



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Jana Passera a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **UNIMARCO, a. s.**, se sídlem Zádveřice-Raková 426, Zádveřice, zastoupeného Mgr. Davidem Fiedlerem, advokátem se sídlem Štěpánská 61, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného za dne 29. 4. 2005, čj. 8296/04/FŘ 120, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 11. 2008, čj. 30 Ca 166/2008 - 94,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 11. 2008, čj. 30 Ca 166/2008 - 94, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 4. 2005, čj. 8296/04/FŘ 120, zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob ze dne 13. 9. 2004, čj. 199569/04/303914/8411, kterým Finanční úřad ve Zlíně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 2 531 460 Kč.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 28. 6. 2006, čj. 30 Ca 175/2005 - 40, zamítl. Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu rozsudkem ze dne 30. 6. 2008, čj. 8 Afs 50/2007 - 87 (všechna i dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Krajský soud se totiž nevypořádal s argumentací žalobce ustanovením § 4 odst. 3 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“), a zatížil tím své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

Krajský soud v dalším řízení zrušil rozsudkem ze dne 21. 11. 2008, čj. 30 Ca 166/2008 - 94, rozhodnutí žalovaného, kterému vrátil věc k dalšímu řízení.

Podle krajského soudu žalobce nabyt smlouvou o postoupení pohledávek ze dne 6. 8. 2002 od postupitele pohledávky za pořizovací cenu 7 000 000 Kč. Dne 24. 9. 2004 (pozn. Nejvyšší správního soudu: správné datum je 24. 9. 2002) konkursní soud prohlásil na majetek dlužníka konkurs a žalobce své pohledávky řádně ve lhůtě přihlásil. Ke dni 31. 12. 2002 žalobce vytvořil k těmto pohledávkám podle § 8 zákona o rezervách opravnou položku ve výši 7 000 000 Kč. Dne 25. 8. 2003 žalobce pohledávky prodal za úplatu 2 000 000 Kč (pozn. Nejvyššího správního soudu: správná částka je 200 000 Kč), ke dni 30. 9. 2003 zrušil opravnou položku v souladu s § 4 odst. 3 větou druhou zákona o rezervách a částku 7 000 000 Kč zaúčtoval do nákladů. Tím dosáhl ztrátu z vlastního prodeje předmětné pohledávky ve výši 6 800 000 Kč.

Krajský soud dospěl k závěru, že v daném případě bylo možné aplikovat § 4 odst. 3 zákona o rezervách. Uvedl přitom, že § 8 odst. 2 zákona o rezervách upravuje zvláštní případy zrušení opravné položky vytvořené k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnacím řízení, ale tato úprava nevylučuje, aby opravné položky vytvořené k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnacím řízení byly zrušeny i v návaznosti na skutečnost, že pominuly důvody pro které byly vytvořeny ve smyslu § 4 odst. 3 zákona o rezervách, tj. např. došlo-li k postoupení pohledávky. Žalobce proto byl oprávněn použít opravnou položku ke krytí ztráty z postoupené pohledávky. Žalovaný tak v rozporu se zákonem neuznal žalobcem uplatněné náklady ve výši 6 800 000 Kč jako daňově účinný výdaj ve smyslu § 24 odst. 2 písm. s) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

III.

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Krajský soud podle něj nedostatečně odůvodnil právní názor, že při zrušení opravné položky vytvořené podle § 8 odst. 1 zákona o rezervách, lze postupovat podle § 4 odst. 3 stejného zákona s dopady do daňově uznatelných nákladů. Krajský soud se totiž nijak nevypořádal s § 8 odst. 4 zákona o rezervách. Ve vyjádření k žalobě stěžovatel v návaznosti na žalobní námitky argumentoval, vedle možnosti zrušení opravné položky vytvořené podle § 8 odst. 1 zákon a o rezervách postupem podle § 8 odst. 2 zákona o rezervách, i postupem podle § 8 odst. 4 ve spojení s § 8a zákona o rezervách. Krajský soud nezaujal k takto nastíněnému postupu žádné stanovisko. Jeho rozsudek je proto nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a není z něj zřejmé, proč krajský soud nepovažoval právní argumentaci stěžovatele za důvodnou.

Stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem krajského soudu, podle něž žalobce byl oprávněn použít opravnou položku vytvořenou podle § 8 odst. 1 zákona o rezervách a zrušenou podle § 4 odst. 3 téhož zákona ke krytí ztráty z postoupené pohledávky. Podle stěžovatele je pro daňovou účinnost nákladů podstatné nejen to, zda bylo postupováno v souladu se zákonem o rezervách při tvorbě opravné položky, ale také zda byla v souladu se zákonnou úpravou opravná položka zrušena. Zákon o rezervách podmiňuje jednorázovou tvorbu zákonné opravné položky podle § 8 odst. 1 zákona o rezervách tím, že bude použita výhradně pro účely a za podmínek vymezených v § 8 odst. 2 tohoto zákona. Došlo-li před naplněním podmínek uvedených v § 8 odst. 2 zákona o rezervách k

postoupení pohledávky za dlužníkem, na jehož majetek byl prohlášen konkurs, nelze použít opravnou položku vytvořenou podle § 8 odst. 1 citovaného zákona ke krytí ztráty z postoupené pohledávky.

Podle stěžovatele je nutno vycházet z úpravy § 3 odst. 1 zákona o rezervách, podle kterého se rezervy a opravné položky tvoří způsobem a k účelům stanoveným tímto zákonem. Ustanovení § 4 odst. 3 zákona o rezervách nelze aplikovat vytržené z kontextu celé právní úpravy, jak učinil krajský soud. Posledně zmíněné ustanovení pouze v obecné rovině uvádí dvojí možné použití opravných položek podle zákonného účelu, k němuž mohou být vytvořeny, a obecně časové určení jejich zrušení. V dalších ustanoveních zákona o rezervách jsou upraveny konkrétní způsoby zrušení opravných položek. V § 8 odst. 1 a 2 citovaného zákona jsou striktně upraveny podmínky pro tvorbu a zrušení opravných položek. Ustanovení § 8 odst. 4 pak upravuje postup pro případ, že pominou důvody pro existenci opravné položky vytvořené podle tohoto ustanovení nebo pokud tak rozhodl poplatník. Žalobce neprokázal, že zákonnou opravnou položku vytvořenou podle § 8 odst. 1 zákona o rezervách zrušil a vytvořil novou opravnou položku podle § 8a citovaného zákona. Na opravné položky vytvořené podle § 8a se nevztahuje striktní úprava pro zrušení takto vytvořených opravných položek, jako je tomu u opravných položek vytvořených podle § 8. Stěžovatel uzavřel, že v případě opravných položek vytvořených k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnacím řízení zákon umožňuje rozpustit tyto opravné položky a pohledávky odepsat výhradně na základě výsledků konkursu, případně popření pohledávek, nikoliv podle rozhodnutí poplatníka. Pokud žalobce nesplnil podmínky podle § 8 odst. 2 zákona o rezervách, mohl postupovat podle § 8 odst. 4 citovaného zákona. Jinou možnost zákon nepřipouští.

IV.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že kasační stížnost je nepřipustná, protože Nejvyšší správní soud již ve věci jednou rozhodoval.

V.1

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti.

Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. není přípustná kasační stížnost proti rozhodnutí, jímž krajský soud rozhodl znovu po zrušení jeho původního rozhodnutí Nejvyšším správním soudem. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. K aplikaci tohoto ustanovení se vyslovil i Ústavní soud v nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05 (<http://nalus.usoud.cz>), podle kterého „*ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) soudního řádu správního zajišťuje, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil*“.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 6. 2008, čj. 8 Afs 50/2007 - 87, shledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů a zavázal krajský soud k tomu, aby se řádně zabýval uplatněným žalobním bodem (argumentací žalobce ve vztahu k § 4 odst. 3 zákona o rezervách). Samotným posouzením věci se Nejvyšší správní

soud nezabýval. Následná kasační stížnost, směřující proti argumentaci krajského soudu vypořádávající v úplnosti žalobní body, je proto přípustná.

V.2

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Předmětem posouzení je především otázka, zda výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. s) zákona o daních z příjmů je i pořizovací cena pohledávky nabyté postoupením, do výše příjmů plynoucího z jejího postoupení, zvýšená o vytvořenou opravnou položku, byla-li opravná položka vytvořena podle § 8 odst. 1 zákona o rezervách a pohledávka byla postoupena dříve, než došlo k naplnění podmínek podle § 8 odst. 2 zákona o rezervách.

Výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů je u poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví mj. pořizovací cena u pohledávky nabyté postoupením, a to do výše příjmu plynoucího z jejího postoupení z její úhrady dlužníkem nebo postupníkem při jejím následném postoupení [§ 24 odst. 2 písm. s) bod 2 zákona o daních z příjmů]. Příjmy uvedené v bodu 2 lze zvýšit o vytvořenou opravnou položku nebo rezervu vytvořenou podle zvláštního zákona. Zákon o daních z příjmů opravnou položku dále nespecifikuje a odkazuje na zvláštní zákon, kterým je zákon o rezervách.

Podle § 2 odst. 2 zákona o rezervách se opravnými položkami rozumí opravné položky vymezené v tomto zákoně, vytvořené k pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 a řádně zaúčtovaným v účetnictví. Opravné položky se tvoří způsobem a k účelům stanoveným zákonem o rezervách a uplatňují se za zdaňovací období obecně odpovídající zdaňovacímu období podle zákona o daních z příjmů (§ 3 odst. 1 zákona o rezervách). Opravné položky slouží ke krytí ztrát z odpisu pohledávek, k nimž jsou vytvořeny, nebo ke krytí rozdílu mezi jmenovitou hodnotou pohledávky a její pořizovací cenou sjednanou při postoupení postupníkovi. Opravné položky se zruší ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny (§ 4 odst. 3 zákona o rezervách). Pominutím důvodů, pro který byly položky vytvořeny, může být například úhrada nebo postoupení pohledávky.

Ustanovení § 8 zákona o rezervách obsahuje úpravu jednoho z typů opravných položek - opravné položky k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnávacím řízení. Ustanovení § 8 odst. 1 zákona o rezervách upravuje podmínky pro vytvoření této zákonné opravné položky a způsob její tvorby. Dále stanoví, že takto vytvořená opravná položka je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. Podle § 8 odst. 2 zákona o rezervách se opravné položky zruší v návaznosti na výsledky konkursního a vyrovnacího řízení nebo v případě, kdy pohledávka byla popřena správcem konkursní podstaty, rozhodnutím soudu nebo příslušného správního orgánu. V případě, že pominou důvody pro existenci opravné

položky vytvořené podle § 8 zákona o rezervách nebo na základě rozhodnutí poplatníka, je možné snížit vytvořenou opravnou položku na úroveň, která by mohla být vytvořena podle ustanovení § 8a zákona o rezervách. Poplatník pak pokračuje v tvorbě opravné položky podle § 8a (§ 8 odst. 3 zákona o rezervách).

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že účel opravné položky vytvořené ve smyslu § 8 zákona o rezervách není definován odlišně od účelu uvedeného v § 4 odst. 3 zákona o rezervách. Opravná položka vytvořená podle § 8 zákona o rezervách umožňuje poplatníkovi vytvořit opravnou položku ve specifické situaci, která vzniká v souvislosti s konkursním nebo vyrovnacím řízením a kdy dlužník není schopen dostát všem svým závazkům. Tyto opravné položky jsou tvořeny za výhodnějších podmínek, než by tomu bylo např. při postupu podle § 8a zákona o rezervách (tj. možnost vytvořit opravnou položku až do výše jmenovité hodnoty pohledávek nebo pořizovací ceny pohledávek nabytých postoupením bez ohledu na dobu, která uplynula od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávek). Ustanovení § 8 odst. 2 zákona o rezervách reaguje na specifické situace, které mohou nastat v souvislosti s řízením o konkursu nebo vyrovnání, a vytváří zvláštní důvody pro zrušení opravných položek vytvořených podle § 8 zákona o rezervách. Představuje tak speciální ustanovení ve vztahu k § 4 odst. 3 zákona o rezervách, který obecně definuje podmínky, za nichž lze opravnou položku zrušit. V tomto směru lze také přisvědčit krajskému soudu, který uzavřel, že se v případě § 8 odst. 2 zákona o rezervách jedná o speciální úpravu. Správný je i závěr, že pokud speciální úprava neřeší určitou otázku, je nezbytné postupovat podle úpravy obecné.

Zvláštní úprava § 8 zákona o rezervách však obsahovala nejen odstavec 2, od něž krajský soud rovnou přikročil k obecné úpravě, ale také odstavec 3, jehož existencí se krajský soud vůbec nezabýval. Stěžovatel pak namítl, že se krajský soud opomněl vypořádat se vztahem § 8 odst. 3 a § 4 odst. 3 zákona o rezervách. Stěžovatel námitku o nutnosti postupovat při zrušení opravné položky vytvořené podle § 8 zákona o rezervách podle § 8 odst. 3 citovaného zákona uplatnil již ve vyjádření k žalobě. Zároveň je zřejmé, že pokud by v posuzované věci byl § 8 odst. 3 zákona o rezervách aplikovatelný, pak by postup podle něj, jako speciálního ustanovení, měl přednost před obecnou úpravou obsaženou v § 4 odst. 3 zákona o rezervách.

Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že pokud se krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nezabýval řádně uplatněnými žalobními body, pokud z odůvodnění rozsudku krajského soudu není zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou žalobní argumentaci a proč žalobní námitky účastníka řízení považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, je nutno pokládat rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, a ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS). Obdobné požadavky je nutné vztáhnout na vypořádání argumentace žalovaného obsažené v žalobě, zejména reaguje-li na rámec vymezený žalobními body a argumentací obsaženou v napadeném správním rozhodnutí. Pokud se tedy krajský soud nevyjádřil k argumentaci stěžovatele, zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů rozhodnutí.

Krajský soud se proto v dalším řízení vypořádá s otázkou, zda měl být v posuzované věci aplikován § 8 odst. 3 zákona o rezervách, jak namítl stěžovatel. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že tento požadavek na řádné vypořádání námitek vznesených v řízení před krajským soudem ještě neznamená, že by podle Nejvyššího správního soudu měl být § 8 odst. 3 zákona o rezervách aplikován. Ostatně, ani předchozím rozsudkem ve věci sp. zn. 8 Afs 50/2007 Nejvyšší správní soud nezavázal krajský soud povinnou aplikací § 4 odst. 3 zákona o rezervách. Nejvyšší správní soud, stejně jako v nyní posuzovaném případě, zavázal krajský soud pouze k tomu, aby se řádně zabýval uplatněnou námitkou a na základě jejího posouzení uzavřel, zda stěžovatel mohl při zrušení opravné položky vytvořené podle § 8 zákona o rezervách postupovat podle § 4 odst. 3 citovaného zákona, tj. podle obecného ustanovení.

Krajský soud tedy v novém řízení posoudí námitky stěžovatele ohledně aplikovatelnosti § 8 odst. 3 zákona o rezervách na posuzovaný případ. Teprve podle výsledku takové úvahy se lze zabývat vztahem § 8 a § 4 odst. 3 zákona o rezervách.

Kasační stížnost žalovaného je důvodná. Nejvyšší správní soud proto zrušil rozsudek krajského soudu, kterému vrátil věc k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasačních stížnostech rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí o věci samé (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. listopadu 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu