

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Ladislava Hejtmánka a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **E. a. s. v likvidaci**, se sídlem v B., R. 2/103, zast. JUDr. Renatou Volnou, advokátkou se sídlem v Brně, Pellicova 25, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem v Brně, náměstí Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 4. 3. 2005, č. j. 29 Ca 351/2003 - 53,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 4. 3. 2005, č. j. 29 Ca 351/2003 - 53, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Brně svým shora uvedeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 9. 2003, č. j. 2136/03/FŘ/120, a vrátil mu věc k dalšímu řízení, přičemž zároveň rozhodl o nákladech řízení účastníků. Ve správním řízení byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 1 324 440 Kč, když nebyla uznána jako odčitatelná položka daňová ztráta za rok 1993.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž uplatnil stížní bod podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „s. ř. s.“). Podstatou sporu je posouzení, zda žalobce, který se v roce 1996 přeměnil z investičního fondu na „běžnou“ akciovou společnost, může uplatnit odpočet daňové ztráty podle ust. § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a to z období, kdy byl investičním fondem (zdaňovací období roku 1993). Příslušné ustanovení § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve znění účinném v letech

1993-1995 se nevztahovalo na podílové a investiční fondy, jejichž činnost upravoval zákon č. 248/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. V ust. § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 1995, byla stanovena nemožnost uplatnění daňové ztráty, přičemž tato nemožnost byla podmíněna nejen charakterem ale i předmětem činnosti investičního fondu, což vyplývalo z právní úpravy zákona č. 248/1992 Sb. (podle něhož je investiční fond samostatnou právnickou osobou charakteru akciové společnosti, jejímž výhradním předmětem podnikání je kolektivní investování způsobem, který kogentně tento zákon stanovil). Odlišnosti od „běžné“ akciové společnosti podle obchodního zákoníku a investičního fondu stanovil v ust. § 1 odst. 4 zákon č. 248/1992 Sb. (podle něhož se na investiční fond použijí ustanovení obchodního zákoníku, pokud zákon č. 248/1992 Sb. nestanoví jinak). Shora uvedené omezení podnikatelské činnosti investičního fondu se projevovalo i v zákonem provedené omezenosti portfolia jeho majetku, neboť nashromážděné peněžní prostředky mohl fond použít pouze na nákup cenných papírů, nemovitostí a movitých věcí, či je vložit jako tichý společník do jiné společnosti. Základní podmínkou podnikatelské aktivity investičního fondu bylo bezpečné uložení shromážděných peněžních prostředků na základě povolení činnosti investičního fondu ministerstvem financí. Podle této úpravy tedy byl investiční fond obchodní společností (akciovou společností) podnikající v oblasti kolektivního investování na základě povolení ministerstva financí. Vzhledem k těmto odlišnostem nepřipustil zákonodárce řešení odpočtu daňové ztráty ve svém ust. § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 1995.

Stěžovatel dále uvedl, že s účinností od 1. 8. 1995 byl v čl. V bod 10 zákona č. 149/1995 Sb, kterým se měnil zákon o daních z příjmů, stanovena možnost uplatnění ztráty u investičního fondu poprvé za zdaňovací období roku 1996. Až tímto zákonem byla tato možnost pro investiční fond upravena. Skutečnost, že se žalobce v roce 1996 přeměnil na „běžnou“ obchodní společnost, ještě nemůže vést k závěru, že by mohl uplatnit daňovou ztrátu za období, kdy byl investičním fondem. Stěžovatel navrhl napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobce se k podané kasační stížnosti vyjádřil tak, že podle jeho názoru není důvodná. V daném případě se nejedná o stěžovatelem tvrzenou daňovou nerovnost, která nemůže být přenášena na žalobce, přičemž v daném případě výklad provedený stěžovatelem jde nad rámec zákona.

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku posoudil tento právní spor mezi účastníky tak, že vyšel z ust. § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a z článku V bodu 10 zákona č. 149/1995 Sb., kterým se měnil a doplňoval zákon o daních z příjmů. Krajský soud dospěl k závěru, že zákon o daních z příjmů umožňoval odpočet daňové ztráty v předchozích sedmi zdaňovacích obdobích, nevyjímaje z toho akciovou společnost, kterou žalobce v průběhu celého zdaňovacího období byl. Daňová ztráta vznikla v roce 1993, kdy byl žalobce investičním fondem, přičemž v tomto období zákon výslovně tuto situaci neupravoval. Proto nebylo možné použít extenzivního výkladu proti žalobci, neboť takový výklad je v rozporu s článkem 2 odst. 2 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

Nejvyšší správní soud, který je vázán rozsahem a důvody podané kasační stížnosti (ust. § 109 odst. 2, 3 soudního řádu správního), přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudkem rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (ust. § 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje tvrzenou nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení (ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.), když s krajským soudem nesouhlasí v právním posouzení v tom, zda žalobce jako investiční fond mohl uplatnit ztrátu vzniklou ve zdaňovacím období roku 1993 jako odčitatelnou položku od základu daně z příjmů za zdaňovací období roku 1997.

Právní závěr krajského soudu o tom, že zákon neupravoval postup správce daně v rozhodném období, a proto je jeho výklad v rozporu s článkem 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, je poměrně velmi stručně zdůvodněn a neodpovídá aplikovatelné právní úpravě. Krajský soud vyšel z toho, že v případě, kdy daňová ztráta vznikla v roce 1993 (kdy byl žalobce investičním fondem), zákon výslovně tuto situaci neupravoval. Tento právní názor není podle názoru Nejvyššího správního soudu namístě, neboť zákon v předmětném období tuto problematiku řešil.

Podle ust. § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 1995, od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla v předchozím zdaňovacím období, a to nejdéle v sedmi zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po roce, v němž byla vykázána. U poplatníka, který je společníkem veřejné obchodní společnosti, se daňová ztráta upraví o část základu daně nebo část daňové ztráty veřejné obchodní společnosti; přitom tato část základu daně nebo daňové ztráty se stanoví ve stejném poměru, v jakém je rozdělován zisk podle společenské smlouvy, jinak rovným dílem. U poplatníka, který je komplementářem komanditní společnosti, se daňová ztráta upraví o část základu daně nebo část ztráty komanditní společnosti připadající komplementářům; přitom tato část základu daně nebo daňové ztráty se na jednotlivého komplementáře určí ve stejném poměru, v jakém je rozdělována část zisku připadající na komplementáře podle společenské smlouvy, jinak rovným dílem. Poprvé lze tohoto ustanovení použít u daňové ztráty vzniklé za zdaňovací období roku 1993. Toto ustanovení se nevztahuje na podílové fondy a investiční fondy.

Ze shora uvedeného je patrné, že zákon o daních z příjmů v předmětném období tuto situaci výslovně upravoval. Pokud daňová ztráta vznikla v tomto období, je nutné na její posouzení uplatnit to znění zákona, v němž taková ztráta vznikla, neboť posuzovat jednotlivé právní skutečnosti lze pouze podle zákona účinného v rozhodné době. Výklad jiný (tedy že případná novela zákona umožní postup jiný) by musel mít oporu přímo v zákoně, jinak se jedná o výklad, který vychází z retroaktivity právní normy, která je v právním státě nepřípustná.

Novela zákona o daních z příjmů (zákon č. 149/1995 Sb.), poslední větu ust. § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů vypustila (čl. I., bod 110). Tato novela nabyla účinnosti dnem 1. 8. 1995 (čl.VIII. tohoto zákona), přičemž výslovně stanovila, že investiční fond a podílový fond může ustanovení § 34 odst. 1 poprvé použít u daňové ztráty vzniklé za zdaňovací období roku 1996 (čl. V, bod 10 tohoto zákona).

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. V dané věci se tak nejedná o situaci, kdy by zákon danou věc neupravoval. Zákon o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 1995 možnost odečtu daňové ztráty u investičního fondu vylučoval, přičemž pro zdaňovací období roku 1996 nově stanovil, že tuto ztrátu odečíst lze, logicky však této nové úpravě podřídil takové právní vztahy, které teprve vzniknou v budoucnu. Právní vztahy, které již byly předchozí právní úpravou

nastoleny (podle nichž investiční fond tuto ztrátu odečíst nemohl), však tato novela nijak neměnila, neboť nic takového z ní nevyplývá. Nelze tedy bez dalšího konstatovat, že tím, že novela zákona výslovně nezmínila v daném případě ztrátu za zdaňovací období roku 1993, tak že tato problematika upravena nebyla, neboť je nutné uplatnit to znění zákona, které bylo rozhodné v předmětné době (zde v roce 1993). V roce 1993 tuto daňovou ztrátu žalobce jako investiční fond uplatnit nemohl, tuto možnost nabyl až shora zmíněnou novelou zákona počínaje zdaňovacím obdobím za rok 1996, a to až na takovou ztrátu, která vznikne v budoucnu. Takový postup je naprosto ústavně konformní, neboť daňovým subjektům upravuje příslušná práva a povinnosti až na právní vztahy, které teprve vzniknou.

Žalobce v předmětném období roku 1993 podnikal jako investiční fond, a proto se na něj vztahuje právní úprava daně z příjmů, která byla pro dané zdaňovací období účinná. Nejedná se tak o situaci, že by zákon jeho práva a povinnosti neupravoval, neboť v daném období nemohl žalobce svou daňovou ztrátu zahrnout do základu daně. Na této situaci nic nezměnila ani novela zákona o daních z příjmů s účinností od 1. 8. 1996, neboť ta upravila pouze vztahy, jež teprve v právních vztazích upravených zákonem o daních z příjmů, vzniknou. Pokud v dané věci orgány finanční správy z této právní úpravy a jejího výkladu vycházely, nejedná se o nezákonné uplatnění státní moci v rozporu s článkem 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (jež vyložil i Ústavní soud v nálezu zmíněném krajským soudem), a odkaz na tuto úpravu je tak nepřípadný.

Lze tak uzavřít, že zákon danou situaci upravoval, jak je patrné ze znění zákonných ustanovení, která je nutné na daný případ aplikovat. Krajský soud tak při svém rozhodnutí nesprávně uvedl, že za dané zdaňovací období zde zákonná úprava nebyla, a proto je namístě jeho rozhodnutí zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (ust. § 110 odst. 1 s. ř. s.).

Při dalším právním posouzení celé věci je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (ust. § 110 odst. 3 s. ř. s.) a vyjde z toho, že za zdaňovací období roku 1993 zákon o daních z příjmů možnost uplatnit ztrátu žalobci jako investičnímu fondu neumožňoval, tuto možnost žalobce nabyl až novelou zákona o daních z příjmů počínaje zdaňovacím obdobím roku 1996, přičemž první možnou daňovou ztrátu mohl žalobce uplatnit až pro stanovení daňové povinnosti za rok 1996.

O nákladech řízení rozhodne v novém rozhodnutí krajský soud (ust. § 110 odst. 2 s. ř. s.), a to jak o nákladech v řízení žalobním, tak i o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 11. července 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu