



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **BYTTEK BOHUMÍN a. s.**, se sídlem Bezručova 300, Nový Bohumín, Bohumín, zastoupen Mgr. Irenou Bílou, advokátkou se sídlem Revoluční 724/7, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2018, č. j. 45981/18/5200-11432-711891, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2019, č. j. 25 Af 66/2018 – 89,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2019, č. j. 25 Af 66/2018 – 89, **se zrušuje .**
- II.** Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 10. 2018, č. j. 45981/18/5200-11432-711891, **se zrušuje a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III.** Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám jeho zástupkyně, Mgr. Ireny Bílé, advokátky, na náhradě nákladů soudního řízení 34.055 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- IV.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů soudního řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předcházející řízení a rozsudek krajského soudu

[1] Ministerstvo průmyslu a obchodu rozhodnutím ze dne 16. 5. 2007, č. j. 6229/07/04300/01000, vydalo žalobci souhlas s poskytnutím investičních pobídek v podobě slevy na dani z příjmů a hmotné podpory vytváření nových pracovních míst v územní oblasti Karviná za předpokladu splnění všeobecných podmínek podle § 2 odst. 2 zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (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 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a zvláštních podmínek podle zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti. Žalobce uplatnil slevu na dani z titulu investiční pobídky za zdaňovací období 2007, dále za zdaňovací období 2008 a naposledy slevu na dani uplatnil za zdaňovací období 2010.

[2] Ke dni 1. 8. 2012 došlo k přeměně společnosti ŽDB Group a. s. rozdělením 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 železářny a. s.

[3] 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 příjmů právnických osob za zdaňovací 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 právnických osob 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 doměřena daň z příjmů právnických osob 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 10.562.835 Kč.

[4] Správce daně 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 porušil podmínku zachování investice vyplývající z § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách.

[5] Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 2. 2015 zamítl a napadené dodatečné platební výměry potvrdil. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Ostravě, který shledal důvodnou námitku neoprávněného stanovení penále. Rozhodnutí žalovaného proto rozsudkem ze dne 14. 9. 2017, č. j. 22 Af 27/2015 – 99, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. 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 žalobce tudíž uplatnil slevu na dani neoprávněně. Kasační stížnost žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 375/2017 – 38, zamítl.

[6] Žalovaný následně v záhlaví popsaným rozhodnutím dodatečné platební výměry částečně změnil tak, že vypustil povinnost zaplatit penále. Ve zbývajících částech ponechal beze změny.

[7] I proti v pořadí druhému rozhodnutí žalovaného žalobce brojil žalobou u krajského soudu, který ji zamítl.

[8] Konstatoval, že povinnosti obsažené v § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách a § 35a odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů nejsou ve vztahu úpravy obecné a speciální, protože nemají stejný předmět, což vyplývá z jazykového výkladu i z účelu těchto ustanovení. Podmínka zachování majetku obsažená v § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách se vztahuje na všechny příjemce investičních pobídek, ať již byly poskytnuty v jakékoliv formě. Podléhají jí proto též daňoví poplatníci, kteří uplatnili investiční pobídku ve formě slevy na dani. Zákon o investičních pobídkách upravuje povinnost zachovat nezměněný stav majetku (investice) po určitou dobu bez ohledu na čerpání slevy na dani, zákon o daních z příjmů upravuje povinnost konat (pořídít a evidovat) v návaznosti na čerpání slevy na dani, obě povinnosti se tak navzájem doplňují a příjemce investiční pobídky ve formě slevy na dani je povinen je plnit vedle sebe. Krajský soud současně dospěl k závěru, že žalobce byl povinen zachovat majetek nejméně do roku 2012 včetně.

[9] Soud uvedl, že pojem „zachování majetku“ není v zákoně o investičních pobídkách definován. Vyložil, že pod tímto pojmem lze rozumět takový stav, kdy státem podpořená investice 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. Žalobce byl přijetím podpory (slevy na dani) zavázán podmínkou zachování majetku dodržovat. Převedel-li majetek, který byl částečně podpořen využitou pobídkou, na třetí osobu, převedl i své panství nad ním a nemohl již dále ovlivnit, jak s ním bude nakládáno. Smluvní závazek nabyvatele zachovat majetek nemá z hlediska veřejného práva žádný význam. 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. Stát jako poskytovatel pobídky převodem majetku v důsledku přeměny žalobce ztratil možnost jakkoliv ovlivnit udržení pobídkou zamýšleného účelu, neboť mezi ním a žalobcovým nástupcem není žádný veřejnoprávní vztah.

[10] Následkem porušení podmínky zachovat majetek je podle krajského soudu pozbytí platnosti rozhodnutí o příslibu investičních pobídek a vznik povinnosti vrátit vše, co bylo získáno. Uplatnil-li žalobce slevu na dani, jeho daň byla stanovena nižší, než měla správně být. Byl proto povinen podat dodatečné daňové přiznání. Krajský soud žalobci přisvědčil, že výkon kontroly dodržení podmínky zachování majetku je výlučně v kompetenci Ministerstva průmyslu a obchodu (dále též jen „ministerstvo“). Správce daně nebyl oprávněn kontrolovat splnění podmínky zachování majetku, a pokud tak učinil, postupoval nezákonně. Tuto nezákonnost žalovaný zhojil v odvolacím řízení tím, že k výkonu kontroly dodržení podmínky zachování majetku vyzval v souladu s ustanovením § 7 odst. 3 písm. a) zákona o investičních pobídkách ministerstvo, které kontrolu provedlo se závěrem o jejím porušení. Podle krajského soudu bylo možno tuto vadu v odvolacím řízení zhojit.

[11] Krajský soud se neztotožnil s námitkou, že právní úprava je natolik nepřehledná a obtížně vyložitelná až nevyložitelná, že by v souladu se zásadou *in dubio mitius* měla být vyložena ve prospěch žalobce. Krajský soud výklad všech sporných ustanovení provedl, a to tak, aby šetřil i ústavní práva žalobce; námitka nevyložitelnosti tak podle něj důvodná není. Domnívá – li se žalobce, že možnost vícero výkladů je dána zejména u úpravy účinků porušení § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách, je zřejmé, že úprava vskutku na první pohled zcela jasná není a vyžaduje výklad. Z tohoto samotného faktu však nelze vyvozovat, že by odkaz uvedený

v osmém odstavci § 6a na účinky uvedené v § 5 odst. 5 zákona o investičních pobídkách nemohl být vůbec použit, tedy že by porušení § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách nemělo žádné následky tímto zákonem předpokládané.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika stěžovatele

[12] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost.

[13] Podle stěžovatele se v jeho věci § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách nepoužije, a to v důsledku aplikace speciálních ustanovení zákona o daních z příjmů. Ustanovení § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů je speciální vůči jakýmkoli ustanovením zákona o investičních pobídkách, na jejichž základě by bylo možno dovést možnost doměření daně stěžovateli. Stěžovatel souhlasí s krajským soudem, že oba zákony obecně nemají stejný předmět úpravy a překrývají se pouze v některých otázkách, z čehož je třeba vyvodit odpovídající závěry. V posuzované věci nejsou řešeny povinnosti příjemců slevy na dani (na což by dopadala úprava v zákoně o investičních pobídkách), ale povinnosti poplatníků daně z příjmů, kteří si uplatnili slevu na dani, jejíž pravidla nejsou v žádném případě a z žádné části upravena v zákoně o investičních pobídkách, ale v zákoně o daních z příjmů, který pouze tam, kde to považuje za vhodné, výslovně a konkrétně přejímá pravidla zákona o investičních pobídkách. Povinnosti vyplývající ze zákona o investičních pobídkách se nijak netýkají slevy na dani a daňového řízení, a nemohou být tedy důvodem pro doměření daně.

[14] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že byl povinen zachovat majetek i v roce 2012, tedy podle lhůty dle § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách. Ustanovení zákona o daních z příjmů [§ 35a odst. 2 písm. e), § 35b odst. 1 a 4] totiž toto pravidlo modifikovala, resp. vyloučila. Ve stěžovatelově případě tak bylo období, po které byl povinen zachovat majetek, pětileté a skončilo uplynutím roku 2011. Pokud by se snad mělo uplatnit časové pravidlo dle zákona o investičních pobídkách, bylo by možné daň doměřit pouze v této pětileté lhůtě, která již marně uplynula. Tuto zásadní argumentaci krajský soud bez srozumitelného důvodu odmítl.

