

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **V., a.s.**, zast. JUDr. Václavem Rubášem, advokátem v Plzni, Malá ulice 6, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 8. 2004, č. j. 30 Ca 192/2002-21,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 8. 2004, č. j. 30 Ca 192/2002-21, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce se jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 8. 2004, č. j. 30 Ca 192/2002-21, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 2. 7. 2002, č. j. 1640a/120/2002, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Domažlicích ze dne 22. 10. 2001, č. j. 45728/01/118970/0630, o dodatečném zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 31. 8. 1998 do 31. 12. 1998 v částce 647.151,-Kč a o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob ve výši 784. 700,-Kč.

Krajský soud vyšel po skutkové stránce z toho, že právní předchůdce stěžovatele rozhodl usnesením ze dne 4. 12. 1994 o tvorbě rezerv na opravy hmotného majetku o celkové výši 5.800.000,-Kč s předpokládanou tvorbou v roce 1994 ve výši 3.400.000,-Kč a v roce 1996 ve výši 2.400.000,-Kč s postupným čerpáním od roku 1995 do roku 2004. Pokud jde o správní budovu v P., předpoklad zahájení oprav v roce 1995 nebyl stěžovatelem

splněn a oprava této budovy byla odkládána. V případě opravy budovy v areálu sv. J. pak byla v roce 1997 provedena na tomto objektu oprava v ceně 15.350,-Kč, na kterou byla ve stejném zdaňovacím období částečně čerpána vytvořená rezerva.

Krajský soud po těchto skutkových zjištěních vycházel při posuzování právní problematiky z toho, že podle čl. II. přechodných ustanovení zákona č. 211/1997 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, se pro tvorbu rezerv a opravných položek, která byla zahájena před 1. 1. 1998, a je v ní pokračováno po nabytí účinnosti tohoto zákona (1. 1. 1998), použijí ustanovení zákona č. 593/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 1997. Jelikož však stěžovatel vytvořil rezervu na opravu hmotného majetku již v roce 1996, dovodil krajský soud, že se vztahuje na stěžovatele úprava účinná od 1. 1. 1998, protože s tvorbou rezerv již nepokračoval po 1. 1. 1998.

Krajský soud však musel vzít při právním posouzení věci v úvahu i to, že zákon č. 211/1997 Sb., který nabyl účinnosti dne 1. 1. 1998, novelizoval i ustanovení § 7 odst. 5 zákona č. 593/1992 Sb., podle něhož, nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo 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.

Krajský soud z této úpravy opět dovodil, že se na stěžovatele, se zřetelem k čl. II. přechodných ustanovení zákona č. 211/ 1997 Sb., plně vztahovala úprava po 1. 1. 1998 a proto byl povinen zbytek rezervy vykázaný k 31. 12. 1998 zrušit ve zdaňovacím období roku 1998. Je tomu tak proto, že z usnesení společníků jednoznačně vyplývá, že oprava hmotného majetku byla vymezena pouze částkou a nikoliv konkrétními stavebními akcemi a že bude čerpána od roku 1995. Z toho je třeba dojít k závěru, že oprava vymezená částkou 5.800.000,-Kč měla být zahájena již v roce 1995 a v souladu s ustanovením § 7 odst. 5 zákona č. 593/1992 Sb., účinného od 1. 1. 1998, měl potom stěžovatel vzhledem ke změně právní úpravy zrušit rezervu ve zdaňovacím období roku 1998. Z těchto důvodů krajský soud uzavřel, že oba správní orgány v souladu s ustanovením § 7 odst. 5 zákona č. 593/1992 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 1998, opodstatněně zvýšily stěžovateli základ daně o zůstatky uvedených rezerv.

V kasační stížnosti proti tomuto rozsudku krajského soudu, stěžovatel odmítl závěry tohoto soudu, pokud dospěl k tomu, že rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 2. 7. 2002, č. j. 1640a/120/2002 je věcně správné.

Stěžovatel sice výslovně neoznačil ustanovení zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), o které se kasační stížnost opírá, nicméně z jejího obsahu je patrno, že tímto ustanovením je § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel namítl, že obě správní rozhodnutí jsou výsledkem aplikace nepřípustné retroaktivity na danou věc ze strany daňových orgánů.

Stěžovatel totiž rozhodl o vytvoření rezerv usnesením společníků (právních předchůdců) dne 4. 12. 1994 tak, že rezervy budou použity na opravu objektů

postupným čerpáním v letech 1995 až 2004. Oprávněné orgány sice nerozhodly o čerpání rezerv do doby rozhodování Finančního úřadu v Domažlicích v roce 2001, ale toto jejich chování nemůže být posuzováno negativně v neprospěch stěžovatele. Z dikce čl. II. přechodných ustanovení zákona č. 211/1997 Sb. jednoznačně vyplývá, že zákon platný do 31. 12. 1997 se použije pro rezervy a opravné položky vytvořené před 1. 1. 1998. Se zřetelem k tomu, že stěžovatel rozhodl o vytvoření rezervy již v roce 1994, měly správní orgány postupovat v souladu s původním zněním zákona, které bylo platné do 31. 12. 1997. Novela zákona č. 593/1992 Sb. se nevztahuje na čerpání rezerv vytvořených před 1. 1. 1998, jelikož přechodná ustanovení hovoří pouze a výlučně o tvorbě rezerv a nikoliv již o jejich čerpání. Správní orgány tak aplikovaly nepřípustným způsobem zákon, který neplatil v době, kdy stěžovatel rozhodoval o tvorbě rezerv. Ke shodnému závěru dospěl i koordinační výbor složený ze zástupců ministerstva financí a Komory daňových poradců, který uvedl, že „použít ustanovení zákona o rezervách platné do 31. 12. 1997 je možné pouze na tvorbu rezerv, která byla zahájena před 1. 1. 1998. Na čerpání těchto rezerv se použijí ustanovení zákona o rezervách platná v tom zdaňovacím období, ve kterém k čerpání rezerv dochází“. Jelikož tedy stěžovatel v době rozhodování Finančního úřadu v Domažlicích v roce 2001 rezervy zatím nečerpal, nebylo možné k jeho tíži aplikovat ustanovení zákona o rezervách platná po 1. 1. 1998.

Jelikož krajský soud svým zamítavým rozsudkem akceptoval nesprávný právní názor obou správních orgánů stran nepřípustné retroaktivity zákona, dopustil se stejného porušení zákona jako tyto orgány.

Žalované Finanční ředitelství v Plzni v písemném vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na rozsudek krajského soudu s tím, že nepovažuje za nutné se vyjadřovat ke kasační stížnosti. Se zřetelem k tomu navrhlo, aby Nejvyšší správní soud tento mimořádný opravný prostředek zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 8. 2004, č. j. 30 Ca 192/2002-21, při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a jelikož sám neshledal vady uvedené v § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, dospěl k závěru, že tento rozsudek je třeba zrušit.

Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu proto, že tento rozsudek akceptoval právní názor správních orgánů, které vyslovily, že pokud jde o čerpání rezerv vytvořených do konce roku 1997, aniž by dále v jejich tvorbě bylo pokračováno po 1. 1. 1998, lze nové ustanovení § 7 odst. 5 zákona č. 593/1992 Sb. s účinností od 1. 1. 1998 aplikovat beze zbytku pro rušení rezerv, bez ohledu na to, kdy byla tvorba té které rezervy zahájena.

Ustanovení § 7 odst. 5 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění zákona č. 211/1997 Sb., s účinností od 1. 1. 1998 mimo jiné stanoví, že nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo 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.

Podle čl. II. přechodných ustanovení zákona č. 211/1997 Sb., který nabyl účinnosti rovněž 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 České národní rady č. 593/1992 Sb., ve znění platném ke dni 31. prosince 1997.

V této věci jde o vyřešení otázky, jak naložit s rezervami na opravy hmotného majetku stěžovatele, tvořenými ve smyslu § 7 zákona č. 593/1992 Sb., 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 č. 593/1992 Sb., 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 č. 593/1992 Sb., 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 ČNR č. 593/1992 Sb., 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 č. 593/1992 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 1998, v případě rezerv, jejichž tvorba byla zahájena před 1. lednem 1998. Jde o výklad, že na tyto rezervy není možné, vzhledem k přechodným ustanovením zákona č. 211/1997 Sb., aplikovat nové ustanovení § 7 odst. 5 a odložení opravy, resp. nevyčerpání rezervy ve stanovených lhůtách není samo o sobě důvodem pro zrušení rezervy ve prospěch výnosů nebo o výklad, že nové ustanovení § 7 odst. 5 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 prvému výkladu, tedy, že na tyto rezervy není možné, vzhledem k přechodným ustanovením zákona č. 211/1997 Sb., aplikovat nové ustanovení § 7 odst. 5 zákona č. 593/1992 Sb., 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 podle usnesení společníků právního předchůdce stěžovatele ze dne 4. 12. 1994 společníci rozhodli o tvorbě rezerv na opravy hmotného majetku o celkové výši 5.800.000,-Kč s předpokládanou tvorbou v roce 1994 ve výši 3.400.000,-Kč a v roce 1996 ve výši 2.400.000,-Kč a s postupným čerpáním od roku 1995 do roku 2004. Toto ujednání společníků právního předchůdce stěžovatele dovolovala právní úprava, jež v té době platila (čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod).

Stěžovatel tedy do přijetí, resp. účinnosti zákona č. 211/1997 Sb. mohl důvodně spoléhat na to, že má možnost čerpat vytvořené rezervy od roku 1995 do roku 2004. Tento případ je případem oprávněné důvěry stěžovatele jako daňového subjektu v právo,

na základě něhož nabyl 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. nález Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2003, sp. zn. IV ÚS 690/01).

Zákon č. 593/1992 Sb., 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 č. 593/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů v rozhodné době). Z uvedeného je tedy patrno, 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 principům nabytých práv a legitimního očekávání, jež je uveden shora.

Zákon č. 211/1997 Sb. obsahuje v čl. II. přechodná ustanovení jen ve vztahu k tvorbě rezerv; neobsahuje však žádná přechodná ustanovení k nevyčerpaným rezervám, jež mohly být původně čerpány postupně od roku 1995 do roku 2004, tedy ustanovení, jak naložit s rezervami na opravy hmotného majetku, jejichž tvorba byla dokončena před rokem 1997 a do konce tohoto roku nebyla zahájena, resp. dokončena oprava příslušného hmotného majetku, na kterou byla rezerva vytvořena. V těchto případech je třeba čerpání rezerv 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 zasáhlo stěžovatele do hmotněprávní sféry. V důsledku aplikace tohoto ustanovení byla stěžovateli dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 31. 8. 1998 do 31. 12. 1998 v částce 647.151,-Kč a dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 784.700,- Kč. Ustanovení § 7 odst. 5 zákona č. 593/1992 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 1998, je tedy nepochybně ustanovením s hmotněprávními účinky. Toto ustanovení proto není možno aplikovat na případy rezerv na opravy hmotného majetku, jejichž tvorba byla dokončena před rokem 1997 a do konce tohoto roku nebyla zahájena, resp. dokončena oprava příslušného hmotného majetku, na kterou byla rezerva vytvořena. Zásah do právních vztahů stěžovatele, jakož i daňových povinností, založených na základě zákona č. 593/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 1997, který umožňoval čerpání rezerv od roku 1995 do roku 2004, by proto byl nepřípustnou retroaktivitou a v rozporu s principy nabytých práv a legitimního očekávání, jež jsou uvedeny shora. Ze samotné povahy práva vyplývá zásada, že právní normy nepůsobí zpětně; podle právní normy se zpravidla upravují jen ty právní vztahy, které vznikly po dni, kdy tato nabyla účinnosti. Každý ústavně přípustný případ

retroaktivity by proto bylo nutno expressis verbis zakotvit v zákoně. Jiný postup by znamenal rozpor se zásadou jasnosti a určitosti zákona, které představují součást principu právního státu (čl.1 Ústavy České republiky). Znakem právního státu je právní jistota, ochrana důvěry občanů v právo, jejíž výrazem je mimo jiné i zákaz retroaktivity právních norem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69).

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 č. 593/1992 Sb., 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 podřídit jejich obsahově materiálnímu smyslu (nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2003, sp. zn. I ÚS 137/03). Ostatně nelze nevidět ani judikaturu Ústavního soudu (nález 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 z uvedených důvodů zrušil kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 8. 2004, č. j. 30 Ca 192/2002-21 pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.) a věc z tohoto důvodu vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby se znovu zabýval žalobními námitkami stěžovatele, kde je především uplatněna výhrada stran výkladu čl. II. přechodných ustanovení zákona č. 211/1997 Sb. a ustanovení § 7 odst. 5 zákona č. 593/1992 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 1998 a poté vydal rozhodnutí odpovídající zákonu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst.1 s. ř. s.

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

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

V Brně dne 27. dubna 2006

JUDr. Marie Žišková

předsedkyně senátu