



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudců Daniely Zemanové a Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **O.D. INTRADE, a. s. v likvidaci**, se sídlem Libušina třída 577/17, Brno, zastoupené JUDr. Igorem Osvaldem, advokátem se sídlem Veveří 31, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 20. 7. 2011, č. j. 9059/11-1200-701607, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 9. 2013, čj. 29 Af 125/2011 – 34,

t a k t o:

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á.**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í:

I.

Vymezení věci

[1] Žalobkyně byla vlastníkem nemovitostí, zapsaných u Katastrálního úřadu pro Jihomoravský kraj, Katastrální pracoviště Brno-město, na listu vlastnictví č. 967 v k.ú. Kohoutovice. Uvedené nemovitosti byly třetí osobou, společností O.D. trading spol. s r.o. (dále též „úpadce“), vloženy jako nepeněžitý vklad do základního kapitálu žalobkyně s tím, že na nich bylo zřízeno zástavní právo ve prospěch věřitelů budoucího úpadce. Dne 22. 3. 2007 byl prohlášen na majetek úpadce konkurs, v němž byly předmětné nemovitosti ve vlastnictví žalobkyně zahrnuty do konkursní podstaty úpadce a následně dne 20. 10. 2008 zpeněženy ve

veřejné dražbě dle § 27 odst. 5 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání. Výtěžek dražby činil 21.500.000 Kč a po odpočtu nákladů dražby a odměny dražebníka byla do konkursní podstaty úpadce zahrnuta částka 20.028.443 Kč, z níž byli následně uspokojeni jeho věřitelé. Úpadcův dluh se tedy u věřitelů snížil realizací zástavního práva na cizím majetku.

[2] O této skutečnosti účtovala žalobkyně jako o úbytku nemovitostí oproti nákladovému účtu 549-10 Škoda a následně jej vyloučila v daňovém přiznání jako daňově neúčinný náklad. S uvedeným postupem nesouhlasil Finanční úřad Brno IV (správce daně). Ten byl přesvědčen, že žalobkyně měla o majetku účtovat jako o prodeji, tj. ve prospěch výnosových účtů a do nákladové části si měla oproti tomu zaúčtovat pouze zůstatkovou cenu prodaných nemovitostí. Rozhodnutím ze dne 26. 11. 2010, č. j. 188003/10/291913705888 proto správce daně vyměřil žalobkyni dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, za zdaňovací období roku 2008 daň z příjmů, jejíž výše činila 2.535.330,- Kč. Žalobkyně proti platebnímu výměru podala odvolání k nadřízenému správnímu orgánu. Ten shora označeným rozhodnutím potvrdil závěry prvostupňového orgánu.

[3] Krajský soud následně rozhodnutím uvedeným výše žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl, jelikož uznal výtěžek z dražby nemovitostí za příjem žalobkyně pro účely výměry daně z příjmů.

[4] Dne 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, kterým došlo k reorganizaci daňové správy. Původní žalovaný, Finanční ředitelství v Brně, byl nahrazen Odvolacím finančním ředitelstvím. Dle kontextu tak výraz žalovaný označuje v rozsudku oba jmenované orgány.

II.

Shrnutí argumentů v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) je přesvědčena, že jí byla daň z příjmů vyměřena neoprávněně, jelikož na její straně žádný reálný příjem nevznikl. Uvedeným postupem porušily správní orgány základní principy ochrany majetku ve smyslu Ústavy, Listiny a Evropské úmluvy o lidských právech. Svá tvrzení v kasační stížnosti stěžovatelka opírá zejména o ekonomickou realitu. Dle stěžovatelky není možné vyměřit daň v případě, kdy reálně došlo pouze k čistému, absolutnímu úbytku jejího majetku. To lze vyvodit zejména z toho, že stěžovatelka přišla ve veřejné dražbě o svůj majetek bez reálně nastalého protiplnění jako zdanitelného výnosu. Na věci nic nemění ani teoretický regresní nárok vůči předluženému úpadci.

[6] Z uvedených důvodů stěžovatelka nesouhlasí se závěry v rozsudku krajského soudu, který dle ní posoudil situaci pouze z úzce účetního hlediska. Účetnictví by přitom mělo být až sekundárním hlediskem, které reflektuje ekonomickou realitu. S ohledem na ekonomickou realitu je proto dle stěžovatelky nutné odmítnout i návod krajského soudu, jak postupovat v případě nedobytnosti pohledávky vůči úpadci. Vytvořením fiktivní opravné položky, příp. odpisem pohledávky v účetnictví nedojde reálně k žádnému příjmu stěžovatelky.

pokračování

[7] Žalovaný považuje postup při vyměření daně z příjmů za správný a ve vyjádření ke kasační stížnosti se plně ztotožnil s argumentací krajského soudu. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III.

Právní názor Nejvyššího správního soudu

[8] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů; neshledal přitom, že by napadený rozsudek trpěl vadami, k nimž je Nejvyšší správní soud povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Podstatou případu je spor o to, zda byl výtěžek ze zpeněžení předmětných nemovitostí ve veřejné dražbě, ze kterého byli v konkursním řízení uspokojeni věřitelé třetí osoby - úpadce, příjmem stěžovatelky, tzn. zda se jedná o způsobilý předmět daně ve smyslu § 18 a § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[11] Již v rozsudku NSS ze dne 21. 5. 2009, čj. 5 Afs 91/2008 – 75, č. 2562/2012 Sb. NSS (ZZN *Žďár n. S., a. s.*), zdejší soud uzavřel, že zahrnutím nemovitostí do konkursní podstaty nedochází k přechodu vlastnických práv. Je tedy zřejmé, že stěžovatelka byla v době prodeje nemovitostí veřejnou dražbou jejich vlastníkem. Zbývá tedy vyřešit to, zda se mohlo u stěžovatelky po zpeněžení nemovitostí v konkursním řízení jednat o zdanitelný příjem. K tomu uvádí Nejvyšší správní soud následující.

[12] Zákon o daních z příjmů přímou a přesně vyjádřenou obecnou definici pojmu „příjem“ neobsahuje. Z důvodové zprávy k návrhu tohoto zákona (Federální shromáždění, tisk č. 1408, volební období 1990-1992) nicméně vyplývá, že „*předmětem daně jsou zásadně všechny příjmy s výjimkou příjmů plynoucích z činností, které nemohou být předmětem právně účinné smlouvy. Rozsah příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, reaguje na potřebu vyloučení dvojího zdanění a na specifický charakter některých druhů příjmů, u nichž není i při tendenci k maximálně širokému daňovému základu účelné, aby byly zdaňovány. [...] Rozdělení příjmů podle hlavních pramenů odpovídá potřebě respektovat rozdíly při stanovení základu i při vybírání daně, které především z praktických důvodů bude rozdílné. Zdanitelným příjmem nebudou náhrady škod, při jejichž úhradě nedochází ke zvýšení poplatníkovy majetku, na rozdíl od náhrad za ztrátu příjmu (náhrad ušlého zisku, náhrad ušlé mzdy apod.).*“

[13] Stěžovatel především uvádí, že při vyměření daně z příjmů nebyla zohledněna jeho ekonomická realita. Fakticky žádný příjem neobdržel a vydražením u něj došlo pouze k absolutnímu úbytku majetku. Jak žalovaný tak i krajský soud dle jeho názoru posoudili případ pouze na základě účetních hledisek.

[14] Ke koncepci ekonomické reality příjmu se zdejší soud vyjádřil ve svém rozsudku ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2005 – 136, č. 843/2006 Sb. NSS. V něm mj. uvedl, že „lze učinit dílčí závěr, podle něhož je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka [...]. K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé.“

[15] Tato koncepce byla rozvedena v rozsudku ze dne 19. 4. 2012, čj. 5 Afs 45/2011 - 94, č. 2626/2012 Sb. NSS (*MP Development*). Zde Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[z] ustanovení § 23 zákona o daních z příjmů se podává, že při stanovení základu daně se vychází z hospodářského výsledku, nikoli že základem daně je hospodářský výsledek. Nelze proto určitý „příjem“ zdanit jen z důvodu, že je v hospodářském výsledku zúčtován, aniž by se však svou podstatou z hlediska materiálního a ekonomického o příjem v zákoně o daních z příjmů vymezený, jednalo.“

[16] Z judikatury zdejšího soudu je tedy zřejmé, že při vyměření daně nelze vycházet z úzce účetního hlediska. O takový případ se ale v dané situaci nejedná. Nelze souhlasit s tvrzením stěžovatelky, že pojem příjmu v § 18 zákona o daních z příjmů nebyl ve skutečnosti naplněn. Příjem stěžovatelky ze zpeněžení nemovitostí v konkursním řízení úpadce reálně existoval, což plyne z následujících argumentů.

[17] Zejména je nutné vyvrátit tvrzení stěžovatelky o tom, že prodejem nemovitostí došlo k absolutnímu úbytku jejího majetku. Právě existence regresního nároku jako pohledávky vůči úpadci je v nyní řešeném případě faktickým příjmem stěžovatelky. Problematikou regresního nároku zástavního dlužníka se již zabýval Nejvyšší soud. Z jeho rozhodovací praxe vyplývá, že „uhradí-li zástavní dlužník z titulu zástavního práva váznoucího na majetku v jeho vlastnictví za osobního dlužníka zástavnímu věřiteli zajištěnou pohledávku, a není-li zde jiné dohody mezi ním a osobním dlužníkem, má právo domáhat se v rozsahu takové úhrady vůči osobnímu dlužníku vydání bezdůvodného obohacení podle ustanovení § 454 obč. zák. Totéž platí, jestliže zástavní právo zanikne tím, že zástavní dlužník strpí realizaci zástavního práva zpeněžením zástavy; a to bez zřetele k tomu, zda ke zpeněžení zástavy došlo proti jeho vůli (že na něm bylo vynuceno)“ (rozsudky NS ze dne 1. 10. 2008, sp. zn. 29 Odo 104/2008, ze dne 31. 3. 2009 sp. zn. 29 Odo 1343/2006, ze dne 22. 7. 2009, sp. zn. 29 Cdo 2105/2007).

[18] Na základě výše uvedených závěrů Nejvyššího soudu je tedy zřejmé, že v situaci, kdy existoval regresní nárok zástavního dlužníka vůči úpadci, nemohlo dojít k absolutnímu úbytku majetku stěžovatelky. Náhrady vůči úpadci je možno se domáhat v rozsahu celé své úhrady vynaložené k uspokojení věřitelů úpadce. Přitom se u právnických osob obvykle vychází z tzv. akruálního principu zakotveného v § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o

pokračování

účetnictví. Podle něj jsou důsledky transakcí či jiných událostí uznány v době, kdy nastaly a byly tedy zaúčtovány do období, k němuž se vztahují. Okamžik, kdy jsou za ně přijaty či vydány peníze nebo jejich ekvivalenty, není podstatný. V nyní posuzované věci je tedy pro odvod daně z příjmů rozhodný okamžik vzniku pohledávky stěžovatelky vůči úpadci, k čemuž došlo právě prodejem předmětných nemovitostí. Není možné odvod vázat až na moment splacení pohledávky či jej neodvést vůbec v případě, že se pohledávka stane nedobytnou.

[19] Uvedený závěr platí bez ohledu na to, jaká je šance na vymožení pohledávky na úpadci. V případě následné nedobytnosti pohledávky nastává situace, kdy poplatník již odvedl daň z příjmu, který ale reálně nikdy neexistoval. Jak uvedl i krajský soud ve svém rozsudku, lze problém neuhrazených pohledávek v účetnictví spravedlivě řešit pomocí dvou nástrojů, a to buď odpisem pohledávky nebo jejím přeceněním na nižší cenu pomocí opravné položky. Není pravdou, že se jedná pouze o fiktivní účetní operaci. Zahrnutím těchto položek do daňově uznatelných nákladů v souladu s § 24 odst. 2 písm. i) a y) zákona o daních z příjmů dochází ke snížení základu pro další vyměření daně a stěžovatel tak v budoucnu odvede na daních z příjmů úměrně méně. Daňově je tedy nedobytnost pohledávky na úpadci kompenzována zpětně tímto způsobem. Co se týče nedobytnosti pohledávky jako takové, slouží stěžovateli čistě soukromoprávní nástroje a tato otázka není pro stávající případ podstatná.

[20] Přestože tedy na straně stěžovatelky došlo k příjmu v podobě vzniku regresního nároku vůči úpadci, byla tato skutečnost stěžovatelkou zohledněna v rozporu se zákonem pouze jako daňově neúčinný náklad. Uvedeným postupem tak došlo ze strany stěžovatelky k nepřipustnému krácení daně.

[21] Kasační námitky jsou tedy nedůvodné.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Soud se proto z výše uvedených důvodů zcela ztotožnil se závěry obsaženými v rozsudku krajského soudu a kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl jako nedůvodnou.

[23] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Žalovanému nevznikly v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho obvyklé administrativní činnosti. Proto mu soud nepřiznal náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 3. dubna 2014

Zdeněk Kühn
předseda senátu