[15] Z hlediska naplnění podmínky zachování majetku považuje stěžovatel za zásadní, že majetek je v podporovaném regionu skutečně zachován – stále stojí na stejném místě, plní svoji funkci a zaměstnává lidi. Povinnost zachovat majetek je tak plněna až do současnosti. Stěžovatel připomíná, že v souzeném případě nešlo o smluvní převod podpořeného majetku, ale přechod tohoto majetku při odštěpení části podniku podle § 243 odst. 1 písm. b) zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále jen „zákon o přeměnách“). Stěžovatel má veřejnoprávní povinnost zachovat majetek v regionu, je však pouze na něm, jak ji splní. Z ničeho nevyplývá, že by ji měl plnit „veřejnoprávně“. Stěžovatel zajistil zachování majetku do konce roku 2012 smluvně; je zjevné, že toto opatření bylo zcela dostačující. Skutečnost, že mezi stěžovatelem a nabyvatelem majetku není žádný veřejnoprávní vztah, nemění nic na tom, že závazek zachovat majetek byl splněn. Majetek se přesunul pouze právně mezi subjekty v tomtéž regionu.

[16] Podle stěžovatele nelze právní otázku, jaký následek vyvolává porušení podmínky zachovat majetek, řešit v podstatě pocitovým výkladem. První i druhá část § 5 odst. 5 zákona o investičních pobídkách je v zásadě postavena stejně – obě vycházejí z hypotézy, která se postihování povinnosti zachovat majetek podle § 6a odst. 2 téhož zákona nijak netýká. Pokud by zákonodárce chtěl, aby porušení podmínky zachování majetku bylo postihováno s ostatními podmínkami zákona o investičních pobídkách, zahrnul by ji mezi tyto ostatní podmínky, nebo by ji uvedl do hypotézy této normy. Neučinil-li tak, zamýšlel zřejmě, aby porušení povinnosti

zachovat majetek bylo řešeno podle předpisů příslušných právních oborů, zde podle zákona o daních z příjmů.

[17] Krajský soud nevzal v úvahu, že případy, kdy je daňový subjekt povinen u slevy na dani podat dodatečné daňové přiznání, jsou taxativně vypočteny ve speciálním § 37b odst. 7 zákona o daních z příjmů (*správně zřejmě § 35b odst. 7*). Pozbytí příslibu investiční pobídky ani porušení povinnosti zachovat majetek mezi těmito případy uvedeny nejsou. Získání příslibu je podmínkou pro to, aby mohl daňový subjekt slevu na dani uplatnit, ale tím jeho role v daňovém řízení končí. Stejně tak nehraje v daňovém řízení žádnou roli případné porušení povinnosti zachovat majetek podle zákona o investičních pobídkách – zákon o daních z příjmů preferuje vlastní podmínku podle § 35a odst. 2 písm. e) a vlastní jednotný časový rozsah dodržování podmínek slevy na dani podle § 35b odst. 4. I pokud by stěžovatel připustil, že důsledkem porušení povinnosti zachovat majetek, je „vrátit vše, co bylo získáno“ (§ 5 odst. 5 zákona o investičních pobídkách), stále by neexistoval právní podklad, který by ztotožnil tento postup s dodatečným vyměřením daně v daňovém řízení.

[18] Stěžovatel má pochybnost, zda jdou možnosti apelačního principu v řízení o odvolání až tak daleko, že lze zhojit zcela nezákonně vedené řízení, které bylo vůči stěžovateli vedeno zákonně až ve chvíli vydání rozhodnutí o odvolání. Závěry ministerstva byly do spisu vtěleny až těsně před vydáním rozhodnutí o odvolání, aniž by se k nim mohl stěžovatel vyjádřit. Krajský soud nijak nezhodnotil, že i samotná výzva daňových orgánů, aby ministerstvo provedlo kontrolu dodržení podmínky zachování majetku, byla podle všeho nezákonná, neboť nevycházela z informací, které žalovaný zjistil z obchodního rejstříku (jak tvrdí krajský soud), ale z informací obsažených v daňovém spisu, které byly kryty daňovou mlčenlivostí.

[19] Rozhodnutí o dani vychází z podkladů ministerstva, jejich zdůvodnění však již rozhodnutí nepoužívá a doměření daně se opírá o zcela jinou právní konstrukci, z větší části vytvořenou až v řízení před krajským soudem. Tento stav podle stěžovatele nelze zhojit. Finanční správa správnost závěrů ministerstva (které nelze podrobit samostatnému soudnímu přezkumu) ve svém rozhodnutí neobhájila.

[20] Stěžovatel na rozdíl od krajského soudu spatřuje kromě § 5 odst. 5 zákona o investičních pobídkách výkladové problémy i u dalších ustanovení. V souzené věci jsou dány podmínky pro výklad *in dubio mitius*.

[21] Stěžovatel navrhuje zrušení rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení, případně též zrušení rozhodnutí žalovaného a dodatečných platebních výměrů.

[22] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že období definované v § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů, po které mohl stěžovatel čerpat investiční pobídku, není relevantní. Tato lhůta nenahrazuje lhůtu pro splnění povinnosti pro zachování investice podle § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách, která představuje nejméně pět zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období, ve kterém daňový subjekt splnil všeobecné podmínky podle § 2 odst. 2 zákona o investičních pobídkách.

[23] Žalovaný dodal, že zákon o investičních pobídkách neobsahuje žádné ustanovení, podle kterého by k naplnění podmínky zachování majetku postačovalo i faktické udržení pobídkou zamýšleného účelu po stanovenou dobu. Přijetím tohoto výkladu by vůbec nebyla vyřešena otázka, od jakého subjektu by měl stát naplnění podmínky vyžadovat a s jakým subjektem by měl případné porušení podmínky řešit.

[24] Podle žalovaného stěžovatel nespécifikuje, v čem by měl spočívat výrazný posun v odůvodnění rozhodnutí oproti závěrům vyplývajícím z kontroly provedené ministerstvem. Informace o přeměně stěžovatele je veřejně dostupná v obchodním rejstříku, k porušení mlčenlivosti nedošlo. Stěžovatel byl se všemi průběžnými stanovisky i konkrétními závěry v průběhu odvolacího řízení seznámen (písemností ze dne 30. 9. 2014).

[25] Žalovaný má za to, že z právní úpravy plyne jednoznačný závěr – následky porušení podmínky v § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách upravuje odstavec 8 téhož ustanovení, podle kterého v případě nesplnění podmínky podle odstavce 2 nastávají účinky podle § 5 odst. 5 citovaného zákona. V § 5 odst. 5 zákona o investičních pobídkách jsou upraveny tři situace, kdy dojde k porušení zákona, přičemž třetí věta tohoto ustanovení dopadá na nesplnění zvláštních podmínek, kterými se podle § 2 odst. 1 zákona o investičních pobídkách rozumí podmínky stanovené zvláštními právními předpisy, konkrétně § 35a a § 35b zákona o daních z příjmů. Na stěžovatele dopadá § 35b zákona o daních z příjmů. Stěžovatel, který porušením povinnosti vyplývající z § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách pozbyl rozhodnutí o poskytnutí přísluby, přestal splňovat podmínky pro uplatnění slevy na dani a vznikla mu povinnost vrátit vše, co získal slevou na dani. Podle žalovaného tato právní úprava neobsahuje žádné nedostatky ve formě výkladových nejednoznačností.

[26] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[27] Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že neexistuje žádný důvod vykládat zákon o investičních pobídkách, a tím méně zákon o daních z příjmů, tak, že daňový subjekt byl povinen postupovat pouze způsobem povoleným výslovně těmito předpisy. Tato právní úprava vychází z opačného principu. Lze-li ze zákona výkladem dovodit, že měl na mysli zachování majetku v podpořeném regionu, pak k naplnění povinnosti stěžovateli postačovalo zachovat majetek v podpořeném regionu. Prokázání splnění povinnosti zachovat majetek by pak samozřejmě vždy leželo na daňovém subjektu. Stěžovatel vnímá doměření daně jako nespravedlivé. Nejde o situaci, kdy by se stěžovatel právními kličkami pokoušel vyhnout splnění povinnosti, která by jej očividně vážala, a správce daně by se pokoušel pro státní rozpočet zachránit prostředky, na které má vedle právního i morální nárok. Stát zde za vložené prostředky dostal od stěžovatele beze zbytku, co žádal a na co byly prostředky určeny.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[28] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a řádně zastoupenou, míří proti rozhodnutí, proti kterému je kasační stížnost přípustná, a je tedy projednatelná.

[29] Soud 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 přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[30] Soud se postupně zabýval těmito otázkami rozhodnými pro posouzení věci: a) byl stěžovatel povinen plnit povinnost „zachovat majetek“ podle § 6a odst. 2 o investičních pobídkách i v roce 2012?, b) pokud ano, splnil stěžovatel tuto povinnost?, c) pokud ne, jaké jsou důsledky nesplnění této povinnosti?, d) jaká je pravomoc daňových orgánů při kontrole povinnosti zachovat majetek a jak je zjišťován skutkový stav?

III.a) Doba plnění povinnosti zachovat majetek

[31] 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 skutečně vyšší 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.

[32] Ze shora citovaného ustanovení jednoznačně vyplývá, že příjemce veřejné podpory je povinen zachovat zde vymezený majetek v odpovídajícím rozsahu a skladbě *vždy* nejméně po dobu pěti zdaňovacích období následujících po období, kdy splnil všeobecné podmínky podle § 2 odst. 2 zákona o investičních pobídkách. Jde o minimální časové rozpětí pro plnění povinnosti zachovat majetek, u kterého je jasně vymezen jeho počátek (zdaňovací období, ve kterém byly splněny podmínky podle § 2 odst. 2) i konec (konec pátého zdaňovacího období následujícího po období, ve kterém došlo ke splnění podmínek).

[33] V nyní souzené věci není mezi účastníky řízení sporu, že stěžovatel všeobecné podmínky podle § 2 odst. 2 zákona o investičních pobídkách splnil ve zdaňovacím období roku 2007. Povinnost zachovat majetek mu tak svědčila v pěti následujících zdaňovacích obdobích, tj. v roce 2008, 2009, 2010, 2011 a 2012.

[34] Na trvání této minimální zákonem stanovené doby nemá žádný vliv skutečnost, v jakých zdaňovacích obdobích stěžovatel investiční pobídku (slevu na dani) skutečně uplatňoval. I v případě, že příjemce investiční pobídky v pátém (či čtvrtém, třetím atd.) zdaňovacím období následujícím po splnění všeobecných podmínek investiční pobídku neuplatňoval, neznamená to, že mu již povinnost zachovat majetek nesvědčí. Zákon pro takové situace nestanoví žádnou výjimku z povinnosti zachovat majetek, ale i v tomto případě trvá alespoň na minimální pětileté době, jejíž zkrácení neumožňuje.

[35] Z hlediska ustanovení zákona o investičních pobídkách regulujícího povinnost zachovat majetek je skutečná doba uplatňování investiční pobídky relevantní pouze tehdy, byla-li tato doba delší než pět zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období, ve kterém byly splněny všeobecné podmínky podle § 2 odst. 2 zákona o investičních pobídkách. V takovém případě by se skutečně neuplatnila tato minimální doba, ale doba delší, shodná s dobou uplatňování investiční pobídky.

[36] Naopak je zcela bez významu, že podle stěžovatele bylo posledním zdaňovacím obdobím, ve kterém si mohl uplatnit slevu na dani, zdaňovací období roku 2011. Jak již soud uvedl shora, minimální doba, po kterou je příjemce povinen zachovat majetek není odvislá od doby, po kterou byla či mohla být investiční pobídka uplatněna. I kdyby tedy v případě stěžovatele tímto obdobím byl rok 2011, nic to na povinnosti majetek zachovat v roce 2012 nezměnilo. Nadto je třeba zdůraznit, že ve stěžovatelově věci se podmínky uplatňování pobídky řídily zákonem o daních z příjmů ve znění účinném do 1. 7. 2007, ačkoli je stěžovatel přesvědčen o tom, že v jeho věci bylo nutno postupovat podle zákona ve znění účinném od 2. 7. 2007 – doba, po kterou mohl investiční pobídku uplatňovat tak byla desetiletá, nikoli pětiletá. K otázce právní úpravy aplikovatelné v posuzované věci se soud vyjadřuje níže.

III.a).1 Právní úprava aplikovatelná v souzené věci

[37] Byť vyřešení otázky, po jakou dobu mohl stěžovatel investiční pobídku ve formě slevy na dani uplatňovat, není pro posouzení kasační stížnosti stěžejní, bude se jí přesto soud níže alespoň stručně zabývat.

[38] V té souvislosti je třeba nejprve uvést, že stěžovatel dne 1. 9. 2006 předložil Agentuře pro podporu podnikání a investic CzechInvest záměr získat investiční pobídky. Ministerstvo průmyslu a obchodu dne 16. 5. 2007 vydalo rozhodnutí o příslibu investičních pobídek podle § 1 odst. 2 písm. a) a c) zákona o investičních pobídkách (sleva na dani z příjmů a hmotná podpora vytváření nových pracovních míst). Toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 22. 5. 2007.

[39] Podle § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 1. 7. 2007 *lze slevu na dani podle odstavce 1 uplatňovat po dobu deseti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za které lze slevu na dani uplatnit, je zdaňovací období, ve kterém poplatník splnil všeobecné podmínky podle zvláštního právního předpisu a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem, nejpozději však zdaňovací období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu. V případě, že byla lhůta pro splnění všeobecných podmínek prodloužena podle zvláštního právního předpisu, posunuje se počátek pro uplatnění slevy na dani z příjmů, nejdéle však o 2 roky.*

[40] Toto ustanovení bylo s účinností od 2. 7. 2007 novelizováno zákonem č. 159/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 159/2007 Sb.“), tak, že slevu na dani bylo možno nově uplatňovat po dobu pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období.

[41] Podle čl. V zákona č. 159/2007 Sb. (přechodná ustanovení) *investiční pobídky poskytnuté přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona zůstávají v platnosti za podmínek a v rozsahu, v jakém byly poskytnuty.*

[42] Stěžovatel se domnívá, že měl slevu na dani uplatňovat za podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů ve znění účinném od 2. 7. 2007, resp. ve znění relevantním pro jednotlivá zdaňovací období, ve kterých slevu na dani skutečně uplatnil. Podle stěžovatelova názoru je totiž nutno výrazem „poskytnutí investiční pobídky“ rozumět nikoli vydání rozhodnutí o poskytnutí příslibu investiční pobídky, ale okamžik, kdy byla investiční pobídka skutečně uplatněna (čerpána, resp. kdy ji stát „skutečně“ poskytl).

[43] Tento výklad nepovažuje soud za správný.

[44] Je pravdou, že zákon o investičních pobídkách ani zákon o daních z příjmů pojem „poskytnutí investiční pobídky“ nedefinují. Ze systematického výkladu jednotlivých ustanovení (zejména) zákona o investičních pobídkách však lze dovodit, že poskytnutím investiční pobídky se rozumí vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek, nikoli její skutečné uplatňování (čerpání). Například § 4 odst. 1 věta druhá za středníkem zákona o investičních pobídkách stanoví, že [žadatel] *v návrhu uvede, které investiční pobídky by mohly být poskytnuty, jejich výši a podmínky jejich uplatnění.* Zákon zde tedy odděluje fázi poskytnutí investiční pobídky a fázi jejich uplatňování a neztotožňuje je, jak to činí stěžovatel. Obdobně podle § 5 odst. 4 v písm. c) téhož zákona se v rozhodnutí o příslibu investičních pobídek uvedou podmínky, za kterých lze investiční pobídky *črpat* a podle písm. e) podmínky, za nichž se veřejná podpora *poskytuje*. Ani zde tedy zákon neztotožňuje pojmy čerpání (uplatňování) investičních pobídek a jejich poskytování. Podle Nejvyššího správního soudu je zjevné, že pokud by zákonodárce hodlal časovou působnost daňových zákonů odvozovat od okamžiku, kdy byla investiční pobídka skutečně uplatněna (čerpána), zvolil by v přechodných ustanoveních nikoli termín „poskytnuty“ (investiční pobídky), ale právě „uplatněny“ či „čerpány“.

[45] Soud si je vědom skutečnosti, že zákon o investičních pobídkách nepoužívá pojem „poskytnutí investiční pobídky“ konzistentně, neboť jej například v § 7 odst. 5 větě první používá právě ve významu „uplatňování“. Tato legislativně-terminologická nesoudržnost citovaného zákona však není natolik zásadní, že by mohla zpochybnit shora provedený systematický výklad.

[46] Ostatně přechodná ustanovení obsažená v čl. V zákona č. 159/2007 Sb. hovoří o „platnosti“ poskytnuté investiční pobídky. Platnost je vlastností spojovanou s rozhodnutím, nikoli s hmotněprávním nárokem (zde v podobě slevy na dani). Též z tohoto důvodu je proto podle soudu nutno pojem „poskytnutí investiční pobídky“ ztotožnit s vydáním rozhodnutí o příslibu, neboť jen to je způsobilé, na rozdíl od slevy na dani, po účinnosti novely zůstat v platnosti. Jak poukazuje sám stěžovatel, bylo by též značně nepraktické a právní jistotu ohrožující, pokud se podmínky uplatňování investičních pobídek ve formě slevy na dani posuzovaly vždy podle odlišné právní úpravy účinné ve zdaňovacím období, za které je sleva na dani uplatňována.

[47] Nyní projednávaný případ názorně demonstruje, že mnohé zásadní podmínky se mohou v období čerpání investičních pobídek změnit. Je proto jen velmi těžší představitelné, jak by se při stěžovatelově výkladu, ztotožňujícím poskytnutí investiční pobídky s jejím uplatňováním, posuzovaly dopady změn dotčených zákonů např. při zkrácení desetileté doby pro uplatňování na polovinu, pokud by k takové změně došlo, například v osmém roce uplatňování investiční pobídky. Je zjevné, že stěžovatelem zastávaný výklad by vedl k absurdním až neřešitelným situacím.

[48] Shora uvedené podporuje též důvodová zpráva k zákonu č. 159/2007 Sb. Nevyplývá z ní sice nic ve vztahu k přechodným ustanovením k zákonu o daních z příjmů, k čl. II odst. 1 (přechodná ustanovení k zákonu o investičních pobídkách), který je formulován shodně jako čl. V, však uvádí, že *v souladu s principem právní jistoty zůstávají zachovány podmínky čerpání investičních pobídek, o kterých již bylo rozhodnuto. Z důvodové zprávy lze tedy dovodit, že předcházející právní úprava (účinná do 1. 7. 2007) se použije na ty investiční pobídky, o kterých již bylo rozhodnuto* - za rozhodnutí o investiční pobídce pak nelze považovat nic jiného než rozhodnutí o příslibu investičních pobídek. I s ohledem na důvodovou zprávu je proto nutno pojem „poskytnutí investiční pobídky“ ztotožnit s vydáním rozhodnutí o příslibu investičních pobídek.

[49] Na základě shora uvedeného lze učinit závěr, že ve stěžovatelově případě bylo nutno aplikovat zákon o daních z příjmů (a zákon o investičních pobídkách) ve znění účinném do 1. 7. 2007. Slevu na dani proto bylo možno uplatňovat deset, nikoli pět, po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích.

[50] Jak však již soud zdůraznil shora, ať už by platila pětiletá či desetiletá doba pro uplatňování investiční pobídky, stěžovatel by měl v každém případě povinnost zachovat majetek v roce 2012, neboť v tomto roce teprve uplynula zákonem stanovená minimální doba, po kterou bylo nutno tuto povinnost plnit.

III.a).2 Vztah § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách a § 35a odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů

[51] Stěžovateli dále nelze přisvědčit, že by se na něj, resp. obecně na příjemce investičních pobídek ve formě slevy na dani, povinnost obsažená v § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách nevztahovala vůbec.

[52] Takový závěr z dotčeného ustanovení nevyplývá. Naopak jednoduchým jazykovým výkladem lze dospět k závěru, že se toto ustanovení vztahuje na každého příjemce všech druhů investičních pobídek, neboť výslovně odkazuje na všechny pobídky podle § 1 odst. 2 zákona o investičních pobídkách, přičemž žádnou z forem z investičních pobídek uvedených v tomto ustanovení ze své věcné působnosti nevylučuje. Podle § 1 odst. 2 písm. a) tohoto zákona

se investiční pobídkou rozumí též sleva na daních z příjmů ve smyslu zákona o daních z příjmů. I na příjemce investiční pobídky ve formě slevy na dani je proto toto ustanovení plně aplikovatelné.

[53] Dále je třeba připomenout, že § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách dobu pro plnění povinnosti zachovat majetek spojuje právě s dobou uplatňování investiční pobídky ve formě slevy na dani. Z tohoto pohledu by proto byla zcela nelogická argumentace, že se povinnost obsažená v tomto ustanovení při uplatňování slevy na dani neuplatní.

[54] Soud nepovažuje za případnou kasační argumentaci, podle které povinnost zachovat majetek obsaženou v § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách lze ztotožnit s povinností dle § 35a odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů. Splněním této povinnosti by podle stěžovatele byla povinnost zachovat majetek eliminována, neboť jde o ustanovení speciální k § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách.

[55] Podle § 35a odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů je jednou ze zvláštních podmínek, za kterých lze uplatnit slevu na dani též to, že poplatník pořídí a eviduje v majetku dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek nejméně v částkách uvedených ve zvláštním právním předpise [kterým je § 2 odst. 2 písm. e) zákona o investičních pobídkách].

[56] Stěžovateli lze přisvědčit, že obě citované povinnosti (tedy zachovat majetek a pořídít a evidovat majetek předepsaným způsobem) spolu úzce souvisí. Ze zákona o daních z příjmů však nevyplývá, že by povinnost obsažená v § 35a odst. 2 písm. e) měla nahrazovat, resp. vylučovat povinnost stanovenou pro příjemce investiční pobídky ve formě slevy na dani obsaženou v § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách. Soud se neztotožňuje se stěžovatelským názorem, že § 35a odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů představuje speciální úpravu a že „věcně jde v zásadě o totéž pravidlo“.

[57] Skutečnost, že jde o vzájemně odlišné povinnosti, lze dovodit již z jazykového výkladu dotčených ustanovení. Je zjevné, že význam a obsah pojmů „pořídít a evidovat“ majetek a „zachovat“ majetek je odlišný. První z uvedených pojmů znamená, že povinností příjemce investiční pobídky je majetek opatřit a vést v evidenci (tedy určitým kvalifikovaným způsobem sledovat) – zjevně tak míří k povinnostem souvisejícím s účtováním o podpořeném majetku. Naproti tomu druhý ze zmíněných pojmů míří svým obsahem k faktické stránce věci – lze jej ztotožnit s povinností majetek „udržet“ (jak správně konstatoval též krajský soud), tedy docílit toho, že skutečně existuje (zde bez ohledu na to, jakým způsobem je tento majetek evidován). Shora nastíněná odlišnost obou pojmů se pak odráží též ve výkladu samotné povinnosti „zachovat majetek“ obsažené v § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách, kterou, jak soud uvedl, nelze jednoduše ztotožnit s povinností mít jej ve „své evidenci“.

[58] Závěr, že se jedná o různé povinnosti, plyne též ze skutečnosti, že doba, po kterou je třeba tyto povinnosti plnit, je (resp. může být) odlišná. Pokud by šlo, jak tvrdí stěžovatel, o stejné pravidlo (tedy pravidlo se stejným obsahem a účelem), měly by být podle názoru soudu shodné též doby, po které je nutno tato pravidla respektovat. Nicméně není tomu tak. Zatímco podmínka pořízení a evidování majetku v účetnictví poplatníka (příjemce investiční pobídky) musí být splněna po dobu (skutečného) uplatňování slevy na dani, povinnost zakotvenou v § 6a odst. 2 zákona o investičních podmínkách je třeba plnit nejméně po dobu pěti zdaňovacích období následujících po období, ve kterém příjemce investiční pobídky splnil všeobecné podmínky, tedy po dobu, která ve svém důsledku může být delší, než doba uplatňování slevy na dani (a to v případě, kdy je sleva na dani uplatňována v méně zdaňovacích obdobích, než je pět období po splnění všeobecných podmínek). Časové odlišení obou povinností úzce souvisí s účelem, které má jejich dodržování plnit – překryv doby uplatňování slevy na dani a doby pro plnění povinnosti pořídít a evidovat majetek zajišťuje, že majetek zůstane u příjemce (v jeho účetnictví) po dobu skutečného uplatňování investičních pobídky. Doba uplatňování investiční pobídky a doba pro plnění povinnosti zachovat majetek se však překrývat nemusí –

zde je účel jednoznačný, tedy v případě relativně rychlého uplatňování investičních pobídek zabránit rychlému odlivu podpořeného majetku (tj. zajistit udržitelnost podpořené investice).

[59] Právě odlišný účel obou povinností je podle soudu dalším podstatným důvodem, pro který je nelze zaměňovat. Důvodem, pro který byla povinnost pořídit a evidovat dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek do zákona o daních příjmů s účinností od 1. 1. 2004 (zákonem č. 438/2003 Sb.) včleněna, je zakotvení pravidla, že slevu na dani lze uplatnit až za zdaňovací období, ve kterém je pořizovaný majetek uveden do užívání, tedy že lze pro účely plnění všeobecných podmínek podle zákona o investičních pobídkách započítávat jen „hotové“ dokončené dlouhodobé majetky, nikoli částky vynaložené na pořízení majetku, které jsou pouze evidované na pořizovacích (kalkulačních) účtech (srov. Martincová, D. a kol. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2017). Základním účelem povinnosti majetek pořídit a evidovat je tedy požadavek na uplatnění investičních pobídek až ve chvíli, kdy příjemce podpořený majetek skutečně uvede do užívání (nepostačuje pouze vynaložení nákladu) a po dobu čerpání pobídky bude stále v majetku příjemce (který bude moci investičními pobídkami kompenzovat náklady, které v souvislosti s pořízením majetku vznikají). Naproti tomu povinnost zachovat majetek směřuje k naplnění účelu poskytnutí investiční pobídky jako celku, tedy k zachování podpořeného majetku v daném regionu a zabránění rychlému odlivu investic z podpořeného regionu, tedy jinými slovy k udržitelnosti podpořeného záměru.

[60] Lze tedy shrnout, že ač spolu povinnosti obsažené v § 35a odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů a § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách úzce souvisejí, jde o pravidla odlišná, která musí příjemce investiční pobídky ve formě slevy na dani společně dodržovat.

[61] Použití § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách není, jak namítá stěžovatel, v případě slevy na dani vyloučeno ani tím, že podle § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů *poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky podle zvláštního právního předpisu a na kterého se nevztahuje ustanovení § 35a, může, splnil-li všeobecné podmínky stanovené zvláštním právním předpisem a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem, uplatnit slevu na dani.*

[62] Podle soudu je zjevné, že § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů neobsahuje taxativní výčet všech podmínek, resp. povinností, které musí příjemce investiční pobídky (s)plnit. Kromě podmínek spadajících do jedné ze dvou skupin v tomto ustanovení výslovně uvedených existují i další zákonem předpokládané podmínky, které nespádají ani do skupiny všeobecných podmínek podle § 2 odst. 2 zákona o investičních pobídkách, ani do skupiny zvláštních podmínek podle zákona o daních z příjmů (§ 35a odst. 2). Lze zmínit například podmínky obsažené v § 35a odst. 1 zákona o daních z příjmů (podmínka získání příslibu, zahájení podnikání pro poskytnutí příslibu a registrace podle zvláštního právního předpisu) a v písm. a) a b) téhož ustanovení, podmínky v § 6a zákona o investičních pobídkách a v neposlední řadě též podmínky stanovené pro čerpání investičních pobídek v rozhodnutí o příslibu, které musí příjemce za účelem řádného čerpání investiční pobídky plnit.

[63] Stejně tak stěžovatelův výklad nelze dovodit ani z § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů. Ten sice stanoví, že *nedodrží-li poplatník některou z podmínek uvedených v § 35a odst. 2, s výjimkou podmínky uvedené v odstavci 2 písm. a), nebo některou ze všeobecných podmínek stanovených zvláštním právním předpisem, nárok na slevu podle odstavce 1 zaniká a poplatník je povinen podat dodatečné daňové přiznání za všechna zdaňovací období, ve kterých slevu uplatnil. Nedodrží-li poplatník podmínku uvedenou v § 35a odst. 2 písm. a), nárok na slevu za zdaňovací období, ve kterém tato podmínka nebyla dodržena, se snižuje o částku ve výši součinu dvojnásobku sazby daně podle § 21 odst. 1 a té části změny základu daně po snížení o položky podle § 20 odst. 8 a § 34, která vznikla porušením podmínky podle odstavce 2 písm. a), a poplatník je povinen podat dodatečné daňové přiznání za všechna zdaňovací období, ve kterých podmínku nedodržel. Sleva na dani nemůže dosáhnout záporných hodnot.*

[64] Stěžovateli není možno přisvědčit, že § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů je jediným ustanovením upravujícím situace, za kterých dojde k zániku nároku na investiční pobídku (slevu na dani). Stěžovatelův výklad, že nárok zaniká pouze tehdy, jsou-li dány okolnosti podle § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů, nemá v zákoně oporu. Zejména zákon o investičních pobídkách, který nevyklučuje použití svých sankčních ustanovení též na investiční pobídky ve formě slevy na dani, obsahuje ustanovení regulující situace, za kterých nárok na pobídku zaniká (srov. např. § 5 odst. 5).

[65] Soud ke všem shora předestřeným argumentům závěrem konstatuje, že stěžovatelův nesprávný výklad dotčených ustanovení vyplývá z ničím nepodloženého předpokladu o striktním oddělení postavení (právníké) osoby jako příjemce investiční pobídky a na druhé straně jako poplatníka daně z příjmů, který uplatňuje slevu na dani.

[66] Postavení příjemce investiční pobídky ve formě slevy na dani a poplatníka daně z příjmů uplatňujícího slevu na dani nelze posuzovat odděleně již jen proto, že jde o dvě strany téže mince, neboť v obou případech se jedná stále o uplatňování téže slevy na dani jako „daňové“ investiční pobídky. Prolínání obou těchto v zásadě dvojediných pozic, stejně jako zákona o investičních pobídkách a zákona o daních příjmů (a navazující procesní úpravy obsažené v daňovém řádu), je proto zcela nevyhnutelné. Oddělení a samostatné posuzování práv a povinností osoby z hlediska těchto dvou postavení je nereálné a v praxi neproveditelné. Soud tímto nezpochybňuje, že v případě slevy na dani z příjmů uplatňované z jiného titulu (nikoli jako investiční pobídky) se zákon o investičních pobídkách neuplatní (srov. např. slevy na dani podle § 35ba zákona o daních z příjmů). Je-li však sleva na dani čerpána jako forma investiční pobídky, je třeba postupovat podle obou předpisů.

[67] Z hlediska vztahu obou předpisů nelze vyvodit obecný závěr ohledně jejich speciality jednoho vůči druhému, jak se snaží tvrdit stěžovatel. Oba zákony je nutno vždy posuzovat komplexně, v jejich vzájemné souvislosti, přičemž v určitých aspektech lze dospět k závěru o specialitě zákona o daních z příjmů vůči zákonu o investičních pobídkách (srov. např. rozsudek ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009 – 109), v jiných případech půjde spíše o vztah komplementární. Právě v takovém vztahu jsou oba zákony z hlediska podmínek, které musí příjemci investičních pobídek plnit. Jde-li totiž o investiční pobídku ve formě slevy na dani, bude příjemce standardně muset plnit povinnosti vyplývající jak ze zákona o investičních pobídkách, tak povinnosti podle zákona o daních z příjmů (a samozřejmě též z rozhodnutí o příslibu investičních pobídek).

[68] S ohledem na vše shora uvedené proto soud shrnuje, že stěžovatel měl povinnost zachovat majetek podle § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách, a to i v roce 2012.

III.b) Povinnost zachovat majetek

[69] Soud se dále zabýval otázkou, zda stěžovatel povinnost zachovat majetek porušil, či nikoli, pokud došlo k přeměně stěžovatele popsané v bodu [2] tohoto rozsudku za současného přechodu veškerého investičními pobídkami podpořeného majetku na nástupnickou společnost ŽDB Drátovna a. s.

[70] Podle žalovaného zákon o investičních pobídkách výrazem „zachovat majetek“ míní povinnost fyzického zachování majetku (v předepsaném rozsahu a skladbě) v daném regionu a současně ve vlastnictví příjemce investiční pobídky. Jestliže byl příjemce investiční pobídky povinen pořídit dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, byl též povinen zachovat jej po minimální uvedené dobu. Tuto povinnost nelze interpretovat pouze jako zachování umístění majetku na určitém území, nýbrž jako zachování stavu vzniklého v důsledku pořízení investice, tj. zachování vlastnictví. Hlavním smyslem této podmínky je podle žalovaného zabránit zneužívání systému pro krátkodobé vyčerpání investičních pobídek a následné ukončení výroby nebo její přesun. Přechodem podpořeného majetku formou rozdělení odštěpením stěžovatele

na třetí osobu před uplynutím doby stanovené pro zachování podpořeného majetku došlo podle žalovaného k jednoznačnému porušení podmínky stanovené v § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách.

[71] Podle stěžovatele pro dodržení povinnosti zachovat majetek postačuje, pokud je dotčený majetek zachován v daném regionu, čímž je naplněn účel poskytnuté investiční pobídky. Stěžovatel zdůrazňuje, že dotčený majetek (který přešel na nástupnickou společnost) byl v daném regionu zachován i po přeměně rozdělením odštěpením a je zde zachován až do současnosti.

[72] V souvislosti se shora předestřeny argumentačními pozicemi účastníků řízení musí soud nejprve korigovat názor stěžovatele, že podle správních orgánů a krajského soudu k naplnění povinnosti zachovat majetek postačuje, že majetek zůstane ve vlastnictví příjemce investiční pobídky, bez ohledu na to, zda zůstává v daném regionu, či nikoli. Jak z argumentace žalovaného, tak krajského soudu totiž jednoznačně vyplývá, že pro naplnění povinnosti zachovat majetek požadují jak jeho zachování v regionu, tak zachování ve vlastnictví příjemce investiční pobídky, tedy kumulativní naplnění obou podmínek. Stěžovatel naproti tomu argumentuje, že postačuje splnění první z citovaných podmínek.

[73] Dále Nejvyšší správní soud stěžovateli přisvědčuje, že krajský soud nesprávně použil v odůvodnění svého rozsudku pojem „převod majetku na třetí osobu“, neboť se ve skutečnosti jednalo o přechod části jmění (s označením „Drátovna“) při přeměně společnosti odštěpením na právního nástupce. Současně lze stěžovateli přitakat, že povinnost zachovat majetek je primárně povinností vyplývající z práva investičních pobídek, nikoli povinností daňovou (byť důsledky porušení této povinnosti mají dopad do daňových povinností). Tyto drobné nepřesnosti v argumentaci krajského soudu však nemají žádný vliv na srozumitelnost právních závěrů obsažených v odůvodnění napadeného rozsudku.

[74] Nyní již k výkladu pojmu zachovat majetek.

[75] Soud na tomto místě pro přehlednost opakuje znění § 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.

[76] Jak již soud shrnul výše, mezi účastníky řízení je sporné, zda pro dodržení povinnosti zachovat majetek podle citovaného ustanovení postačuje zachovat majetek v podporovaném regionu bez ohledu na to, kdo má tento majetek ve vlastnictví. Jinak řečeno, otázkou zůstává, zda je nutné, aby investici (majetek) v podporovaném regionu zachovával právě příjemce investiční pobídky, a to tak, že ji má ve svém vlastnictví, nebo postačuje, že majetek je v regionu zachován bez ohledu na to, kdo jej vlastní.

[77] Pro první z uvedených variant by bylo možno argumentovat tím, že příslib investiční pobídky je poskytován konkrétní osobě – příjemci. Právě jeho vážou zákonem a příslibem stanovené podmínky při uplatňování investiční pobídky, pouze jemu plynou důsledky z porušení zákonem stanovených povinností. Musí to být proto právě příjemce, který je povinen tyto povinnosti sám a nezprostředkovaně plnit. Je-li touto povinností zachovat majetek, musí ji plnit příjemce sám, přičemž zachovat majetek není možno jinak, než že jej bude mít ve svém vlastnictví, neboť v opačném případě nemůže nadále ovlivnit, jak bude s tímto majetkem

nakládáno. Poskytnutím příslibu investiční pobídky vzniká mezi jeho příjemcem a státem veřejnoprávní vztah, do kterého nemohou vstupovat třetí osoby.

[78] Výše popsaný přístup k výkladu pojmu „zachovat majetek“ zastává žalovaný i krajský soud. Podle Nejvyššího správního soudu však takový výklad neobstojí. Žalovaný ani krajský soud nepřináší žádné přesvědčivé argumenty, pro které by měla být součástí povinnosti zachovat majetek též povinnost mít jej ve svém vlastnictví. Jak soud rozebírá níže, jazykový, systematický ani teleologický výklad pro takový přístup neposkytují žádnou oporu.

[79] Nejvyšší správní soud konstatuje, že zákon o investičních pobídkách ani zákon o daních z příjmů pojem „zachovat majetek“ nedefinují a nevykládají. Současně tento pojem nelze kromě § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách nalézt v žádném jiném ustanovení tohoto zákona.

[80] Definici pojmu zachovat majetek nelze nalézt ani v nařízení Komise (ES) č. 1628/2006 ze dne 24. října 2006 o použití článků 87 a 88 Smlouvy na vnitrostátní regionální investiční podporu (dále též „nařízení“), na jehož základu bylo též vydáno rozhodnutí o příslibu stěžovateli, a které tedy bylo účinné v době poskytnutí investiční pobídky.

[81] Nařízení v čl. 4 odst. 2 písm. a) stanoví, že *kromě obecných podmínek pro vynětí stanovených v tomto nařízení musí podpora na počáteční investice splňovat tyto zvláštní podmínky: investice musí být v regionu, kde se podpora poskytuje, zachována alespoň po dobu pěti let, nebo tři let v případě malých a středních podniků, po dokončení celé investice.* Podmínka uvedená v prvním pododstavci písm. a) nebrání výměně zařízení nebo vybavení, které během období uvedeného v uvedeném písmenu zastará v důsledku rychlých technologických změn, za podmínky, že daná hospodářská činnost zůstane v daném regionu zachována po tuto minimální dobu.

[82] Podpůrně lze odkázat též na Pokyn k regionální podpoře na období 2007 – 2013 (2006/C 54/08), který v bodu 40 uvádí, že *za účelem zajištění skutečného a trvalého příspěvku investice k rozvoji regionu, je nutné regionální investiční podporu podmínit požadavkem, aby předmětná investice zůstala v daném regionu nejméně pět let po její realizaci.*

[83] Obdobné ustanovení obsahovala též Pravidla pro národní regionální podporu (98/C 74/06), která byla do zákona o investičních pobídkách v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie promítnuta mimo jiné právě včleněním sporného § 6a, a to zákonem č. 19/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, účinným od 1. 5. 2004. Podle čl. 1 pravidel je regionální podpora určena *ke rozvoji znevýhodněných regionů podporováním investic a tvorby pracovních míst v trvale udržitelném kontextu. Podporuje rozšíření, modernizaci a rozrůzněné činnosti provozované, 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 udržetím investic a vytvořením pracovních míst ve znevýhodněných regionech po minimální dobu.* Podle čl. 4.10 pravidel musí být podpora *pro počáteční investice podmíněna udržetím investice po dobu nejméně pěti let, a to prostřednictvím platební metody nebo podmínek spojených s jejím získáním.*

[84] Gramatickým výkladem § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách [podpůrně ve spojení s čl. 4 odst. 2 písm. a) nařízení, pokynem a pravidly] lze dospět k dílčímu závěru, že povinnost zachovat majetek je povinností příjemce investiční pobídky udržet majetek v podporovaném regionu. Dotčené ustanovení neuvádí, jakým způsobem má příjemce tuto svou povinnost plnit; kromě podmínek týkajících se rozsahu a skladby majetku a doby pro plnění povinnosti nestanoví žádné další omezující podmínky. Z žádné části tohoto ustanovení neplyne, že by povinnost zachovat majetek byla vázána na udržení vlastnického práva k podpořenému majetku.

[85] Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že měl-li zákonodárce v úmyslu spojit povinnost zachovat majetek s udržetím vlastnictví k majetku, muselo by být dotčené ustanovení

formulováno jinak, tedy muselo by obsahovat povinnost zachovat majetek ve vlastnictví příjemce investiční pobídky.

[86] V tomto ohledu lze podpůrně zmínit, že teprve ve znění účinném od 6. 9. 2019 zákon o investičních pobídkách v § 6a odst. 2 písm. a) výslovně stanoví, že příjemce je povinen *využívat a zachovat ve svém majetku a v místě realizace investiční akce dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, na který byla poskytnuta investiční pobídka, v rozsahu odpovídajícím skutečné výši dosud čerpané podpory (...)*. Důvodová zpráva k zákonu č. 210/2019 Sb., kterým bylo toto ustanovení novelizováno, uvádí, že jde o zpřesnění *za účelem zvýšení právní jistoty příjemců v souladu s požadavkem Evropské komise. V textu se doplňuje, že příjemce je povinen způsobilý majetek využívat a zachovat ve svém majetku a v místě realizace investiční akce. Tyto skutečnosti vycházejí z obecného nařízení o blokových výjimkách a jsou implicitně obsaženy i v jiných ustanoveních zákona o investičních pobídkách, příp. zákona o daních z příjmů*. Zákonomárcé tedy povinnost zachovat majetek „ve svém majetku“ (slovy zákona) zavedl až s účinností od 6. 9. 2019; nebyla-li do té doby v zákoně obsažena, nelze ji libovolně, a v neprospěch daňového subjektu dovozovat nad rámec zákona.

[87] Dále je třeba připomenout, že zákon o investičních pobídkách ani zákon o daních z příjmů přeměnu rozdělením odštěpením nezakazoval. Zákon o daních z příjmů v § 35a odst. 2 písm. c) jako jednu ze zvláštních podmínek pro uplatňování slevy na dani pouze stanovil, že poplatník nesmí být *zrušen, nebude vůči němu zahájeno konkurzní řízení, nesloučí se s jiným subjektem, nebo nepřevzme jmění společnosti, jenž bude zrušena bez likvidace (převod jmění na společníka)*. Zákon zde tedy za účelem řádného plnění účelu investičních pobídek zakazoval určité typy přeměn. Výkladem žalovaného by fakticky došlo k zákazu jakékoli přeměny příjemce investiční pobídky spojené s přechodem podpořeného majetku, což by bylo z hlediska obchodních korporací značně omezující. Pokud by zákonodárcé zamýšlel zatížit příjemce investičních pobídek takto tíživým omezením, měl je do zákona výslovně vtělit.

[88] Stěžovatelův výklad je též v souladu se smyslem a účelem zákona o investičních pobídkách a obecně se systémem regionálních investičních podpor.

[89] Základním smyslem investičních pobídek je podpořit rozvoj znevýhodněných regionů tak, aby docházelo k rozšíření a modernizaci stávajících provozů a vytváření provozů nových za současného vytváření nových pracovních míst. Aby byl tento smysl naplněn a byla omezena možnost jejich zneužívání jejich rychlým uplatněním s následným odlivem investice do jiných regionů, či úplným ukončením činnosti, je třeba trvat na udržení investice ve znevýhodněném regionu po určitou stanovenou dobu. Investiční pobídky tedy primárně nesměřují k podpoře konkrétního podnikatelského subjektu (příjemce investiční pobídky) v jeho rozvoji, ale jsou navázány na konkrétní region. Při posuzování splnění účelu investičních pobídek je tedy třeba v první řadě trvat na tom, že investice je zachována v určitém místě; další okolnosti „zachování“ jsou z tohoto pohledu podružné.

[90] Na tomto místě je třeba též zdůraznit, že podle rozhodnutí o příslibu byly stěžovateli investiční pobídky poskytnuty mimo jiné za předpokladu, že pořídí dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek v územní oblasti Karviná ve stanovené výši, a to *za účelem rozšíření stávající výroby lan, ocelových výztuží a zvýšení užitečných vlastností tažených drátů*. Ani rozhodnutím o příslibu nebyl stěžovatel vázán k plnění tohoto účelu tím, že podpořený majetek bude (i po vyčerpání investičních pobídek) ve stěžovatelově vlastnictví.

[91] Soud proto plně souhlasí se stěžovatelem, že rozdělením odštěpením při zachování podpořeného majetku v regionu nedošlo k nežádoucímu odlivu podporované investice a obecný i konkrétní účel poskytnuté investiční pobídky, který vyplývá ze zákona o investičních pobídkách i z rozhodnutí o příslibu, byl zachován. Pro stát ani pro region tak s touto transakcí nebyly spojeny žádné nežádoucí účinky.

[92] Povinnost zachovat majetek i nadále nesl stěžovatel jako příjemce investiční pobídky. Přechodem části jmění (tedy i majetku, kterého se poskytnutá investiční pobídka týkala) nedošlo k ukončení veřejnoprávního vztahu mezi stěžovatelem a státem. Byl to stěžovatel, kdo nadále musel prokázat, že majetek je po stanovenou dobu v regionu zachován. Správce daně pak mohl lehce (např. provedením místního šetření u nástupnické společnosti) ověřit, zda tvrzení o zachování majetku v regionu odpovídají stěžovatelovým tvrzením. Bylo-li by zjištěno porušení povinnosti zachovat majetek, byl by to opět příjemce investiční pobídky, kdo by nesl důsledky vyplývající z tohoto porušení. Je proto zcela bez významu argument krajského soudu, že v případě přechodu majetku na nástupnickou společnost nevznikne žádný veřejnoprávní vztah mezi státem a právním nástupcem stěžovatele. Není zde totiž žádný důvod, proč by takový vztah měl existovat. Povinnost zachovat majetek i odpovědnost za porušení této povinnosti totiž nadále nese příjemce investiční pobídky.

[93] Veřejnoprávní vztah mezi státem a nástupnickou společností nemusí existovat ani proto, aby měl stát možnost ovlivnit udržení pobídkou podpořeného účelu, jak argumentuje krajský soud. Udržet podpořenou investici je totiž v první řadě povinností a zájmem příjemce investiční pobídky. Stěžovatel správně poukazuje na skutečnost, že ani při zachování vlastnického práva příjemce investiční pobídky k podpořenému majetku nemá stát žádný vliv na to, zda majetek bude v daném regionu zachován, či nikoli. Rozhodne-li se příjemce majetku přemístit do jiného regionu, může tak (samozřejmě při vědomí následků vyplývajících ze zákona o investičních pobídkách) učinit. Skutečnost, že povinnost zachovat majetek vždy leží na příjemci investiční pobídky, pro něj samozřejmě představuje přirozenou motivaci k zachování vlastnického práva k majetku, neboť tímto způsobem může nejjednodušeji plnění povinnosti kontrolovat. Dojde-li v rámci přechodu jmění při přeměně společnosti k pozbytí vlastnického práva, znamená to pro příjemce investiční pobídky zvýšené riziko spojené se ztrátou kontroly nad plněním povinnosti zachovat majetek. Toto riziko ale nese výlučně příjemce investiční podmínky a je pouze na něm, jak si plnění zákonem stanovené povinnosti zachovat majetek u nástupnické společnosti zajistí.

[94] Soud s ohledem na shora uvedené shrnuje, že stěžovatel pozbytím vlastnického práva k majetku podpořenému investiční pobídkou (za jeho současného zachování v regionu) neporušil svou povinnost zachovat majetek podle § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách. Rozhodnutí krajského soudu a žalovaného, která dospěla k opačnému závěru, proto nemohou pro nesprávné posouzení právní otázky obstát, a je třeba je jako nezákonná zrušit.

[95] Ačkoliv výše uvedené důvody samy o sobě vedou ke zrušení napadeného rozsudku i rozhodnutí žalovaného, přistoupil Nejvyšší správní soud k přezkoumání kasační stížnosti též v mezích dalších uplatněných kasačních námitek. Zrušující důvod se týká výhradně posouzení otázky dodržení povinnosti zachovat majetek. Vzhledem k tomu, že další skutkové a právní otázky řešené krajským soudem jsou od otázky dodržení povinnosti zachovat majetek oddělitelné a současně mají význam z hlediska dalšího řízení před žalovaným a rozhodnutí ve věci (zejména co se týče pravomoci žalovaného a zjišťování skutkového stavu), zabývá se jimi soud níže (srov. obdobně usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 – 74, č. 1566/2008 Sb. NSS).

III.c) Důsledky nesplnění povinnosti zachovat majetek

[96] Podle § 6a odst. 8 zákona o investičních pobídkách v případě nesplnění podmínky uvedené v odstavci 2 nastávají účinky podle § 5 odst. 5.

[97] Podle § 5 odst. 5 zákona o investičních pobídkách *není-li placení částek na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku uvedeného v § 2 odst. 2 zabýváno do 24 měsíců ode dne doručení rozhodnutí o příslibu investičních pobídek nebo není-li zabývána 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.

[98] Pro posouzení otázky, co je při nesplnění povinnosti zachovat majetek míněno „účinky podle § 5 odst. 5“, je třeba připomenout již výše řečené, tedy že tato povinnost nespadá do kategorie všeobecných podmínek podle § 2 odst. 2 zákona o investičních pobídkách, ani do kategorie zvláštních podmínek podle § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů. Jde o specifickou, jinou podmínku obsaženou v zákoně o investičních pobídkách.

[99] Již z této skutečnosti lze bez dalšího dovodit, že účinkem nastupujícím při nesplnění povinnosti zachovat majetek nemůže být postup podle zvláštního právního předpisu, tedy podle zákona o daních z příjmů, neboť nejde o nesplnění zvláštní podmínky. Tento účinek je z povahy věci vyloučen. Jediným dalším účinkem, se kterým § 5 odst. 5 spojuje nesplnění právních povinností, je pozbytí platnosti rozhodnutí o příslibu investičních pobídek a vrácení všeho, co bylo formou investiční pobídky získáno. Právě tento účinek je tedy nutno spojit s nesplněním povinnosti podle § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách.

[100] Není přitom podstatné, že hypotéza § 5 odst. 5 zákona o investičních pobídkách s porušením povinnosti obsažené v § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách výslovně nepočítá. Ustanovení § 5 odst. 5 zákona o investičních pobídkách totiž z hlediska povinnosti zachovat majetek obsahuje pouze sankční část právní normy, hypotéza a dispozice jsou součástí § 6a téhož zákona; teprve spojením těchto částí obsažených v různých ustanoveních zákona o investičních pobídkách vzniká právní norma, která vyjadřuje pro příjemce investičních pobídek právně závazné pravidlo. Skutečnost, že právní norma není v právním předpisu uvedena jako souvislá část textu, ale je třeba ji vybrat a spojit z několika ustanovení, není nijak neobvyklá.

[101] Žalovaný i krajský soud tedy správně uzavřeli, že v případě porušení povinnosti zachovat majetek nastupuje účinek spočívající jednak v pozbytí platnosti rozhodnutí o příslibu a vše, co bylo formou investiční pobídky získáno, musí být vráceno nebo odvedeno.

[102] Uplatňoval-li stěžovatel investiční pobídku ve formě slevy na dani, musel v takovém případě uplatněnou slevu „vrátit“. Byla-li sleva na dani uplatněna neoprávněně, vyplývá z této skutečnosti jednoznačný závěr, že daň (na kterou byla sleva uplatněna) měla být vyšší. Jedinou možností, jak provést „vrácení“ slevy na dani (tedy přiznat vyšší daň), je provést doměření daně v rámci doměřovacího řízení, a to buď na základě dodatečného daňového přiznání, nebo z moci úřední (§ 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu).

[103] Stěžovatel má pravdu, že v jeho případě nelze povinnost podat dodatečné daňové přiznání vyvozovat z § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů. Současně je však nutno odmítnout kasační tvrzení, že toto ustanovení taxativně vypočítává případy, za kterých je povinností daňového subjektu u slevy na dani podat dodatečné daňové přiznání. Toto speciální ustanovení výslovně reguluje pouze některé ze situací, které v souvislosti s uplatněním slevy na dani (jako jedné z forem investiční pobídky) vedou k nutnosti podat dodatečné daňové přiznání. Může ovšem nastat mnoho jiných, v tomto ustanovení nevyjmenovaných, případů, které povedou k závěru, že uplatněná sleva na dani má být nižší (nebo žádná), a tedy daň vyšší. V takovém případě, pokud zvláštní zákon neupravuje speciální postup, je nutno postupovat podle obecných ustanovení daňového řádu (§ 141 a násl.). Podle § 143 odst. 1 daňového řádu *lze daň doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejím doměření na překážku.* Podle § 141 odst. 1 téhož zákona *zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá*

daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.

[104] Stěžovatel v nyní posuzované věci dodatečná přiznání k dani z příjmů podal dne 26. 9. 2012 (resp. dne 1. 10. 2012, kdy podal opravná dodatečná přiznání), správce daně na jejich základu po provedeném postupu k odstranění pochybností daň z příjmu za zdaňovací období let 2007, 2008 a 2010 doměřil. Povinnost stěžovatele podat dodatečné daňové přiznání a povinnost správce daně vést doměřovací řízení na dani z příjmů právnických osob vyplývá ze shora citovaných ustanovení daňového řádu. Stěžovateli nelze přisvědčit, že zde chybí konkrétní ustanovení zákona, které by pravomoc správce daně k vedení doměřovacího řízení zakládalo.

[105] Přistoupení na stěžovatelovu argumentaci by ve svém důsledku znamenalo, že porušení povinnosti zachovat majetek by v případě investičních pobídek uplatňovaných ve formě slevy na dani zůstalo zcela bez následků. Podle stěžovatele totiž není následkem porušení této povinnosti pozbytí platnosti rozhodnutí o příslibu a nutnost vrácení všeho, co bylo získáno, současně podle něj není možno postupovat ani podle § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel však již neuvádí, jaké jsou tedy podle jeho názoru důsledky porušení povinnosti stanovené v § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách a jakými procesními nástroji by měly být vynucovány. Vzhledem k tomu, že povinnost zachovat majetek představuje zásadní povinnost příjemce investiční pobídky směřující k naplnění základního účelu poskytování investičních pobídek, nelze výklad zastávaný stěžovatelem, spočívající v nemožnosti reflektovat porušení této povinnosti, přijmout.

III.d) Pravomoc kontrolovat plnění povinnosti zachovat majetek a zjišťování skutkového stavu

[106] Podle § 7 odst. 1 zákona o investičních pobídkách pro kontrolu uplatňování investičních pobídek a pro vyvozování důsledků za porušení podmínek, za kterých byly investiční pobídky poskytnuty, platí zvláštní právní předpisy. Příslušné správní orgány při kontrole spolupracují a navzájem si poskytují údaje potřebné k provádění kontroly; přitom dbají předpisů upravujících povinnost mlčenlivosti.

[107] Podle § 7 odst. 3 zákona o investičních pobídkách *výkon kontroly přísluší*

a) ministerstvu u investičních pobídek uvedených v § 1 odst. 2 písm. b) a e) a u všeobecných podmínek uvedených v § 2 odst. 2 písm. a) a b) a u povinnosti uvedené v § 6a odst. 2 s výjimkou kontroly podmínky podle § 2 odst. 2 písm. c),

b) Ministerstvu životního prostředí u všeobecné podmínky uvedené v § 2 odst. 2 písm. d),

c) Ministerstvu práce a sociálních věcí u investičních pobídek uvedených v § 1 odst. 2 písm. c) a d) a místně příslušnému úřadu práce u podmínky uvedené v § 6a odst. 3,

d) Ministerstvu financí a územním finančním orgánům u investiční pobídky uvedené v § 1 odst. 2 písm. a) a u všeobecných podmínek uvedených v § 2 odst. 2 písm. c), e), f) a g) a u podmínky uvedené v § 6a odst. 4.

[108] Ze shora uvedeného vyplývá, že výkon kontroly dodržování povinnosti zachovat majetek přísluší výlučně Ministerstvu průmyslu a obchodu, nikoli finančním orgánům.

[109] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje se stěžovatelem, krajským soudem a finančními orgány ve východisku, že správce daně vykonával (nepřípustnou) kontrolu splnění povinnosti podle § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách.

[110] Jak vyplývá ze správního spisu, správce daně žádnou formální kontrolu stran této povinnosti v nyní posuzované věci nevedl – na základě dodatečného daňového přiznání zahájil postup k odstranění pochybností, jehož cílem bylo odstranění pochybností ohledně uplatnění slevy na dani. Povinností správce daně je totiž správně zjistit a stanovit daň. Za tím účelem musí

co nejlépe zjistit skutkový stav a přitom přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Tvrdil-li stěžovatel v (opravných) dodatečných přiznáních k dani z příjmů, že má nárok na slevu na dani za daná zdaňovací období, bylo zcela jistě právem správce daně tato tvrzení obsažená v daňových přiznáních prověřit.

[111] Právě za účelem zjištění všech skutkových okolností relevantních pro posouzení této otázky, která je plně v jeho pravomoci, se proto správce daně zabýval též posouzením otázky, zda byly naplněny všechny zákonné podmínky pro uplatnění slevy na dani, mezi které (jak soud výše uvedl) patří též řádné plnění povinnosti zachovat majetek. Správce daně tedy musel za účelem správného zjištění a stanovení daně tuto otázku řešit, to však nikoli v rámci svých kontrolních pravomocí podle zákona o investičních pobídkách, ale v rámci své pravomoci ke (správnému) stanovení daně. Správci daně přitom nic nebránilo učinit si o splnění zákonem předpokládaných podmínek pro uplatnění slevy na dani vlastní právní úvahu. Soud nemá pochyb o tom, že je běžnou součástí procesu vyměrování a stanovení daně posuzování různých právních otázek vyplývajících z jiných, nedaňových předpisů.

[112] Řízení před správcem daně tedy nebylo stíženo nezákonností (spočívající ve výkonu kontroly nad rámec pravomoci správce daně), kterou by musel žalovaný v odvolacím řízení odstraňovat. Vyvolal-li žalovaný svým podnětem zahájení kontroly prováděné u stěžovatele ministerstvem, byl to procesní krok navíc, který zákonnosti řízení neškodil, ale v zásadě nebyl nutný. Z tohoto hlediska je pak nedůvodná námitka, že odůvodnění rozhodnutí žalovaného nevyhází ze závěru kontroly provedené ministerstvem, ale „opírá se o zcela jinou právní konstrukci“. Povinností žalovaného, jak vyplývá ze shora uvedeného, nebylo před rozhodnutím o dani vyčkávat na provedení kontroly, ale naplnění zákonných podmínek pro uplatnění slevy na dani mohl posoudit sám. Skutečnost, že v odůvodnění rozhodnutí nevyházal ze závěrů, které k této otázce učinilo ministerstvo, proto nezpůsobuje nezákonnost jeho rozhodnutí.

[113] Stěžovateli pak nelze přisvědčit, že protokol o kontrole provedené ministerstvem byl jediným podkladem, na jehož základě správce daně doměřil daň z příjmů. Naopak správce daně při doměření vycházel z údajů, které stěžovatel sám uvedl v dodatečných daňových přiznáních (což Nejvyšší správní soud potvrdil již ve svém předcházejícím rozsudku ve věci stěžovatele). Stejně tak není důvodná námitka porušení mlčenlivosti správce daně. Jak správně poukazuje žalovaný, stěžovatel zprostil správce daně povinnosti zachovávat mlčenlivost svým prohlášením ze dne 6. 2. 2007, které je součástí správního spisu.

IV. Závěr a náklady řízení

[114] Soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Vzhledem k tomu že vytýkané vady nejsou odstranitelné v řízení před krajským soudem, ale lze je odstranit toliko v řízení před správním orgánem, zrušil soud současně i rozhodnutí žalovaného, který je vázán v dalším řízení právním názorem vysloveným výše [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 s. ř. s.].

[115] Za této situace je soud povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu soud přiznal podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 8.000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč) a dále náklady na zastoupení.

[116] Stěžovatel byl v řízení o žalobě zastoupen JUDr. Jirím Dvořákem, advokátem. Pro určení výše nákladů na zastoupení se užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Stěžovatelův zástupce učinil v řízení o žalobě dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení a účast u jednání

před soudem [§ 11 písm. a) a g) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). K nákladům řízení před krajským soudem je nutno dále připočíst hotové výdaje (cestovné) a náhradu za promeškaný čas ve výši 4.533 Kč. Dále je nutno připočíst náhradu daně z přidané hodnoty ve výši 21 % ze součtu odměny za zastupování, náhrady hotových výdajů a náhrady za promeškaný čas ve výši 2.380 Kč. Náklady řízení před krajským soudem (bez soudního poplatku) tak celkem činí 13.713 Kč.

[117] V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel zastoupen Mgr. Irenou Bílou, advokátkou, která v tomto řízení učinila tři úkony, kterými bylo převzetí a příprava zastoupení, podání kasační stížnosti a replika k vyjádření žalovaného [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby náleží zástupkyni mimosmluvní odměna ve výši 3.100 Kč a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (celkem tedy 10.200 Kč). Jelikož je stěžovatelova zástupkyně plátkyní DPH, je třeba náklady zvýšit o náhradu DPH ve výši 2.142 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně. Mimosmluvní odměna a paušální náhrada hotových výdajů tudíž činí celkem 12.342 Kč.

[118] Celkem tak náklady řízení činí 34.055 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupkyně Mgr. Ireny Bílé ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 11. února 2020

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu