



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **Lesní společnost Bečov, s.r.o.**, se sídlem Bečov nad Teplou, Karlovarská 305, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 23. 1. 2008, č. j. 58 Ca 20/2005 - 45,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalobci **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 4. 1. 2005, č. j. 60/05-120 P (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný změnil podle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a v souladu s ustanovením § 23 a § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a ustanovením § 4 a § 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“) rozhodnutí Finančního úřadu v Toužimi (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 2. 2004, č. j. 3644/04/130970, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 2 052 510 Kč. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dodatečně vyměřenou daň za zdaňovací období roku 2000 snížil na částku 322 090 Kč. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Plzni žalobou, který rozsudkem ze dne 23. 1. 2008, č. j. 58 Ca 20/2005 - 45, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Skutkový stav, ze kterého krajský soud vycházel byl následující: Spornou mezi stranami byla otázka tvorby, čerpání a zrušení rezervy na opravu hmotného majetku – nemovitosti Č. Ch. 39 – H. (dále jen „předmětná nemovitost“), která je ve vlastnictví žalobce. Žalobce schválil plán tvorby rezerv na opravu předmětné nemovitosti na roky 1998 až 2000, přičemž k zahájení oprav mělo dojít v roce 2001. Žalobce však přistoupil k předčasnému zahájení oprav, konkrétně vnějších omítek, a to již v roce 2000. Na opravy předmětné nemovitosti vytvořil žalobce rezervy ve výši 4 532 000 Kč; z toho tvořilo 760 000 Kč prostředky na opravu vnějších omítek. Žalobce na opravu vnějších omítek v roce 2000 použil z vytvořené rezervy pouze částku 64 000 Kč; nevyčerpanou část rezervy, tj. 696 000 Kč, rozpustil do výnosů za zdaňovací období roku 2001, a to v rámci zaúčtování částky 4 532 000 Kč do výnosů. Správce daně však částku 4 532 000 Kč zahrnul do základu daně za zdaňovací období roku 2000, přičemž současně o tuto částku snížil základ daně za zdaňovací období roku 2001, neboť dospěl k závěru, že v roce 2000 neměla již být rezerva dotvořena a její zůstatek měl být rozpuštěn do výnosů. Žalovaný následně k odvolání žalobce o částku 4 532 000 Kč opět základ daně za zdaňovací období roku 2000 snížil. Avšak ve vztahu k rezervám na opravu vnějších omítek na předmětné nemovitosti konstatoval, že rezerva ve výši 760 000 Kč byla vytvořena v letech 1998 až 2000; do zdanitelných příjmů za zdaňovací období roku 2000 však byla zahrnuta pouze částka 64 000 Kč. Žalovaný proto zvýšil základ daně za zdaňovací období roku 2000 o částku 696 000 Kč (tj. o předmětný rozdíl ve výši rezervy, která nebyla zrušena) ve prospěch výnosů ve zdaňovacím období 2000, a to podle ustanovení § 4 zákona o rezervách s tím, že předčasným zahájením oprav omítky pominuly důvody, pro které byla rezerva tvořena. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2001 žalovaný opětovně do základu daně započítal celou částku 4 532 000 Kč, neboť ta měla být ve smyslu ustanovení § 4 zákona o rezervách zahrnuta do základu daně za zdaňovací období roku 2001.

Mezi stranami tedy nebylo sporné, že žalobce vytvářel v období 1998 až 2000 rezervu ve výši 760 000 Kč na opravu vnějších omítek na předmětné nemovitosti s tím, že předpokládaným rokem zahájení opravy byl rok 2001. Skutečné zahájení těchto prací však počalo již v roce 2000, a to v rozsahu 64 000 Kč. Důvod pro opravu předmětné nemovitosti podle obou účastníků řízení nepominul. Spornou však byla otázka, zda předčasné zahájení oprav v roce 2000, namísto v roce 2001, mělo přivodit následek v tom směru, že podle ustanovení § 4 zákona o rezervách pominul důvod, pro který byla rezerva vytvořena a zbytek rezervy ve výši 696 000 Kč (tj. 760 000 Kč minus 64 000 Kč) měl být zrušen ve prospěch výnosů (příjmů) žalobce za zdaňovací období roku 2000.

V rámci právního hodnocení věci krajský soud konstatoval, že zákon o rezervách neupravuje situaci, kdy jsou opravy hmotného majetku zahájeny předčasně, tj. dříve než v předpokládaném roce zahájení opravy. Zákon řeší toliko okamžik nejpozdějšího zahájení opravy a důsledek nevyčerpání rezervy (§ 7 odst. 5 zákona o rezervách). Podle ustanovení § 4 odst. 1 zákona o rezervách se výdaje (náklady), na jejichž úhradu se vytvořily rezervy a opravné položky, musí přednostně uhradit z těchto rezerv a opravných položek; rezervy se zruší ve prospěch výnosů (příjmů) ve stejném zdaňovacím období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny. Krajský soud dospěl k závěru, že předčasné zahájení oprav hmotného majetku neodporuje zákonu o rezervách. Opačný výklad by vedl ke zbytečným administrativním zásahům do hospodářských aktivit daňových subjektů, které nejsou odůvodněny ani fiskálními zájmy státu. V této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007, č. j. 2 Afs 210/2006 - 70. Krajský soud tedy přisvědčil žalobci, že zahájení oprav hmotného majetku v roce 2000, oproti plánovanému zahájení v roce 2001, nebylo důvodem ke zrušení rezervy ve prospěch výnosů v roce 2000, jelikož nepominuly důvody, pro něž byla rezerva vytvořena (§ 4 odst. 1 zákona o rezervách). Žalovaný navýšením daňového základu žalobce za zdaňovací období roku 2000 o částku ve výši 696 000 Kč (což v konečném důsledku

vedlo ke zvýšení daně z příjmů právnických osob) porušil ustanovení § 4 odst. 1 zákona o rezervách a ustanovení § 18 a § 23 zákona o daních z příjmů.

Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel především zdůraznil, že žalobce ve zdaňovacím období roku 2000 postupoval v rozporu s ustanovením § 7 zákona o rezervách, a § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, neboť vytvářel rezervu na opravu hmotného majetku ve zdaňovacím období, ve kterém byla zahájena samotná oprava hmotného majetku a dále nepostupoval v souladu s ustanovením § 4 odst. 1 zákona o rezervách, když k 31. 12. 2000 nezrušil částku vytvořené rezervy na opravu předmětné nemovitosti ve prospěch výnosů, protože pominuly důvody, pro něž byla předmětná rezerva vytvořena. Důvod pro tvorbu rezerv pominul tím, že daňový subjekt ve zdaňovacím období roku 2000 zahájil opravu předmětné nemovitosti a oprava plánovaná v roce 2001 již zahájena nebyla. Stěžovatel připomněl, že rezerva byla tvořena za předem stanovených podmínek na určitou opravu plánovanou v roce 2001, nikoliv na opravu prováděnou v roce 2000.

Dle názoru stěžovatele zákon o rezervách zcela zřetelně stanovuje podmínky, za nichž je možné zahrnout do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tvorbu rezerv na opravy hmotného majetku a kdy je zde povinnost vytvořené rezervy zrušit ve prospěch výnosů (příjmů). Výše rezervy na opravu hmotného majetku ve zdaňovacím období je podle § 7 odst. 4 zákona o rezervách rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu let, které uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do počtu let rozhodných pro výpočet rezervy se nezahrnuje předpokládané zdaňovací období, kdy dojde k zahájení opravy. Zákon o rezervách tedy předpokládá, že oprava bude zahájena ve zdaňovacím období, které si stanovil poplatník v plánu tvorby rezervy, a výjimku dovoluje jen pro případ, kdy by opravu poplatník nezahájil v plánovaném období, ale déle (§ 7 odst. 5 zákona o rezervách); pro zahájení oprav dříve výjimku zákon o rezervách neobsahuje. To však automaticky neznamená, že daňový poplatník může i za této situace postupovat stejně, jako kdyby k zahájení opravy nedošlo, neboť dřívějším zahájením oprav změnil daňový subjekt podmínky, které si určil při zahájení tvorby rezervy a které byly určující pro stanovení výše rezervy v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Pokud tedy zahájil opravu dříve než původně plánoval, dosud tvořená rezerva se stává neodůvodněnou, neboť již nemůže být tvořena tak, jak se při zahájení předpokládalo.

Připuštění možnosti souběhu tvorby rezervy a vlastního provádění oprav s čerpáním rezervy ve výši nákladů vynaložených na opravu by vedlo k paradoxní situaci, kdy by ve stejném zdaňovacím období byly generovány jednak náklady z titulu tvorby zákonné rezervy a současně i náklady z titulu vynakládání výdajů na faktické provádění oprav, na které je tvořena rezerva. To znamená, že daňové náklady by byly zatíženy ve stejném zdaňovacím období dvakrát, přičemž čerpání rezervy ve výši provedených oprav by tyto náklady eliminovalo právě a jen o částku ve výši provedených oprav. Tímto postupem by pak byl popřen smysl tvorby rezervy, který předpokládá, že náklady z titulu tvorby rezervy zatěžují náklady předchozích období, kdy tvorba rezervy probíhá a v období, kdy dochází k vlastní realizaci účelu, pro nějž byla rezerva tvořena, by se již zatížení výsledku hospodaření skutečnými náklady vynaloženými na účel tvorby rezervy nemělo projevit. Takovýto stav by při výkladu provedeném krajským soudem nenastal, neboť ve zdaňovacím období, kdy došlo k zahájení opravy, by výsledek hospodaření byl zatížen pokračující tvorbou rezervy. Protože z definice tvorby rezervy na opravy hmotného majetku vyplývá, že na každou korunu plánovaných výdajů na opravy je tvořena rezerva po poplatníkem stanovenou dobu, okamžikem faktického zahájení opravy pozbývá další tvorba rezervy tak, jak byla plánována, na ekonomické odůvodněnosti. Ve svém důsledku by připuštění tohoto

postupu mohlo znamenat, že by rezerva byla tvořena i na opravy, které již byly provedeny a zatížily daňově účinné náklady z titulu nákladů na provedené opravy. Docházelo by tak k určité nelogičnosti, kdy by se tvorbou rezervy zatěžovaly náklady duplicitně, a to bez ekonomického odůvodnění, neboť vynakládání výdajů na opravy již bylo zahájeno a do nákladů se promítají již náklady fakticky vynaložené, a tudíž již nemá opodstatnění vytvářet na vynaložené výdaje zdroje formou tvorby rezervy.

Způsob výkladu ustanovení § 4 odst. 1 zákona o rezervách, tak jak jej provedl krajský soud, je nesprávný; citované ustanovení je naopak nutno vykládat tak, že důvody, pro něž byla rezerva vytvořena, pominuly v okamžiku, kdy nastaly skutečnosti, které zabránily vytvořit rezervu tak, jak bylo původně plánováno, neboť nastalou skutečností pominuly důvody pro tvorbu rezervy v takové výši a v takovém časovém horizontu, jak bylo při zahájení tvorby plánováno. Lze tedy říci, že i předčasným zahájením opravy pominuly důvody, pro něž byla rezerva tvořena, neboť se změnily podmínky, s nimiž bylo při zahájení tvorby kalkulováno a rezerva tvořená tak, jak byla původně plánována, ztrácí změnou podmínek své opodstatnění a je nutné ji zrušit. Dle názoru stěžovatele se při výkladu tohoto ustanovení nelze omezit pouze na to, že nepominuly důvody spočívající v nutnosti provést na daném hmotném majetku opravu, ale má postihovat i situace, kdy rezerva nebude vytvořena tak, jak stanoví zákon o rezervách, tedy ve výši a časovém horizontu, jaké byly předpokládány při zahájení její tvorby.

Tím, že žalobce zahájil opravu předmětné nemovitosti v roce 2000, tj. dříve než bylo plánováno, pominuly důvody, pro které byla rezerva tvořena; rezerva tak pozbyla odůvodněnosti, neboť v roce 2001 žádná oprava zahájena nebyla, ač právě za tímto účelem byla rezerva tvořena. Současně žalobce předčasným zahájením oprav porušil podmínky pro tvorbu rezervy a byl tak povinen nést příslušné důsledky tohoto pochybení, tj. nemožnost pokračování v tvorbě rezervy a dodatečné zdanění částky dosud vytvořené rezervy.

Výklad § 4 odst. 1 zákona o rezervách podaný krajským soudem by byl spojen i se značnými fiskálními dopady, neboť by si daňový subjekt prostřednictvím tvorby rezerv snižoval základ daně dle své libosti. Následkem toho by bylo plánování příjmů státního rozpočtu obtížné.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Jedinou otázkou, kterou je třeba v souzeném případě vyřešit, je to, zda provedením oprav v roce 2000 pominuly důvody pro původně plánovanou tvorbu rezervy na daňové výnosy a zda vznikla povinnost zrušit rezervu ve prospěch výnosů a tyto výnosy zahrnout do zdanitelných příjmů za zdaňovací období roku 2000. Opravy zahájené v roce 2000 byly stěžovatelem považovány za opravy, na něž byla rezerva tvořena; tyto opravy však měly být podle původního plánu zahájeny až v roce 2001.

V projednávané věci je rozhodujícím ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, podle něhož jsou daňově uznatelnými výdaji (náklady) také *rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon*. Tímto zákonem je právě zákon o rezervách

(viz jeho ustanovení § 1, které definuje předmět zákona). Podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona o rezervách, ve znění pro rok 2000, se za rezervy považují mj. rezervy na opravy hmotného majetku, o něž jde v projednávané věci. Tento druh rezerv je upraven v ustanovení § 7 zákona o rezervách. Podle čtvrtého odstavce tohoto ustanovení platí, že *výše rezervy na opravy hmotného majetku se stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu let, které uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do počtu let rozhodných pro účely výpočtu výše rezervy se zahrnuje rok zahájení tvorby rezervy. Do tohoto počtu let se nezahrnuje předpokládaný rok zahájení opravy. U movitých věcí může být rezerva na opravu jednotlivého hmotného majetku tvořena ve vztahu k objemu jeho výkonu v technických jednotkách; v takovém případě je výše rezervy ve zdaňovacím období rovna součinu podílu rozpočtu nákladů na opravu na jednotku předpokládaného objemu výkonu a objemu skutečných výkonů za zdaňovací období.* Pátý odstavce pak říká, že *nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládaného zahájení opravy, zruší se rezerva ve prospěch výnosů (příjmů) tohoto následujícího zdaňovacího období. Rezerva nebo její zůstatek se zruší ve prospěch výnosů (příjmů) i tehdy, jestliže nebyla vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena. Za zahájení opravy se pro účely tohoto zákona považuje termín, ve kterém se fyzicky začnou provádět práce přímo na věci, která je předmětem opravy; provádí-li se oprava mimo provozovnu poplatníka jinou osobou, rozumí se zahájením opravy převzetí věci do opravy touto osobou. Toto ustanovení se nevztahuje na poplatníky, kteří doloží, že k překročení těchto lhůt došlo zásahem orgánu státní správy nebo orgánů samosprávy.* Podle odstavce šestého zjistí-li poplatník daně z příjmů skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy, musí provést úpravu její výše počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tuto skutečnost zjistí. A konečně podle odstavce sedmého *rezerva na opravy u jednotlivého hmotného majetku nesmí být tvořena pouze jedno zdaňovací období.*

Jak bylo již uvedeno, mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobce byl oprávněn vytvářet rezervy na opravy hmotného majetku. Rovněž jako bezproblémový se jeví postup žalobce, který schválil plán oprav a tvorbu rezerv na tento účel na roky 1998 až 2000. Sporným je teprve následný krok, spočívající v dřívějším zahájení oprav, k čemuž došlo již v roce 2000, oproti plánovanému roku 2001.

Výše předestřanou právní otázkou se Nejvyšší správní soud zabýval již dříve ve svém rozsudku ze dne 13. 6. 2007, č. j. 2 Afs 210/2006 - 70, či v rozsudku ze dne 20. 3. 2009, č. j. 2 Afs 120/2008 - 133 (oba dostupné z www.nssoud.cz). V tomto kontextu zdůrazňuje, že je třeba mít na zřeteli především skutečnost, že vytváření rezerv na opravu hmotného majetku představuje výsledek ekonomické úvahy daňového subjektu, který tímto způsobem sleduje jak svoje legitimní ekonomické zájmy, tak se také snaží o určitou daňovou optimalizaci. Tuto skutečnost zákonná úprava plně respektuje. Je však otázkou, zda zákonnou dikci, podle níž se do počtu zdaňovacích období nezahrnuje to období, kdy dojde k zahájení opravy, je třeba vykládat natolik restriktivním způsobem, jak činí stěžovatel, či naopak způsobem, k němuž dospěl krajský soud.

K tomu Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku ze dne 13. 6. 2007, č. j. 2 Afs 210/2006 - 70, uvedl, že smyslem právní úpravy, obsažené v zákoně o rezervách, „bylo *zamezení spekulativního odkládání daňové povinnosti, nikoliv vyloučení případu, k němuž došlo v projednávané věci, tzn. dřívějšího provedení opravy hmotného majetku oproti opravě původně plánované. Lze tak přisvědčit krajskému soudu v tom směru, že zákonná úprava je restriktivní z hlediska okamžiku nejpozdějšího zahájení opravy hmotného majetku a vyčerpání rezervy (odst. 5 cit. ustanovení), nevylučuje však její dřívější provedení oproti původnímu předpokládanému termínu zahájení. Zde je třeba vidět, že tyto případy zjevně neodporují zamýšlenému účelu novelizace provedené zákonem č. 211/1997 Sb. a naopak jejich apriorní vyloučení by mohlo vést ke zcela zbytečným administrativním zásahům do hospodářských aktivit daňových subjektů, neodůvodnitelných ani fiskálními zájmy státu. Lze si totiž např. představit, že povaha opravy hmotného majetku,*

původně plánovaná na pozdější časové období, se ukáže jako natolik nezbytná, že by její provedení v zamýšleném termínu vedlo k nepřiměřeným škodám, příp. že daňový subjekt změnil priority svojí nejbližší činnosti a s ohledem na to se vyjeví nutnost dřívější opravy určitého hmotného majetku. Považovat takové jednání za daňově zapovězené (z hlediska plánované tvorby rezerv) by bylo zjevně nerozumné a v tomto směru lze přisvědčit i tvrzení žalobce v tom směru, že výklad stěžovatele nutně vede k závěru, že daňový subjekt, který zahájil opravu dřeva, se dostává do principiálně nevýhodnějšího postavení ve srovnání s takovým, který tak učinil později.“

K projednávané problematice se zdejší soud vyslovil i v rozsudku ze dne 20. 3. 2009, č. j. 2 Afs 120/2008 - 133, a to v tom smyslu, že „ustanovení § 7 odst. 4 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, nikterak nevylučuje souběh tvorby a čerpání rezervy v průběhu jednoho zdaňovacího období.“ Z dikce ustanovení § 7 odst. 4 zákona o rezervách „nelze dovodit, že je vyloučeno, aby v případě, kdy daňový subjekt potřebuje zahájit opravu hmotného majetku dřeva, než původně předpokládal, nemohl dokončit tvorbu rezervy a současně začít rezervu čerpat. Je vhodné také připomenout, že zákon o rezervách operuje s pojmem „předpokládaný termín zahájení opravy“, přičemž slova „předpokládaný“ a „uskutečněný“ nelze považovat za synonyma. Zamýšlený termín opravy totiž může být ovlivněn nepředpokládanými (a nepředvídatelnými) okolnostmi, a tudíž k opravě může dojít i v nepředpokládaném termínu.“ Ustanovení § 7 odst. 5 zákona o rezervách pak předpokládá pouze dvě omezení pro tvorbu rezerv. Oprava hmotného majetku musí být zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy. Dále pak musí být rezerva vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena.

Lze tak uzavřít, že výklad provedený krajským soudem nelze bez dalšího považovat za protizákonný, neboť odpovídá běžně používaným výkladovým metodám. Jakkoliv tedy samotná dikce rozebíraného zákonného ustanovení může napovídat i tomu způsobu výkladu, který zvolil stěžovatel, je nutno, s ohledem na účel tohoto ustanovení a s přihlédnutím k historickému výkladu, upřednostnit výklad provedený krajským soudem. Navíc lze v této souvislosti poukázat na judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. na rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, z níž plyne, že v oboru daňového práva je nutno dbát určitých základních principů, kterými v projednávané kauze jsou zejména „princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo mezer v zákoně umožňuje vícero rovno cenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřijatelnou libovůli zákonodárce).“ V tomto smyslu je možno poukázat i na principy judikované v nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, zveřejněném pod č. 145 na str. 295 ve sv. 31 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu, z něhož se podává, že „za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze při řešení případu pomínout, 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 a 4 Ústavy). Z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní podle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny podle čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod. Jinak řečeno, v případě pochybností jsou povinny postupovat mírněji (in dubio mitius).“

S ohledem na shora uvedené skutečnosti je zřejmé, že kasační stížnost není důvodná a Nejvyšší správní soud ji proto jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalobce, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladu řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 3. dubna 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu