



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce D., a. s., zastoupeného JUDr. Ing. Václavem Jermanem, advokátem v Praze 1, Na Příkopě 8, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně, Brno, nám. Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2003, čj. 7132/02/FŘ/120, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 5. 2005, čj. 29 Ca 171/2003-50,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 5. 2005, čj. 29 Ca 171/2003-50, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční ředitelství v Brně rozhodnutím ze dne 13. 3. 2003 zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu (správce daně) ze dne 27. 5. 2002, čj. 95790/02/288913/0921, kterým správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997, ve výši 1 193 010 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V důvodech uvedl, že předmětem sporu je posouzení právní otázky, zda žalobce po právu uplatnil daňovou ztrátu vzniklou z činnosti investičního fondu v letech 1994 a 1995 jako odčitatelnou položku od základu daně za zdaňovací období roku 1997, kdy byl již akciovou společností. Zákon ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 1997 (zákon o daních z příjmů) stanovil v § 34 odst. 1 možnost odpočtu daňové ztráty vzniklé v předchozích sedmi zdaňovacích obdobích, nevyjímaje z tohoto režimu akciovou společnost, kterou žalobce v průběhu celého zdaňovacího období byl. Zákon výslovně neupravoval situaci, když daňová ztráta vznikla v letech 1994 a 1995, tedy v období, kdy byl žalobce investičním fondem. Za takového stavu není možné použít extenzivního výkladu zákona proti daňovému subjektu (žalobci). Výklad předmětných ustanovení zákona o daních z příjmů, na němž jsou založena obě daňová rozhodnutí, tj. že možnost uplatnění daňové ztráty se vztahuje k předmětu činnosti (žalobce v době vzniku ztráty

podnikal jako investiční fond), proto postrádá zákonný podklad. Takový postup je v rozporu s článkem 2 odst. 2 a článkem 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu včas podanou kasační stížností, v níž se dovolal stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Namítl, že krajský soud vyšel pouze z gramatického výkladu § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Soud argumentoval neexistencí výslovné úpravy co do odpočtu daňové ztráty u akciové společnosti vzniklé přeměnou z investičního fondu. Podle stěžovatele nelze opomenout historii předmětné právní úpravy. V ustanovení § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro roky 1994 a 1995, byl výslovně upraven nedostatek možnosti investičního fondu odečíst daňovou ztrátu od základu daně. Tato úprava byla podmíněna nejen charakterem, ale i předmětem činnosti investičního fondu. Vzhledem ke speciálnímu předmětu činnosti investičního fondu [výslovně upravenému v zákoně č. 248/1992 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, v tehdy účinném znění (dále jen „zákon o investičních fondech“)] a vzhledem k rozdílnému způsobu účtování o výsledcích oceňování majetku a způsobu řešení vzniklého schodku hospodaření investičního fondu oproti „běžným“ akciovým společnostem nepřipustil zákonodárce u investičních fondů řešení vykázané ztráty podle ustanovení § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Zákonem č. 149/1995 Sb., který s účinností od 1. 8. 1995 novelizoval zákon o daních z příjmů, byla vypuštěna poslední věta ustanovení § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle níž se možnost odpočtu daňové ztráty nevztahovala na podílové a investiční fondy a současně bylo článkem V, bodem 10 novelizujícího zákona stanoveno, že investiční fond může nové ustanovení § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů poprvé použít u daňové ztráty vzniklé za zdaňovací období roku 1996. Pokud § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů do 31. 12. 1995 neumožňoval investičnímu fondu odečíst daňovou ztrátu od základu daně z příjmu právnických osob a přechodná ustanovení zákona č. 149/1995 Sb. umožňovala investičnímu fondu odečíst daňovou ztrátu vzniklou až za zdaňovací období roku 1996, je zřejmé, že zákonodárce vycházel při úpravě možnosti snížení základu daně o uvedenou odčitatelnou položku z činnosti, při níž daňová ztráta vznikla. Výklad § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů provedený soudem by vedl k nedůvodné nerovnosti daňových subjektů, protože investiční fond by byl daňově znevýhodněn oproti akciové společnosti vzniklé přeměnou z investičního fondu na jiný subjekt. Takový výklad by byl navíc v rozporu s obecnou právní zásadou, že výklad zákonů by měl vycházet i z účelu a cíle právní úpravy. Pro daňové posouzení není rozhodná skutečnost, že žalobce nebyl v roce 1997 investičním fondem, ale skutečnost, že uplatněná daňová ztráta mu vznikla za zdaňovací období 1994 a 1995, kdy podnikal jako investiční fond. Zákon č. 210/1997 Sb., který s účinností od 1. 1. 1998 novelizoval zákon o daních z příjmů, pak výslovně stanovil možnost akciové společnosti, u níž došlo k přeměně z investičního fondu na jiný podnikatelský subjekt, odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena investičnímu fondu, počínaje zdaňovacím obdobím 1996. Tato novela byla pouze zpřesněním stávající úpravy, k jejíž jednoznačné interpretaci měla podle důvodové zprávy přispět. Závěr krajského soudu by naopak popřel smysl uvedené novelizace zákona o daních z příjmů. Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s právním závěrem krajského soudu. Uvedl, že novela, která zakotvila možnost akciové společnosti, u níž došlo k přeměně z investičního fondu na jiný podnikatelský subjekt, odečíst daňovou ztrátu vzniklou počínaje zdaňovacím obdobím 1996, nebyla pouze zpřesněním stávající úpravy.

Pokud by zákonodárce pouze zpřesňoval text ustanovení § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, mohl v přechodných ustanoveních stanovit, že se tento text použije již pro zdaňovací období 1997, zákonodárce tak ovšem neučinil. Interpretace stěžovatele nedává smysl ani z pohledu „rovnosti daňových subjektů“, neboť v konečném důsledku by vedla k závěru, že běžná akciová společnost by byla po své přeměně z investičního fondu podrobena vyšší sazbě daně z příjmů než investiční fondy, současně by však nemohla na rozdíl od ostatních akciových společností odečíst daňové ztráty dosažené v minulých zdaňovacích obdobích. Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 7. 1995, lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla v předchozím zdaňovacím období, a to nejdéle v sedmi zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po roce, v němž byla vykázána. Toto ustanovení se nevztahuje na podílové fondy a investiční fondy.

Zákon č. 149/1995 Sb., kterým byl s účinností od 1. 8. 1995 novelizován zákon o daních z příjmů, vypustil poslední větu ustanovení § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů a současně v článku V, bodě 10 stanovil, že investiční fond a podílový fond může ustanovení § 34 odst. 1 poprvé použít u daňové ztráty vzniklé za zdaňovací období roku 1996.

Ze shora uvedeného vyplývá, že novela zákona o daních z příjmů (zákon č. 149/1995 Sb.) vypustila poslední větu ustanovení § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, která neumožňovala investičnímu fondu a podílovému fondu odečíst od základu daně daňovou ztrátu. Novela, která nabyla účinnosti dne 1. 8. 1995, výslovně stanovila, že investiční fond a podílový fond mohou ustanovení § 34 odst. 1 poprvé použít u daňové ztráty vzniklé za zdaňovací období roku 1996. Došlo tak k situaci, kdy novela zákona účinná od 1. 8. 1995 nově stanovila možnost odečtu daňové ztráty za předchozí období i u investičních fondů, zároveň však zcela jasně stanovila pravidla pro takový postup - poprvé lze takovou ztrátu uplatnit až za zdaňovací období roku 1996. Na posouzení daňové ztráty je přitom nutné uplatnit znění zákona v době, v níž taková ztráta vznikla, neboť posuzovat jednotlivé právní skutečnosti lze pouze podle zákona účinného v rozhodné době.

Zákon o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 1995 možnost odečtu daňové ztráty u investičního fondu vylučoval, a když pro zdaňovací období roku 1996 nově stanovil, že tuto ztrátu odečíst lze, podřídil nové úpravě pouze právní vztahy, které vzniknou v budoucnu. Právní vztahy, které již byly předchozí právní úpravou nastoleny a podle nichž investiční fond tuto ztrátu odečíst nemohl, novela nijak neměnila a nic takového z ní nevyplývá.

Pro posouzení předmětné věci není rozhodné, že žalobce nebyl v roce 1997 investičním fondem, ale je rozhodné, že uplatněná daňová ztráta žalobci vznikla ještě ve zdaňovacím období 1994 a 1995, kdy žalobce podnikal jako investiční fond. Ze shora uvedeného vyplývá, že v letech 1994 a 1995 žalobce jako investiční fond vzniklou

daňovou ztrátu uplatnit nemohl, tuto možnost nabyl až shora zmíněnou novelou zákona počínaje zdaňovacím obdobím za rok 1996, ale to až na takovou ztrátu, která vznikne v budoucnu. Takový postup je ústavně plně konformní, neboť daňovým subjektům upravuje příslušná práva a povinnosti na právní vztahy, které teprve vzniknou.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že žalobce podnikající ve zdaňovacích obdobích 1994 a 1995 jako investiční fond nemohl svou daňovou ztrátu zahrnout do základu daně a na této situaci nic nezměnila ani novela zákona o daních z příjmů (účinná od 1. 8. 1996). Pokud správce daně a posléze stěžovatel z této právní úpravy a jejího výkladu vycházeli, uplatnili státní moc ve shodě s článkem 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a rozhodli o uložení daně podle zákonného podkladu v souladu s článkem 11 odst. 5 Listiny. Odkaz krajského soudu na tuto úpravu není případný.

V uvedené argumentaci Nejvyšší správní soud odkazuje i na svoji předchozí judikaturu (rozsudek ze dne 11. 7. 2006, čj. 2 Afs 142/2005–80, dostupný na www.nssoud.cz).

Nad rámec nutného odůvodnění lze dodat, že stěžovatel správně uvedl, že zákon č. 210/1997 Sb. pouze zpřesnil stávající právní úpravu, stanovil-li výslovně možnost akciové společnosti (přeměněné z investičního fondu) odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena investičnímu fondu od zdaňovacího období 1996. Předpis bylo nutno takto vyložit i z tehdejší úpravy daně z příjmu právnických osob.

Kasační stížnost je tedy důvodná; soudu proto napadené rozhodnutí zrušil (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.) a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 5. února 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu