerstva financí podotýká, že žalobce účelově demonstroval obsah stanoviska, které rovněž již v žalobě doložil, nicméně již nepředložil samotný dotaz. Z předmětného dotazu, který byl předložen stěžovatelem ke kasační stížnosti, vyplývá, že žalobce žádal dne 23. 1. 2009 referentku Ministerstva financí o posouzení správnosti jeho zvažovaného postupu, který se týkal zcela jiného skutkového stavu; žalobce se dotazuje na postup při výpočtu „sankce“ při podání dodatečného daňového přiznání po 1. 1. 2009 za zdaňovací období roku 2006. V dotazovaném případě tedy žalobce zjistil skutečnosti rozhodné pro podání dodatečného daňového přiznání až v roce 2009. K takto položenému dotazu směřuje i metodická odpověď v tom smyslu, že i v dodatečných daňových přiznáních podávaných po 1. 1. 2009 za zdaňovací období předchozí se použije znění ustanovení § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů, ve znění novely účinné od 1. 1. 2009. Ve věci nyní projednávané však žalobce nepodal dodatečné daňové přiznání po 1. 1. 2009, ale daň mu byla doměřena dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 2. 2008 na základě daňové kontroly. Uvedený dotaz byl individuální odpovědí konkrétního daňového subjektu ke konkrétnímu skutkovému stavu a nelze z něj dovozovat jeho všeobecnou závaznost pro daňovou správu v intencích názoru předestřeném žalobcem, resp. dovolávat se správní praxe, kterou by měli být správci daně vázáni.

Nelze konečně ani přisvědčit argumentaci žalobce uplatněné ve vyjádření ke kasační stížnosti usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, podle něhož je daňové řízení pravomocně skončeno až po oznámení rozhodnutí odvolacího orgánu příjemci. Citované rozhodnutí se týká hmotněprávní lhůty pro vyměření daně, tj. okamžiku, do kdy musí být daňovému subjektu sděleno vyměření daně tak, aby nedošlo k prekluzi práva; v projednávané věci však tato otázka vůbec nevystala, neboť daň byla doměřena ve lhůtě dle ust. § 47 zák. č. 337/1992 Sb. Citované usnesení nikterak neřeší otázku nastolenou v nyní vedeném řízení, a to, dle jakého předpisu má být daň vyměřena, resp. doměřena. Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k výše uvedenému konstatuje, že ust. § 35a zákona o daních z příjmů je ustanovením hmotněprávní povahy, které zakládá vybraným subjektům daňovou povinnost *sui genesis*, a to okamžikem porušení zákonem stanovených podmínek pro poskytování slevy na dani, uplatní se proto v plném rozsahu ust. čl. II odst. 1 Přechodných ustanovení zák. č. 2/2009 Sb. V případě nyní projednávaném vznikla daňová povinnost porušením podmínek již v roce 2004, stěžovatel proto postupoval zcela v intencích zákona, aplikoval-li ust. § 35a odst. 6 ve znění účinném do 31. 12. 2008.

Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud poznamenává, že daňové zákony, konkr. daňový řád obsahuje celou řadu „sankčních“ ustanovení, např. § 251 - penále, § 252 - úrok z prodlení či § 250 - pokuta za opožděné tvrzení daně. Jakkoli veškerá tato ustanovení ve své podstatě postihují daňový subjekt nad rámec jeho zákonné daňové povinnosti, tj. nad rámec výše daně, kterou byl povinen v souladu s hmotněprávními předpisy do veřejného rozpočtu odvést, a ukládají mu zaplatit v důsledku jednotlivých

porušení í daňových zákonů fakticky více, nelze takto zákonem konstruovanou povinnost považovat za sankci ve smyslu správního trestání, ale jedná se o příslušenství daně, které podléhá stejnému daňovému režimu jako samotná daň (srov. § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu). Argumentoval-li krajský soud judikaturou Nejvyššího správního soudu týkající se pravidel správního trestání, činil tak zcela nepřipadně.

Nejvyšší správní soud shledal důvody uplatněné stěžovatelem v kasační stížnosti opodstatněné, neboť rozhodnutí krajského soudu bylo založeno na nesprávném právním posouzení. Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení; v něm je krajský soud vázán názorem Nejvyššího správního soudu výše vysloveným (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V novém rozhodnutí rozhodně krajský soud rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 28. března 2014

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu