

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce: **BYTTEK BOHUMÍN a. s.,** se sídlem Bezručova 300, Bohumín, zastoupen Mgr. Irenou Bílou, advokátkou se sídlem Revoluční 724/7, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 2. 2015, č. j. 4764/15/5200-11432-707309, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 9. 2017, č. j. 22 Af 27/2015 – 99,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 8.228 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Ireny Bílé, advokátky.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) vydal vůči žalobci následující rozhodnutí:

- 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.

[2] Žalobci byl dne 16. 5. 2007 Ministerstvem průmyslu a obchodu udělen souhlas s poskytnutím investičních pobídek v podobě slevy na dani za splnění všeobecných podmínek podle § 2 odst. 2 zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a změně některých zákonů ve znění účinném do 1. 7. 2007 (dále jen „zákon o investičních pobídkách“) a zvláštních podmínek podle § 35a odst. 2 ve spojení s § 35b odst 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění účinném do 1. 7. 2007 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). 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.

[3] K 1. 8. 2012 došlo 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., původního jediného akcionáře ŽDB Group, a. s., a to společnosti Třinecké železárny a. s.

[4] Správce daně dne 20. 3. 2013 vydal dodatečné platební výměry, neboť neuznal žalobci uplatněnou slevu na dani z příjmů dle § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů. V rámci postupu k odstranění pochybností po podání opravných dodatečných daňových přiznání dospěl správce daně k závěru, že žalobce přeměnou společnosti a následnou změnou vlastníka akcií porušil podmínku zachování investice vyplývající z § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách.

[5] Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání, jež bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 2. 2015 zamítnuto. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Ostravě. Namítal, že na jeho postavení dopadá právní úprava zákona o investičních pobídkách ve znění účinném od 2. 8. 2007, která zkrátila dobu uplatňování pobídky a zároveň povinnosti zachovat dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek z 10 na 5 let. Nadto změna vlastníka byla pouze změnou formální, účel poskytnutí investiční pobídky zůstal zachován. Dále namítal nedostatek pravomoci správce daně rozhodnout o splnění podmínky zachování majetku a skutečnost, že zákon o daních z příjmů nespojuje zánik slevy s povinností zachovat majetek. Nakonec žalobce nesouhlasil s vyměřením penále, neboť k doměření došlo na základě dodatečného daňového přiznání.

[6] Námitku žalobce týkající se neoprávněného vyměření penále shledal krajský soud důvodnou, rozhodnutí žalovaného z toho důvodu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Krajský soud uvedl, že 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. Ačkoliv by dle přechodných ustanovení daňového řádu dopadala na stanovení penále úprava zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"), vzhledem k závěru rozšířeného senátu vyjádřeného v usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, o trestní povaze penále, bylo na posuzovaný případ nutno

aplikovat úpravu penále pro žalobce příznivější, tedy obsaženou v daňovém řádu v § 251 odst. 4.

[8] Ostatní námitky žalobce krajský soud jako nedůvodné zamítl. Potvrdil tak, že žalobce porušil podmínku zachování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách, což mělo za následek zánik platnosti rozhodnutí o příslibu investiční pobídky (§ 5 odst. 5 zákona o investičních pobídkách), a nárokoval si tudíž slevu na dani neoprávněně.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost.

[10] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že při posouzení důvodnosti námitky týkající se vyměření penále krajský soud vyšel z neúplně zjištěného skutkového stavu věci, z čehož se pak odvíjel i jeho nesprávný právní náhled na věc. Odůvodnění krajského soudu navozuje dojem, že správce daně stanovil penále z celé doměřené daně a pouze z tvrzení obsažených v dodatečných daňových přiznáních. Správce daně však oddělil okolnosti, které žalobce v dodatečném daňovém přiznání sám tvrdil, a měly vliv na zvýšení základu daně i daňový doměrek – tyto nebyly předmětem penalizace. Správce daně stanovil penále pouze z titulu doměření neoprávněně uplatněné slevy na dani dle § 35b zákona o daních z příjmů, o které žalobce v dodatečném daňovém přiznání tvrdil, že na ni má nárok. Touto skutečností se krajský soud vůbec nezabýval.

[11] Zákonnost svého postupu stěžovatel dovozuje i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 250/2016 - 48.

[12] Stěžovatel uvádí, že správce daně až z příloh dodatečných daňových přiznání zjistil konkrétní skutečnosti, které podpořily pochybnosti o splnění podmínek existence nároku na slevu. Tyto skutečnosti pak byly definitivně prověřeny Ministerstvem průmyslu a obchodu v rámci odvolacího řízení. Závěrem ministerstva i krajského soudu pak bylo, že sleva byla uplatněna neoprávněně, a dle § 6a odst. 8 a § 5 odst. 5 zákona o investičních pobídkách je povinností žalobce ji vrátit včetně příslušného penále nebo dalších sankcí.

[13] Stěžovatel dále poukazuje na skutečnost, že porušením zvláštních nebo všeobecných podmínek dle zákona o investičních pobídkách vzniká daňová povinnost *sui generis* dle

zákona o daních z příjmů, včetně sankcí s tím spojených. Subjekt s poskytnutou investiční pobídkou je tak postižen za neoprávněné čerpání výhody poskytnuté státem ve formě slevy na dani jako veřejné podpory. Stanovení penále dovozuje stěžovatel přímo ze zákona o investičních pobídkách a domnívá se, že kdyby penále nevyměřil, postupoval by v rozporu s tímto zákonem.

[14] I přes podání dodatečného daňového přiznání byl správce daně oprávněn penále stanovit, neboť k doměření daně v této části došlo nad rámec tvrzení uplatněného v dodatečném daňovém přiznání nebo na základě jiných okolností, než byly okolnosti uplatněné v dodatečném daňovém přiznání.

[15] Ke kasační stížnosti se vyjádřil též žalobce. Nesouhlasí s posouzením stěžovatele, že krajský soud nevěděl, o čem rozhoduje. Domnívá se, že krajský soud si byl plně vědom skutečnosti, že rozhoduje o penále vztahujícím se k investičním pobídkám, tedy jediném penále, které bylo správcem daně v dané věci vyměřeno. Krajský soud dle žalobce vycházel z jeho žalobní námitky, kde byl její předmět jasně identifikován a kde byla uvedena argumentace
napadající oprávněnost vyměření právě tohoto penále.

[16] Žalobce poukazuje na skutečnost, že § 5 odst. 5 zákona o investičních pobídkách nezakládá samu existenci penále, pouze odkazuje na povinnost penále odvést, pokud jeho existenci založí zvláštní právní předpis. Stěžovatel tedy musí svůj názor o povinnosti žalobce zaplatit penále podepřít výhradně daňovým řádem jako speciálním předpisem, na jehož základě může penále daňovým subjektům za určitých okolností vzniknout, to však nečiní.

[17] Pokud jde o stěžovatelem uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 250/2016 - 48, domnívá se žalobce, že smysl tohoto judikátu podporuje nikoliv stěžovatelovo, ale žalobcovo stanovisko, neboť z něj vyplývá, že při posuzování otázky oprávněnosti penále jde především o skutečnost, zda došlo k dobrovolnému podání dodatečného daňového přiznání, které vedlo ke zvýšení daně.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[19] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, 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 není důvodná.

[20] Předmětem sporu v nynější věci je pouze otázka oprávněnosti stanovení penále z částky doměřené daně, která vznikla neuznáním uplatňované slevy na dani.

[21] Předně považuje Nejvyšší správní soud za vhodné korigovat odůvodnění krajského soudu ve vztahu k časové působnosti právních předpisů a z ní vyplývající použitelnosti zákona na projednávaný případ. Ačkoliv přechodná ustanovení daňového řádu stanovila jako použitelný předpis ve vztahu k penále zákon o správě daní a poplatků, krajský soud konstatoval, že v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu měl žalovaný při posouzení penále aplikovat daňový řád, neboť jeho úprava je pro žalobce příznivější.

[22] Krajský soud vyšel ze správné premisy, tedy že penále má trestní povahu a je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, avšak v současném případě je toto konstatování bezpředmětné, neboť jak zákon o správě daní a poplatků, tak daňový řád obsahují totožnou úpravu, která se týká nyní projednávané věci.

[23] Ustanovení § 251 odst. 4 daňového řádu zní: „*Pokud je doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká.*“

[24] Taktéž §37b odst. 4 zákona o správě daní a poplatků: „*Pokud je dodatečně vyměřován základ daně a daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného hlášení, penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká.*“

[25] Vzhledem k tomu, že krajský soud shledal, že penále nemělo být vyměřeno vůbec, je dále bezpředmětná úvaha, zda daňový řád obsahuje pro žalobce příznivější sazbu penále, nicméně ani v této otázce rozdíl v právních úpravách nebyl, neboť při zvýšení daňové povinnosti oproti poslední známé dani stanovil jak zákon o správě daní a poplatků v § 37 odst. 1 písm. a), tak daňový řád v § 251 odst. 1 písm. a) sazbu 20 %.

[26] Tato vadná úvaha krajského soudu nevede k nezákonnosti rozsudku, neboť základní právní hodnocení, tedy že penále nemělo být vyměřeno, vzhledem k tomu, že daň byla doměřována na základě dodatečného daňového přiznání, je správné.

[27] Ustanovení § 143 odst. 1 d. ř. stanoví, že: „*daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejímu doměření na překážku.*“

[28] Doměření daně je možné buď na základě (dodatečného) daňového přiznání nebo z moci úřední. V nynějším případě bylo doměřovací řízení zahájeno na základě dodatečného daňového přiznání žalobce, přičemž k doměření daně došlo právě na základě informací v něm uvedených. Správce daně z moci úřední doměřovací řízení nezahajoval, pouze posoudil správnost stěžovatelem uplatněných údajů s využitím postupu k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu. Postup k odstranění pochybností však není totožný s daňovou kontrolou.

[29] Ustanovení o povinnosti uložit penále zjednodušeně říká, že pokud je daň doměřována podle dodatečného daňového přiznání, penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká. Samotný gramatický výklad tohoto ustanovení je nejasný – sousloví „podle dodatečného daňového přiznání“ a „částka, která je v něm uvedena“ může mířit jak na skutečnost, o které daňový subjekt informuje správce daně, tak i na výslednou částku

dodatečně přiznané daně. Touto otázkou se Nejvyšší správní soud zabýval již v rozsudku ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 250/2016 - 48 a dospěl k závěru, že vezme-li se v úvahu teleologický výklad, je zřejmé, že sousloví „částka, která je v něm uvedena“ hovoří o informaci, na základě které je následně daň doměřena.

[30] Ačkoliv výše uvedený rozsudek nedopadá na současný případ zcela, neboť v daném případě se jednalo o situaci, kdy daňový subjekt v dodatečném daňovém přiznání tvrdil jak okolnosti daň zvyšující, tak snižující, přičemž správcem daně byly uznány pouze okolnosti daň zvyšující, lze s nyní projednávanou věcí nalézt jistou míru analogie. Závěrem výše citovaného rozsudku bylo, že: *„po podání dodatečného daňového přiznání je tedy pro účely otázky stanovení penále třeba se zabývat tím, (i) zda se liší posledně stanovená daň od daně doměřené a jestliže ano, tak (ii) zda byla daň doměřena na základě tvrzení obsaženého v dodatečném daňovém přiznání. Jestliže byla daň doměřena na základě tvrzení obsaženého v dodatečném daňovém přiznání, tak se penále neuplatní, neboť došlo k dobrovolnému podání dodatečného daňového přiznání, které vedlo ke zvýšení daně. Jestliže však dochází k doměření daně nad rámec tvrzení uplatněných v dodatečném daňovém přiznání nebo z jiných okolností, než jsou okolnosti uplatněné v dodatečném daňovém přiznání, tak i přes podání dodatečného daňového přiznání se z takto nad rámec daňových tvrzení doměřené daně penále stanoví.“*

[31] Tento závěr lze tedy shrnout tak, že povinnost uhradit penále z doměřené daně vzniká pouze tehdy, jestliže je daň doměřována na základě daňově relevantní okolnosti, která nebyla tvrzena v řádném daňovém přiznání či dodatečném daňovém přiznání.

[32] V současné situaci okolnosti žalobcem tvrzeny byly, správce daně z těchto informací vyšel, v kasační stížnosti sám uvedl, že pochybnosti o správnosti uplatněné slevy získal až z příloh dodatečného daňového přiznání, které mu žalobce poskytl. Tyto poskytnuté informace zároveň s dalšími podklady, jež si od žalobce vyžádal v rámci postupu k odstranění pochybností, posoudil jinak, než žalobce, ale nejedná se o údaje, které by v daňovém přiznání nebyly vůbec obsaženy.
[33] Při posuzování tohoto případu je třeba vzít v úvahu také skutečnost, že penále má ve smyslu daňového řádu trestní povahu. Na základě tohoto východiska je třeba aplikovat zásadu nutnosti jasného znění zákona - *nulla poena sine lege certa* – a zásadu v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu – *in dubio pro mitius*. Zároveň se Nejvyšší správní soud neztotožnil s námitkou stěžovatele, že krajský soud nevěděl, o jakém penále rozhoduje. Právě ze skutečnosti, že penále bylo stanoveno jen ve vztahu k dani doměřené za neoprávněně nárokovanou slevu, proti čemuž žalobce v žalobě brojil, lze dovodit, že krajský soud rozhodoval o tomto penále, nikoliv o imaginárním penále jako celku, které vyměřeno nebylo. Přezkum krajského soudu probíhá v rozsahu žalobních bodů a argumentace vymezené žalobcem, krajský soud tedy ani nemohl přezkoumávat rozhodnutí stěžovatele z jiného hlediska. I ze stručného odůvodnění je zřejmé, ve vztahu k jakému penále krajský soud rozhodoval.

[34] Nedůvodná je i námitka stěžovatele, že povinnost žalobce uhradit penále z částky doměřené daně vyplývá přímo ze zákona o investičních pobídkách.

[35] Ustanovení § 5 odst. 5 zákona o investičních pobídkách stanoví (zvýraznění přidáno Nejvyšším správním soudem – pozn. NSS): *Není-li placení částek na pořízení*

dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku uvedeného v § 2 odst. 2 zahájeno do 24 měsíců ode dne doručení rozhodnutí o příslibu investičních pobídek nebo není-li zahájena výroba nejpozději do 3 let ode dne doručení rozhodnutí o příslibu investičních pobídek, aniž byla lhůta podle § 2 odst. 2 písm. f) prodloužena, 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. Totéž platí, zjistí-li se při kontrole, že nejsou plněny všeobecné podmínky stanovené v § 2. Zjistí-li se nesplnění zvláštních podmínek, postupuje se podle zvláštního právního předpisu. Tyto účinky má dle § 6a odst. 8 zákona o investičních pobídkách i nesplnění povinnosti zachovat dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, na který byla poskytnuta veřejná podpora. Výše citované ustanovení však nezakládá přímou povinnost žalobci k zaplacení penále. Jedná se o odkazovací normu, o čemž svědčí i formulace „podle zvláštních předpisů". Zvláštním předpisem je míněn zejména daňový řád, který právní úpravu o penalizaci obsahuje. Samotný zákon o investičních pobídkách tak povinnost zaplacení penále v případě zániku investiční pobídky přímo nestanoví.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[37] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalobce měl ve věci úspěch, přísluší mu proto náhrada nákladů. Náklady v jeho případě tvoří odměna a hotové výdaje zástupce, přičemž výše odměny za jeden úkon právní služby činí 3.100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.]. Soud proto žalobci přiznal částku 6.200 Kč za dva úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a vyjádření ke kasační stížnosti. Ke dvěma úkonům právní služby soud připočetl paušální náhradu hotových výdajů zástupce žalobce ve výši 300 Kč za jeden úkon, t. j. celkem částku 600 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu).

[38] Zástupkyně žalobce doložila, že je plátcem DPH, a proto jí náleží odměna navýšená o 21 % (§ 14 advokátního tarifu). Výše takto vypočtené odměny činí 8.228 Kč.

[39] Celkem tedy žalobci náleží náhrada nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem ve výši 8.228 Kč. Žalovaný je povinen ji uhradit k rukám žalobcovy zástupkyně v přiměřené lhůtě, kterou Nejvyšší správní soud stanovil v trvání 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 28. února 2018

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu