

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Václava Novotného v právní věci žalobce **Mgr. E. M.**, zast. advokátem JUDr. Pavlem Šedivým, se sídlem AK Tábor, Údolní 2997, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích,** Prokišova 5, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 10. 2004, č. j. 10 Ca 176/2004 – 14,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 9. 2004, č. j. 3438/110/2004 bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Táboře ze dne 16. 2. 2004 č. j. 22688/04/110916/2588, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 2 640 000 Kč.

Žalobu podanou proti rozhodnutí žalovaného krajský soud výše označeným rozsudkem zamítl; proti tomuto rozsudku nyní stěžovatel brojí kasační stížností. V ní uplatňuje důvod dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.). Namítá nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávním posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Namítá, že soud, stejně tak i žalovaný, vyložil ustanovení § 24 odst. 2 písm. o) zákona o daních z příjmů tak, že daňovým výdajem je pouze takový výdaj, který se vztahuje k příjmům z konkrétní postoupené pohledávky, a to jen do výše

příjmů z této pohledávky. Soud však vůbec neřešil situaci, že proces postoupení a úhrady pohledávky v daném případě probíhal v čase, resp. měl probíhat po dobu několika let. Soud vyšel z toho, že výdajem uznatelným je fakticky pouze takový výdaj, proti kterému stojí v tom roce, v jakém byl výdaj učiněn, příjem, s tím, že pouze do výše tohoto příjmu lze výdaj označit jakožto výdaj na dosažení zisku. Soud se nezabýval gramatickým rozborem ustanovení § 24 odst. 2 písm. o) zákona o daních z příjmů, kde je použit vid nedokonavý – výdaj lze uznat do výše příjmů *plynoucích.* Přestože soud, aniž by použil gramatický, logický či systematický výklad, dospívá bez dalšího k závěru, že toto ustanovení jasně říká, kdy a v jaké výši lze uplatnit do daňových výdajů pohledávku nabytou postoupením. V rozsudku není zodpovězena základní otázka, a to, kdy si tedy stěžovatel může uplatnit danou pohledávku do výdajů. Mohl by tak učinit v následujících letech, a to po částech, vždy do výše inkasovaných příjmů nebo si ji do výdajů nemohl uplatnit vůbec, protože v roce, kdy došlo k jejímu postoupení, neinkasoval žádný příjem. Výklad soudu směřuje spíše k tomu, že takovýto výdaj nelze uplatnit vůbec, protože při následném postoupení pohledávky žádný příjem neinkasoval. Takovýto výklad nejen postrádá logiku, ale zcela zjevně znevýhodňuje daňové poplatníky, kteří stejně jako stěžovatel realizují daňový případ v čase přesahujícím jedno zdaňovací období. Stěžovatel je přesvědčen, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. o) zákona o daních z příjmů nebylo do zákona vtěleno z důvodů popsaných a uznaných soudem, ale že tímto ustanovením chtěl zákonodárce daňově znevýhodnit tzv. ztrátové prodeje nakoupených pohledávek a nikoli finančně znevýhodnit toho, kdo nakoupenou pohledávku bez zisku postoupí, přičemž však cena bude uhrazena v jiném zdaňovacím období, než ve kterém je prodávaná pohledávka vyřazena z evidence poplatníka. Stěžovatel vytýká soudu i tu skutečnost, že soud odmítl jako nepřípadné příklady, které použil stěžovatel ve své žalobě; tyto znovu zmiňuje v kasační stížnosti. Stěžovatel je přesvědčen, že pokud příslušné ustanovení zákona připouští, byť v omezeném rozsahu, možnost různého výkladu, je na místě realizovat tento výklad nikoli pouze gramatickým způsobem, ale i logickým pomocí příkladů, které mohou přicházet v úvahu; soud proto pochybil, pokud tyto příklady odmítl. Na základě výše uvedeného požaduje stěžovatel, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření odmítl výklad ustanovení § 24 odst. 2 písm. o) zákona č.586/1992 Sb., o daních z příjmů provedený stěžovatelem. Citované ustanovení jednoznačně stanoví, kdy a v jaké výši lze uplatnit do daňových výdajů výdaje na pohledávku nabytou postoupením; výdaje jsou vázány na příjmy inkasované, nikoli na příjmy sjednané. Je zcela logické, tak jak uvedl krajský soud, že pokud má být příjem z úhrady uplatněn jako daňový výdaj v určitém zdaňovacím období, musí být stěžovatelem vykázán v tom zdaňovacím období, ve kterém je jako náklad uplatněn. Stěžovatel postoupil dne 26. 11. 1999 pohledávku, kterou nabyl za 6 600 000 Kč za stejnou částku společnosti K. C. s. r. o. s tím, že tato bude stěžovateli po dobu 10 let ročně splácet částku 660 000 Kč; první splátka byla dohodnuta ke dni 31. 2. 2000. Je zřejmé, že stěžovatel v roce 1999 žádný příjem neměl, když pouze v tomto roce sjednal příjem na rok 2000. Stěžovateli byl zvýšen základ daně o 6 600 000 v souladu se zákonem. Stěžovatel je oprávněn uplatnit výdaje na pořízení pohledávky vždy až v roce, ve kterém získá příjem z pohledávky mu plynoucí. Příklady, které stěžovatel uvádí jsou pro danou věc nepřípadné, právní úprava je v této věci zcela jednoznačná a žalovaný ji respektoval. Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích v mezích důvodů uplatněných ve smyslu ust. § 103 odst.1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V projednávané věci není pochyb o otázkách skutkových. Nespornou je skutečnost, že stěžovatel nabyl dne 30. 8. 1999 pohledávku od postupníka P. K. za 6 660 000 Kč, tuto následně postoupil téhož roku za částku 6 600 000 Kč společnosti K. C. s. r. o. Není pochyb ani o tom, že stěžovateli v roce 1999 neplynul od této společnosti žádný příjem. Dle uzavřené smlouvy o postoupení pohledávky měla být úhrada od společnosti K. C., s. r. o. provedena formou ročních splátek ve výši 660 000 Kč (podle čl. III smlouvy ze dne 26. 11. 1999 výše ročních splátek splatných vždy k 31. 12. příslušného roku činila 660 000 Kč; první splátka bude uhrazena k 31. 12. 2000). Stěžovatel celou hodnotu pohledávky, tj. 6 600 000 Kč zaúčtoval do daňových výdajů roku 1999, o příjmech z titulu postoupené pohledávky neúčtoval. Žalovaný neuznal hodnotu pohledávky jako daňový výdaj v roce 1999 a dodatečně stěžovateli zvýšil základ daně a dodatečně vyměřil daň ve výši 2 640 000 Kč.

Stěžovatel je ve sporu stran interpretace ustanovení § 24 odst. 2 písm. o) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Předmětem sporu je zdanění příjmu za zdaňovací období roku 1999, soud proto při právním posouzení vycházel ze znění zákona relevantního pro dané zdaňovací období.

Podle ust. § 24 odst. 2 písm. o) zákona o daních z příjmů je výdajem u poplatníků účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví cena pořízení u pohledávky nabyté postoupením, a to jen do výše příjmů plynoucích z jejich úhrady dlužníkem nebo postupníkem při jejich následném postoupení.

Z hlediska zdanění v příslušném zdaňovacím období je proto rozhodující okamžik postoupení pohledávky, nikoli obdržení platby (příjmů). Tato skutečnost je relevantní pro okamžik „uplatnění výdaje“, který mohl stěžovatel uplatnit do výše příjmu, který mu byl skutečně uhrazen, nikoli však příjmu, jehož postupná úhrada byla toliko smluvně zajištěna. Vzhledem k tomu, že stěžovatel prokazatelně žádný příjem v roce 1999 neobdržel, nemohl postupovat způsobem, který učinil. Takový postup by byl na místě pouze za předpokladu provedení první splátky do 31. 12. 1999.; stěžovatel pak mohl jemu uhrazenou splátku ve výši 660 000 Kč uplatnit jako daňový výdaj. Právní úprava v rozhodném období neumožňovala při zdanění příjmů z postoupených pohledávek jiný způsob.

Pro následující zdaňovací období počínaje rokem 2001 novelou provedenou zákonem č. 492/2000 Sb. příjmy, které stěžovatel obdržel, za postoupenou pohledávku již zdanění nepodléhají, protože se jedná o částky, které byly již zdaněny podle tohoto zákona /viz § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů/. O uhrazených splátkách tak bude účtovat jako o příjmech nedaňových. Skutečný příjem, který stěžovateli následně bude plynout za postoupenou pohledávku ve výši 660 000 Kč po dobu 10 let již zdanění nepodléhá.

Daňový režim pohledávek je odlišný od standardních pravidel zdanění. Proti příjmům plynoucím z titulu postoupení pohledávky neuplatňuje poplatník relevantní výdaje, ale tyto jsou umořeny tím, že zdanění již nepodléhají příjmy plynoucí z titulu postoupení pohledávky.

Nejvyšší správní soud ustanovení § 24 odst. 2 písm. o) zákona o daních z příjmů vyložil v intencích obecných interpretačních pravidel a dospěl k názoru, že text zákona nevede k absurdním a iracionálním závěrům. Nejedná se ani o stěžovatelem namítaný případ, kdy by ustanovení zákona připouštělo možnost různých výkladů.

Uvedené ustanovení jednoznačně limituje jednak výši výdaje, který lze daňově uznat, jednak ale stanoví i podmínku, kdy tak lze učinit, a to v okamžiku úhrady. Právě tuto podmínku stěžovatel v roce 1999 nesplnil. Příklady, kterých se stěžovatel opakovaně dovolává nemohou na interpretaci daného ustanovení ničeho změnit, navíc jsou zcela nepřípadné. Stěžovatel nemá pravdu, tvrdí-li, že ve dvou stejných případech dochází k rozporu. V obou případech sice subjekty nakoupí a prodají pohledávku za „100“ ve stejném roce, jeden však inkasuje příjem v témže roce, druhý až v roce následujícím. Každý z nich však může uplatnit hodnotu „100“ do výdajů oproti obdrženému příjmu. Nelze spatřovat nerovnost zdanění v tom, že každý z nich obdržel příjem v jiném zdaňovacím období. Je pouze věcí poplatníka jaké smluvní a právní nástroje zvolí a použije k zajištění závazku a jakým způsobem eliminuje podnikatelské riziko; nelze tak však činit na úkor výběru daní, resp. nerespektováním a porušováním daňových zákonů.

Namítá-li stěžovatel, že výklad krajského soudu směřoval k závěru, že nelze v jeho případě výdaje z titulu postoupení pohledávky uplatnit vůbec, nemá toto tvrzení v odůvodnění rozsudku oporu. Krajský soud přezkoumával pouze skutečnost, zda zdanění jeho příjmů dosažených za zdaňovací období roku 1999 bylo provedeno v souladu se zákonem. Nepříslušelo mu však, a ani tak nečinil, hodnotit možné dopady do zdanění v následujících letech.

Nejvyšší správní soud tedy dospěl z hlediska věcného ke stejnému závěru jako krajský soud a skutečnost, že k takovému závěru dospěl za použití z části i jiných právních úvah, není důvodem pro zrušení rozsudku tohoto soudu pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem /§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s./. Námitku uplatněnou ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. shledal nedůvodnou, a proto postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 24. listopadu 2005

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu