



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká Hradební 39/61, za účasti **společnosti P., s. s. r. o.**, zastoupené Mgr. Ing. Josefem Šikulou, advokátem se sídlem v Praze 1, Štěpánská 14, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 4. 5. 2006, č. j. 59 Ca 71/2004 - 40,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Stěžovatel **je povinen** nahradit společnosti P., s. s. r. o., se sídlem B., náklady řízení ve výši 1075 Kč do 3 dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet Mgr. Ing. Josefa Šikuly, advokáta se sídlem Praha 1, Štěpánská 14.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo k žalobě společnosti P., s. s. r. o., se sídlem B. (dále též „daňový subjekt“), zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 8. 3. 2004, č. j. 12963/120/03, jímž bylo zamítnuto odvolání shora uvedeného daňového subjektu proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998, vydanému Finančním úřadem v Mimoni (dále též „správce daně“) dne 12. 5. 2003, č. j. 13688/03/174970.

Jako právní důvod své kasační stížnosti stěžovatel uvedl ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Soud totiž neakceptoval názor stěžovatele, že nové ust. § 7 odst. 5 zákona

č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o rezervách“), se plně vztahuje i na rezervy, jejichž tvorba byla zahájena před 1. 1. 1998, neboť v čl. II novely zákona o rezervách se výslovně hovoří pouze o tvorbě rezerv, nikoliv o jejich čerpání. Při daňové kontrole správce daně zjistil, že daňový subjekt začal tvořit rezervy na opravy hmotného majetku ve zdaňovacím období roku 1994 s plánovanými opravami v letech 1995 až 1999. K čerpání jednotlivých rezerv došlo v letech 1995 až 1997. Novelou ust. § 7 odst. 5 zákona o rezervách, která vstoupila v platnost 1. 1. 1998, byla uložena povinnost při nezahájení opravy nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy, zrušit rezervu ve prospěch výnosů tohoto zdaňovacího období. Novela v přechodných ustanoveních uvedla, že pro tvorbu rezerv a opravných položek, která byla zahájena před 1. 1. 1998 a je v ní pokračováno po nabytí účinnosti této novely, se použijí ustanovení zákona o rezervách v platném znění ke dni 31. 12. 1997. V případě daňového subjektu se však nejednalo o tvorby rezerv, ale o jejich čerpání, na které se přechodné ustanovení novely zákona o rezervách nevztahuje. Správce daně proto postupoval zcela v souladu se zákonem o rezervách, když nevyčerpané rezervy zrušil ve prospěch výnosů a zvýšil tak základ daně pro zdaňovací období roku 1998.

Daňový subjekt ve svém vyjádření uvedl, že považuje napadené rozhodnutí soudu za zcela správné. Dále poukázal na skutečnost, že se vzhledem k přechodným ustanovením novely zákona o rezervách nedomnívá, že povinnost rušit ve prospěch výnosů rezervy na ty opravy hmotného majetku, od jejichž plánovaného zahájení marně uplynula doba dvou let nebo od jejichž faktického zahájení uplynula táž doba, lze bez dalšího vztáhnout i na veškeré rezervy naplánované, tvořené nebo čerpané ještě před účinností novely zákona o rezervách. Počátek běhu uvedené lhůty je totiž dle názoru daňového subjektu třeba vztáhnout nejdříve k okamžiku účinnosti novely zákona o rezervách. Retroaktivní uplatnění zmíněné lhůty, o němž se opíraly platební výměry správce daně, považuje daňový subjekt za nezákonné, a to nejen s ohledem na obecně platnou zásadu, že právní normy nepůsobí retroaktivně, ale především k dikci přechodných ustanovení novely zákona o rezervách, podle nichž se pro tvorbu rezerv a opravných položek, která byla zahájena přede dnem 1. 1. 1998 a je v ní pokračováno po nabytí účinnosti novely zákona o rezervách, použijí ustanovení zákona o rezervách ve znění platném ke dni 31. 12. 1997. Daňový subjekt dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 28/2003 - 69. Navrhl zamítnutí kasační stížnosti a přiznání mu náhrady nákladů kasačního řízení.

Ze správního spisu, který soudu předložil správní orgán, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Protokolem o ústním jednání ze dne 24. 9. 2002, č. j. 20811/02/174930/5103, byla u daňového subjektu zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za období roku 1998 a 1999 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 8 - 12/1999 a 1 - 12/2000. Z kontrolních zjištění, které jsou součástí Zprávy z kontroly ze dne 28. 4. 2003, č. j. 13516/03/174930/5130, následně vyplynulo, že správce daně aplikoval na skutková zjištění ust. § 7 odst. 5 zákona o rezervách, účinné od 1. 1. 1998, neboť „novela zákona o rezervách č. 211/1997 Sb. má v tomto smyslu jasnou formulaci a správce daně při hodnocení oprávněnosti postupu subjektu při rozpouštění nevyčerpaných zůstatků rezerv z daňového hlediska uplatnil v konkrétních zjištěních znění výše uvedené novely zákona“. Proto měl dle správce daně daňový subjekt rozpustit do výnosů roku 1998 nevyčerpané části rezerv podrobně uvedené v předmětné zprávě.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podle čl. II. přechodných ustanovení zákona č. 211/1997 Sb., který nabytí účinnosti dne 1. 1. 1998, pro tvorbu rezerv a opravných položek, která byla zahájena před 1. lednem 1998, a je v ní pokračováno po nabytí účinnosti tohoto zákona, se použijí ustanovení zákona o rezervách, ve znění platném ke dni 31. prosince 1997.

V této věci jde o vyřešení otázky, jak naložit s rezervami na opravy hmotného majetku daňového subjektu, tvořenými ve smyslu § 7 zákona o rezervách, ve znění pozdějších předpisů, jejichž tvorba byla dokončena před rokem 1997, přičemž do konce roku 1997 nebyla zahájena, resp. dokončena oprava příslušného hmotného majetku, na kterou byla rezerva vytvořena, a rezerva tak nebyla vyčerpána.

Řešení je třeba hledat ve výkladu ustanovení § 7 odst. 5 zákona o rezervách, ve znění účinném od 1. 1. 1998, v návaznosti na článek II. zákona č. 211/1997 Sb.

Zákonem č. 211/1997 Sb. bylo do § 7 zákona o rezervách, ve znění účinném do 31. 12. 1997, vloženo zcela nové ustanovení odstavce 5, jehož cílem je omezit možnost „zakonzervování“ vytvořené rezervy. Toto ustanovení s účinností od 1. 1. 1998 pregnantně stanoví okamžik (zdaňovací období), ve kterém se zruší rezerva ve prospěch výnosů v případě, že 1) nebude zahájena oprava a 2) nebude vyčerpána rezerva. Současně ovšem čl. II. přechodných ustanovení zákona č. 211/1997 Sb. stanoví, že „pro tvorbu rezerv a opravných položek, která byla zahájena před 1. lednem 1998, a je v ní pokračováno po nabytí účinnosti tohoto zákona, se použijí ustanovení zákona o rezervách, ve znění platném ke dni 31. prosince 1997.“

Vzhledem k této skutečnosti jsou možné dva právní názory na praktickou aplikaci ustanovení § 7 odst. 5 zákona o rezervách, ve znění účinném od 1. 1. 1998, v případě rezerv, jejichž tvorba byla zahájena před 1. lednem 1998. Prvním z nich je výklad, že na tyto rezervy není možné, vzhledem k přechodným ustanovením zákona č. 211/1997 Sb., aplikovat nové ustanovení § 7 odst. 5 zákona o rezervách a odložení opravy, resp. nevyčerpání rezervy ve stanovených lhůtách, není samo o sobě důvodem pro zrušení rezervy ve prospěch výnosů. Druhým pak výklad, že nové ustanovení § 7 odst. 5 zákona o rezervách se plně vztahuje i na tyto rezervy, neboť v čl. II. zákona č. 211/1997 Sb. se výslovně hovoří pouze o tvorbě rezerv, nikoliv již o jejich čerpání.

Nejvyšší správní soud se přiklání k prvnímu výkladu, tedy, že na tyto rezervy není možné, vzhledem k přechodným ustanovením zákona č. 211/1997 Sb., aplikovat nové ustanovení § 7 odst. 5 zákona o rezervách, ve znění účinném od 1. 1. 1998, a odložení opravy, resp. nevyčerpání rezervy ve stanovených lhůtách není samo o sobě důvodem pro zrušení rezervy ve prospěch výnosů. Je tomu tak proto, že v době, kdy se daňový subjekt rozhodl pro tvorbu rezerv a pro jejich čerpání tak, jak je popsáno ve správním spise, takovéto jednání dovozovala právní úprava, která v té době platila (čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod). Daňový subjekt tedy do přijetí, resp. účinnosti zákona č. 211/1997 Sb., mohl důvodně spoléhat na to, že má možnost čerpat vytvořené rezervy přesně podle svého plánu. Tento případ je případem oprávněné důvěry daňového subjektu v právo, na základě něhož nabyt subjektivní oprávnění a které uvedený postup nezakazovalo. Právní stát, k jehož znakům a základním hodnotám patří princip právní jistoty (čl. 1 odst. 1 Ústavy), se vyznačuje nejen principem nabytých práv a předvídatelností práva, ale i legitimní předvídatelností

postupu orgánu veřejné moci. Jde tedy o vyjádření maximy, na základě níž se každý v demokratickém právním státě může spolehnout na to, že ve své důvěře v platné právo nebude zklamán (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2003, sp. zn. IV. ÚS 690/01).

Zákon o rezervách, ve znění pozdějších předpisů, v ustanovení § 1, s odkazem na § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, stanovil, že „zákon upravuje pro účely zjištění základu daně z příjmů způsob tvorby a výši rezerv a opravných položek, které jsou výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů.“ Zjednodušeně řečeno, v úvodním ustanovení uvedeného zákona je v zásadě proklamováno, že zákon bude upravovat pouze otázku tvorby a výše rezerv a tedy daňových nákladů. Pokud však jde o čerpání vytvořených rezerv, platí obecná zásada, že výdaje (náklady), na jejichž úhradu se vytvořily rezervy a opravné položky, se musí přednostně uhradit z těchto rezerv a opravných položek (§ 4 odst. 1 zákona o rezervách, ve znění pozdějších předpisů v rozhodné době). Z uvedeného je tedy patrné, že mezi tvorbou rezerv a čerpáním je vzájemná provázanost spočívající v tom, že rezervy se vytvářejí proto, aby mohly být čerpány. Ve světle toho je pak třeba vykládat čl. II. přechodných ustanovení zákona č. 211/1997 Sb. Jestliže čl. II. přechodných ustanovení zákona č. 211/1997 Sb. stanoví, že „pro tvorbu rezerv a opravných položek, která byla zahájena před 1. lednem 1998, a je v ní pokračováno po nabytí účinnosti tohoto zákona, se použijí ustanovení zákona ČNR č. 593/1992 Sb., ve znění platném ke dni 31. prosince 1997“, tím spíše se použijí předpisy účinné do 31. 12. 1997 tam, kde tvorba rezerv již byla do této doby ukončena, resp. kde rezervy již byly vytvořeny. Tento výklad odpovídá shora uvedeným principům nabytých práv a legitimního očekávání.

Zákon č. 211/1997 Sb. obsahuje v čl. II. přechodná ustanovení jen ve vztahu k tvorbě rezerv; neobsahuje však žádná přechodná ustanovení týkající se čerpání těchto rezerv. I tyto případy je však nutno posuzovat podle dosavadní právní úpravy, účinné do 31. 12. 1997. Je tomu tak proto, že ustanovení § 7 odst. 5 zákona č. 593/1992 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 1998, je hmotněprávním ustanovením, které zasahuje do hmotněprávní sféry daňového subjektu. Zásah do právních vztahů daňového subjektu, jakož i daňových povinností, založených na základě zákona o rezervách, ve znění účinném do 31. 12. 1997, by proto byl nepřípustnou retroaktivitou a v rozporu s principy nabytých práv a legitimního očekávání, jež jsou uvedeny shora, jak již ostatně uvádí ve svém rozsudku i krajský soud.

Nejvyšší správní soud má rovněž za to, že tento výklad čl. II. přechodných ustanovení zákona č. 211/1997 Sb. a ustanovení § 7 odst. 5 zákona o rezervách, ve znění účinném od 1. 1. 1998, odpovídá již uvedenému čl. 1 Ústavy České republiky, podle něhož je Česká republika svrchovaný, jednotný a demokratický právní stát založený na úctě k právům a svobodě člověka. Tento článek je základním interpretačním vodítkem činnosti všech orgánů státní moci České republiky a lze z něho dovodit, že je třeba výklad a použití právních norem podříditi jejich obsahově materiálnímu smyslu (náleží Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2003, sp. zn. I. ÚS 137/03). Ostatně nelze nevidět ani judikaturu Ústavního soudu (náleží ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02), z níž vyplývá, že „za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co není zákonem zakázáno - čl. 2 odst. 3, 4 Ústavy); z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní podle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod, tudíž v případě pochybností postupovat mírněji (in dubio mitius)“.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s právními závěry učiněnými krajským soudem, na jehož odůvodnění napadeného rozsudku rovněž odkazuje. Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost jako nedůvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 citovaného zákona, dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Daňový subjekt v řízení úspěch měl, proto mu soud přiznal právo na náhradu nákladů řízení ve výši 1 x 1000 Kč za jeden úkon právní služby - písemné podání týkající se věci samé a 1 x 75 Kč na úhradu hotových výdajů, v souladu s § 9 odst. 3 písm. f), § 7, § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění do 31. 8. 2006, celkem 1075 Kč.

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

V Brně dne 21. prosince 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu