



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **Raiffeisenbank a.s.**, se sídlem Hvězdova 1716/2b, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 16. 8. 2011, č. j. 9124/11-1200-107876, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19.7.2016, č. j. 8 Af 63/2011 - 214,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl shora označený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), jímž bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 16. 8. 2011, č. j. 9124/11-1200-107876. Tímto rozhodnutím finanční ředitelství zamítlo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 1. 11. 2010, č. j. 342403/10/001515108409, které se týkalo daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009.

[2] Žalobkyně obdržela od Euler Hermes Čescob, úvěrové pojišťovny, a. s. (dále jen „Euler Hermes“), a Komerční úvěrové pojišťovny EGAP, a. s. (dále jen „EGAP“), pojistné plnění v souhrnné výši 24 201 309 Kč, jelikož společnosti SLEZAN Frýdek-Místek a WEGO-INTERNATIONAL nezaplatily žalobkyni dluh, který vůči ní měly, a jehož nesplacení bylo kryto pojištěním. Žalobkyně následně provedla účetní odpis pohledávek za uvedenými společnostmi, a to do výše přijatého pojistného plnění. Spor byl veden o to, zda pro ni odpis těchto pohledávek do výše přijatého pojistného plnění představuje daňově účinný náklad ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném

k 1. 1. 2009, není-li výslovně zmíněno jiné znění (dále jen „zákon o daních příjmů“), tj. náklad, který přímo souvisí s přijatým pojistným plněním.

[3] Finanční ředitelství posoudilo případy výplaty pojistného plnění od obou pojišťoven tak, že žalobkyně neztratila kontrolu nad nezaplacenými pohledávkami. Odpis pohledávek proto považovalo za předčasný, nicméně v rozhodnutí o odvolání uvedlo, že žalobkyně se dle své úvahy rozhodla pohledávky odepsat, a proto se staly účetním nákladem. Finanční ředitelství vedle toho uvedlo, že neexistuje vzájemný vztah mezi odpisem pohledávek žalobkyně za společnostmi SLEZAN Frýdek-Místek a WEGO-INTERNATIONAL a mezi výplatou pojistného plnění. V § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů je uvedena podmínka přímé souvislosti příjmů (výnosů) s výdaji (náklady). Pojistné plnění bude vyplaceno, i když pohledávka nebude žalobkyní odepsána, a naopak pokud bude pohledávka odepsána, neznamená to automaticky nárok na pojistné plnění.

[4] Městský soud napadeným rozsudkem, který je dostupný z www.nssoud.cz, rozhodl znovu ve věci, v níž byly Nejvyšším správním soudem zrušeny z důvodu nepřezkoumatelnosti jeho předchozí rozsudky ze dne 19. 6. 2014, č. j. 8 Af 63/2011 - 110, a ze dne 22. 10. 2015, č. j. 8 Af 63/2011 - 149, ve znění opravného usnesení ze dne 9. 12. 2005, č. j. 8 Af 63/2011 - 172.

[5] V napadeném rozsudku se nejdříve městský soud vyjádřil k otázce oprávněnosti odpisu pohledávek žalobkyně, která se odvíjela od posouzení ztráty kontroly nad nezaplacenými pohledávkami. Zhodnotil, že v případě výplaty pojistného plnění od Euler Hermes (pojištění pohledávky za SLEZAN Frýdek-Místek) došlo ke ztrátě kontroly nad pohledávkou, což Nejvyšší správní soud potvrdil v rozsudku ze dne 28. 4. 2016, č. j. 9 Afs 285/2015 - 62 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Naopak v případě pojistného plnění od EGAP (pojištění pohledávky za WEGO-INTERNATIONAL) se městský soud ztotožnil se závěrem, že nedošlo ke ztrátě kontroly, jelikož pojistnou smlouvu vyložil tak, že pojišťovna se po výplatě pojistného plnění stala zástupkyní žalobkyně pro případ vymáhání pohledávky a nepřešla na ni práva k pohledávce jako takové.

[6] Městský soud ve vztahu k aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů ve vztahu k pojistnému plnění od Euler Hermes (zde považoval odpis pohledávky za oprávněný) shledal přímou souvislost mezi odpisem pohledávky a příjmem z pojistného plnění. Ve vztahu k pojistnému plnění od Euler Hermes se tak v konečném důsledku neztotožnil s hodnocením uvedeným v rozhodnutí finančního ředitelství, které proto zrušil dle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

II. Obsah kasační stížnosti správního orgánu

[7] Stěžovatel namítl, že i nyní napadený rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný, jelikož neobsahuje náležitý rozbor § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

[8] Smyslem § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů je umožnění přenosu nedaňového výdaje (nákladu) na jiný subjekt. Konečný výsledek musí být však takový, že výdaj (náklad) uvedený v § 25 zákona o daních z příjmů zůstane vždy nedaňovým výdajem (nákladem), ať skončí jako účetní náklad u jakéhokoli subjektu. Příslušné nedaňové výdaje

pokračování

(náklady) musí být *de facto* přefakturovány jiné osobě. V této souvislosti stěžovatel poukázal na § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů ve znění účinném k 1. 1. 2015, kde se výslovně pojednává o přeúčtování výdajů (nákladů). Dle důvodové zprávy k příslušné novele zákona o daních z příjmů tak má dojít k realizaci původního záměru daného ustanovení, tj. k jeho aplikaci jen na tzv. přefakturace.

[9] Dle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů musí příjmy (výnosy) *přímo* souviset s konkrétním nákladem uvedeným v § 25 daného zákona, tzn. že musí být patrné, k jakému výdaji (nákladu) se příjem (výnos) vztahuje. Žalobkyně však jednoznačně neprokázala, k jakému výdaji (nákladu) se příjem (výnos) vztahuje.

[10] Stěžovatel namítl rozpornost rozsudku městského soudu. Na jedné straně ve většině pasáží svého rozsudku městský soud pojednává o pochybení finančních orgánů. Na druhé straně (srov. str. 17 rozsudku) shledal, že finanční ředitelství nepochybil, když považovalo pojistné za výnos související pouze s náklady na úhradu pojistného z pojistné smlouvy mezi žalobkyní a EGAP.

[11] V § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů se uvádělo, že za náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nelze uznat odpis pohledávky s výjimkou uvedenou v § 24 zákona o daních z příjmů. Zákonodárce užil pro stanovení výjimky singulár (jedinou výjimku), což vede k závěru, že touto jedinou výjimkou je § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů, která se však na žalobkyni nevztahuje.

[12] Stěžovatel nesouhlasí s hodnocením městského soudu, že právní názor žalobkyně potvrzuje znění § 24 odst. 2 písm. zv) zákona o daních z příjmů ve znění účinném k 1. 1. 2011, dle něhož je za dalších podmínek daňově uznatelným nákladem jmenovitá hodnota pohledávky z úvěru, a to do výše přijatého pojistného plnění. Dle důvodové zprávy k příslušné novele zákona o daních z příjmů, která se týká § 24 odst. 2 písm. zv), takto mělo nově dojít k *rozšíření aplikace* okruhu daňově uznatelných nákladů na odpis uvedených pohledávek.

[13] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobkyně a replika stěžovatele

[14] Žalobkyně má za to, že pokud by nebyl sporný výdaj vůbec podřaditelný pod § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, nemohl by Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku ve věci (bod [42] rozsudku ze dne 28. 4. 2016, č. j. 9 Afs 285/2015 – 62), konstatovat, že klíčové je hodnocení, zda je dána přímá souvislost mezi odpisem pohledávky a přijatým pojistným plněním.

[15] Současně se domnívá, že v daném rozsudku Nejvyšší správní soud vedle závěru, že v případě pohledávky pojištěné ze strany Euler Hermes nebyl odpis předčasný, učinil shodný závěr též pro pohledávku pojištěnou ze strany EGAP.

[16] Žalobkyně dostatečně prokázala, že mezi odpisem pohledávek a přijatým pojistným plněním existuje přímá (příčinná) souvislost. Znehodnocení pohledávky v důsledku, že dlužník neplní dluh, který pohledávce odpovídá, je předpokladem pro vyplacení pojistného

plnění. Existuje tedy přímá souvislost mezi znehodnocením pohledávky a přijetím pojistného plnění, které je v účetnictví zachyceno odpisem pohledávky. Pokud by ke znehodnocení pohledávky nedošlo, nemohla by žalobkyně realizovat výnos z přijatého pojistného plnění.

[17] Napadený rozsudek žalobkyně pokládá za přezkoumatelný a věcně správný, navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[18] Ve své replice stěžovatel zopakoval argumentaci, kterou již uplatnil v kasační stížnosti.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Za stěžovatele jedná jeho zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Důvody kasační stížnosti odpovídají důvodům podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

IV. a) Přípustnost kasační stížnosti proti rozsudku, jímž městský soud rozhodl znovu poté, kdy jeho předchozí rozhodnutí bylo zrušeno

[20] Nejvyšší správní soud rozhoduje znovu ve věci, v níž již vydal rozsudky ze dne 16. 7. 2015, č. j. 9 Afs 213/2014 - 73, a ze dne 28. 4. 2016, č. j. 9 Afs 285/2015 - 62, jimiž zrušil předešlé rozsudky městského soudu v dané věci. Z tohoto důvodu je vhodné se krátce vyjádřit k otázce přípustnosti kasační stížnosti s ohledem na § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., dle něhož je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, „jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu“. K výkladu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. poznamenal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v bodě 24. usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165 (publikovaného pod č. 2365/2011 Sb. NSS): „toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva.“

[21] Nejvyšší správní soud ve zrušujících rozsudcích dospěl ve vztahu k pohledávce, již se týkala smlouva s Euler Hermes, k závěru, že názor finančního ředitelství o předčasnosti odpisu příslušné části pohledávky není správný (bod [41] rozsudku sp. zn. 9 Afs 285/2015). Námitky týkající se otázky odpisu pohledávky, již se týkala pojistná smlouva s Euler Hermes, by byly nepřipustné, žádné takové námitky však stěžovatel v kasační stížnosti neuplatnil. K odpisu příslušné části pohledávky, již se týkala smlouva s EGAP, se Nejvyšší správní soud v minulých rozsudcích v dané věci nikdy meritorně nevyjadřoval, jelikož to v případě prvního rozsudku městského soudu pro jeho nepřezkoumatelnost nebylo možné (viz body [25] a [26] rozsudku sp. zn. 9 Afs 213/2014) a proti druhému rozsudku městského

pokračování

soudu nebyly ve vztahu k odpisu pohledávky pojištěné u EGAP uplatněny kasační námitky (viz bod [34] rozsudku sp. zn. 9 Afs 285/2015).

[22] Předchozí rozsudky městského soudu byly zrušeny též z důvodu nepřezkoumatelnosti závěrů městského soudu týkajících se aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud se k danému ustanovení vyjádřil jen k dílčím otázkám [viz bod [32] rozsudku sp. zn. 9 Afs 213/2014 a část IV. e) rozsudku sp. zn. 9 Afs 285/2015], zbytek hodnocení městského soudu shledal nepřezkoumatelným. Stěžovatel v nynější kasační stížnosti namítl, že rozsudek městského soudu je opět nepřezkoumatelný, a pro případ, že by jej Nejvyšší správní soud vyhodnotil jako přezkoumatelný, uplatnil kasační argumentaci k výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Jak námitka nepřezkoumatelnosti, tak věcné námitky k danému ustanovení jsou přípustné. Jelikož Nejvyšší správní soud dosud nemohl pro nepřezkoumatelnost předešlých rozsudků městského soudu provést celistvé posouzení věci z hlediska § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, nemůže § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. představovat limitaci námitek, které k tomuto celistvému posouzení směřují.

IV. b) Přezkoumatelnost rozsudku městského soudu

[23] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný. Nepřezkoumatelnost spatřoval jednak v nesrozumitelnosti tohoto rozsudku, který označil za vnitřně rozporný (k tomu body [24] až [30] níže), jednak v nedostatku důvodů ve vztahu k námitkám týkajícím se aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů (k tomu viz bod [32] níže). Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozsudek městského soudu není nepřezkoumatelný, a to ani z jednoho ze stěžovatelem vytýkaných důvodů.

[24] Rozpornost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatel v tom, že na jednu stranu ve většině jeho pasáží městský soud pojednal o pochybení finančních orgánů. Na druhou stranu shledal, že finanční ředitelství nepochybovalo, když považovalo pojistné za výnos související pouze s náklady na úhradu pojistného z pojistné smlouvy mezi žalobkyní a EGAP.

[25] Nejvyšší správní soud konstatuje, že o žádnou vnitřní rozpornost nejde, ale jde o důsledek dopadu závěrů městského soudu do struktury logické výstavby rozhodnutí finančního ředitelství o odvolání.

[26] Finanční ředitelství v rozhodnutí o odvolání uvedlo, že odpis pohledávek pojištěných jak u Euler Hermes, tak u EGAP považuje za předčasný. V podstatě tedy dospělo k závěru, že správně nemělo jít v daném zdaňovacím období ani o účetní náklad. Ve svém rozhodnutí však dále uvedlo, že žalobkyně se rozhodla pohledávky na základě své úvahy odepsat, a proto se staly účetním nákladem. Následně pak zhodnotilo, že mezi odpisem posuzovaných pohledávek a výplatou pojistného plnění není přímá souvislost, jak vyžaduje § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

[27] Nejvyšší správní soud konstatuje, že jediný způsob, jak smysluplně vnímat úvahy finančního ředitelství, je ten, že rozhodnutí o odvolání obsahuje dva relativně samostatné důvody, proč nebyl dle finančního ředitelství postup žalobkyně v souladu se zákonem. Prvním důvodem bylo, že posuzované pohledávky (jejich části odpovídající přijatému

pojistnému plnění) neměly být správně v daném zdaňovacím období vůbec odepsány (dle finančního ředitelství šlo o předčasný odpis). Druhým důvodem bylo, že i kdyby byly pohledávky odepsány v souladu s právem, nebyly by u nich splněny podmínky daňové uznatelnosti dle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Při této logické struktuře rozhodnutí o odvolání žalobkyně v žalobě napadla oba takto vymezené důvody, na kterých stálo rozhodnutí o odvolání.

[28] Městský soud se neztotožnil se závěrem finančního ředitelství o předčasnosti odpisu pohledávky, jíž se týkala smlouva s Euler Hermes, ani se závěrem finančního ředitelství o nedostatku přímé souvislosti mezi odpisem a přijatým pojistným plněním. U odpisu pohledávky, jíž se týkala smlouva s Euler Hermes, tak městský soud shledal pochybení finančního ředitelství, jelikož neobstál ani jeden z důvodů, na nichž ve vztahu k této pohledávce stálo rozhodnutí o odvolání.

[29] Jinak tomu však bylo u odpisu pohledávky, jíž se týkala smlouva s EGAP. Zde městský soud potvrdil závěr o předčasnosti odpisu. Ve vztahu k závěru o daňové neuznatelnosti pohledávky (její části do výše přijatého pojistného plnění), jíž se týkala smlouva s EGAP, městský soud pochybení finančního ředitelství neshledal. Nemělo-li v dané době vůbec dojít k odpisu dané pohledávky, nemůže neodůvodněný odpis mít daňovou relevanci.

[30] Nejvyšší správní soud tak namítanou rozpornost v rozsudku městského soudu neshledal. Městský soud dospěl na základě rozdílu v pojistných smlouvách s Euler Hermes a EGAP k rozdílným závěrům ohledně toho, zda bylo možno pohledávku odepsat. Od toho se pak odvinulo jeho rozdílné posouzení u pohledávek, jichž se týkala smlouva s Euler Hermes, a pohledávek, jichž se týkala smlouva s EGAP, což však nezpůsobuje namítanou rozpornost napadeného rozsudku.

[31] Nejvyšší správní soud v dané souvislosti poznamenává, že závěr, že odpis části pohledávky, jíž se týkala smlouva s Euler Hermes, nebyl předčasný, byl potvrzen v části IV. c) rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 285/2015. Závěr, že odpis pohledávky, jíž se týkala smlouva s EGAP, byl předčasný, Nejvyšší správní soud nikdy věcně neprovéřoval (viz bod [21] shora), ani v nynější kasační stížnosti se jej námitky netýkají, takže ani nyní se k němu Nejvyšší správní soud nemůže vyjádřit.

[32] Rozsudek městského soudu není nepřezkoumatelný ani ve vztahu k námitkám týkajícím se aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, dle něhož musí být vedle dalších podmínek splněno, že mezi výdajem (nákladem) a příjmem (výnosem) musí existovat přímá souvislost. Na straně 13 rozsudku soud uvedl, že při pojištění pohledávek proti riziku nezaplacení ze strany dlužníka si daňový subjekt pojišťuje ztrátu peněžního příjmu. Dodal, že tak existuje přímá souvislost mezi přijatou pojistnou náhradou a skutečností, že došlo ke znehodnocení pojištěné pohledávky. Pokud by k jejímu znehodnocení nedošlo, nemohl by daňový subjekt realizovat příjem ve formě přijatého pojistného plnění. Vycházel ze závěrů z Koordinačního výboru daňových poradců ČR č. 10/11, s nímž se ztotožnil. Městský soud dodal, že jeho výklad § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů podporuje znění § 24 odst. 2 písm. zv), které bylo do zákona o daních z příjmů vloženo od 1. 1. 2011. Nejvyšší správní soud na základě zmíněné rekapitulace rozsudku městského soudu konstatuje, že městský soud se přezkoumatelným způsobem vyslovil k námitkám týkajícím se aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

pokračování

IV. c) Aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů v nynější věci

[33] Dle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů ve znění účinném k 1. 1. 2009 platilo, že výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jsou také „výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících. [...]“

[34] Žalobkyně zastává stanovisko, že odpis pohledávky (její části), který by dle jejího hodnocení nebyl daňově účinným nákladem dle § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů, má přímou souvislost s příjmem v podobě přijatého pojistného plnění, které obdržela od pojišťovny, jelikož se pojistila proti nezaplacení této pohledávky. Žalobkyně tak má za to, že v její věci lze aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

[35] K danému ustanovení se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 28. 3. 2007, č. j. 5 Afs 95/2006 - 80, publikovaném pod č. 1225/2007 Sb. NSS, v němž uvedl: „Při aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů je třeba chronologicky postupovat tak, že nejprve je třeba posoudit, zda v souzené věci jde o výdaje, na které se uvedené ustanovení vztahuje, a teprve v případě kladného zodpovězení této otázky je třeba posuzovat, zda je dána souvislost s příjmy, vůči kterým jsou výdaje s poukazem na toto ustanovení uplatňovány. Předmětem, na který se vztahuje ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, jsou výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Smyslem tohoto ustanovení je, a v tom je třeba žalovanému přisvědčit, umožnit, aby za situace, kdy mezi konkrétními příjmy a výdaji, které by jinak uznatelné nebyly, existuje vzájemná souvislost a jsou součástí nákladů a výnosů ve stejném zdaňovacím období, bylo lze i tyto jinak neuznatelné výdaje (náklady) uplatnit.“ Jestliže však zákon konstruuje zvláštní režim uplatňování určitých výdajů (nákladů) jako daňově účinných, brání tento zvláštní režim jejich uplatňování aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Ve věci řešené pod sp. zn. 5 Afs 95/2006 pak náklady na znovuvybudování živelnou pohromou zničené nemovitosti, které byly následně poškozenému daňovému subjektu nahrazeny z titulu uzavřené pojistné smlouvy, nebylo možno jednorázově uznat za výdaje související s příjmem (pojistným plněním) dle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, ale bylo třeba eventuálně tyto náklady uplatňovat ve formě odpisů z hmotného majetku. Obdobně pak rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014 - 125 (publikovaném pod č. 3307/2015 Sb. NSS), shledal, že účetní odpisy ani jejich část převyšující daňové odpisy nejsou daňově uznatelnými výdaji (náklady) dle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, jelikož náklady spojené s nabýváním hmotného a nehmotného majetku se z daňového hlediska v nákladech promítají v daňových odpisech, jejichž regulace pak představuje zvláštní úpravu k § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, která na základě pravidla *lex specialis derogat legi generali* (zvláštní zákon má přednost před zákonem obecným) brání aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc).

[36] V projednávané věci je sporným nákladem odpis pohledávky. Proto je vhodné zmínit, že dle § 4 odst. 3 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění účinném pro rok 2009 (dále jen „zákon o rezervách“), opravné položky slouží ke krytí ztrát z odpisu pohledávek, k nimž jsou vytvořeny opravné položky, nebo ke krytí rozdílu mezi jmenovitou hodnotou pohledávky a její pořizovací cenou sjednanou při postoupení postupníkovi. Dle § 4 odst. 1 tohoto zákona pak výdaje (náklady), na jejichž úhradu se

vytvořily rezervy a opravné položky, se musí přednostně uhradit z těchto rezerv a opravných položek. Tvorba opravných položek a rezerv podle zákona o rezervách je výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů u poplatníků daní z příjmů (viz § 1 zákona o rezervách).

[37] V § 5 zákona o rezervách jsou regulovány bankovní rezervy a opravné položky (žalobkyně je bankou). Jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů mohou banky vytvářet ve zdaňovacím období opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů [§ 5 odst. 1 písm. a) zákona o rezervách]. Celková výše tvorby zmíněných opravných položek za zdaňovací období nesmí přesáhnout výši 2 % ze základu, kterým je průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů vzniklých z titulu jistiny a úroku v ocenění nesníženém o opravné položky a rezervy již vytvořené a sníženém o tu část průměrného stavu rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů, která je zajištěna přijatými bankovními zárukami [§ 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách]. Opravné položky musí být vždy přiřazeny k jednotlivým pohledávkám, rezervy k jednotlivým zárukám (§ 5 odst. 2 *in fine* zákona o rezervách).

[38] Na základě výše uvedeného lze konstatovat, že jde-li o pohledávku, k níž byla přiřazena opravná položka, která je dle zákona o rezervách daňově účinným výdajem (nákladem), ztráty z odpisu této pohledávky jsou kryty opravnou položkou. Do výše této opravné položky pak pro odpis pohledávky nelze užít § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, jelikož zde tvorba opravné položky představuje speciální úpravu daňově účinných výdajů (nákladů). K tomu, že speciální úprava daňové uznatelnosti výdaje (nákladu) brání užití § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, srov. bod [35] výše a rozhodnutí v něm citovaná.

[39] V nynější věci se nejeví, že by k pohledávce, ke které se posuzování Nejvyššího správního soudu vztahuje, byla vytvořena opravná položka, jejíž tvorba by byla daňově účinným nákladem. Ve spisu je založena žádost žalobkyně ve smyslu § 5 odst. 7 zákona o rezervách o uznání tvorby opravných položek k pohledávkám za SLEZAN Frýdek-Místek a WEGO-INTERNATIONAL a rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 2. 6. 2010, č. j. 191883/10/001515108409, jímž nebylo této žádosti vyhověno. Jeví se proto, že k těmto pohledávkám opravné položky tvořeny nebyly, důsledné ověření této skutečnosti lze ponechat na stěžovateli, který ve věci povede další řízení (rozhodnutí o odvolání bylo městským soudem zrušeno a věc vrácena stěžovateli k dalšímu řízení). Případu, že k tvorbě opravných položek, která by představovala daňově účinný výdaj (náklad), skutečně nedošlo, se týkají navazující úvahy Nejvyššího správního soudu o aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

[40] Námitky týkající se aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů má význam posuzovat pouze ve vztahu k pohledávce, jíž se týkala smlouva s Euler Hermes. Účetní odpis části této pohledávky ve výši odpovídající přijatému pojistnému plnění městský soud shledal jako oprávněný, což Nejvyšší správní soud potvrdil v části IV. c) rozsudku sp. zn. 9 Afs 285/2015. Zde má význam zkoumat, zda měl odpis pohledávky přímou souvislost s přijatým pojistným plněním. U pohledávky, jíž se týkala smlouva s EGAP, městský soud potvrdil závěr finančního ředitelství o předčasnosti účetního odpisu pohledávek, což stěžovatel v kasační stížnosti žádným způsobem nenapadl. Za této situace tak nemá význam zkoumat daňovou uznatelnost odpisu pohledávky, který městský soud shledal neoprávněným a který dle jeho závěru tak neměl v daném zdaňovacím období vůbec proběhnout.

pokračování

[41] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s tím, že by se § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném k 1. 1. 2009) omezoval na tzv. přefakturace, jak uvádí stěžovatel, který má za to, že dané ustanovení má umožnit přenést nedaňový výdaj (náklad) na jiný subjekt, ale konečný výsledek musí být takový, že výdaj (náklad) zůstane nedaňovým, ať skončí jako účetní náklad u jakéhokoli subjektu. Oporu tohoto názoru stěžovatel hledá v důvodové zprávě k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým byl s účinností od 1. 1. 2015 novelizován § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

[42] Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) bylo do zákona o daních z příjmů vloženo s účinností od 1. 1. 1997 zákonem č. 316/1996 Sb. (šlo o znění, které položilo základ vykládané úpravy účinné od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2011, byť se v několika ohledech lišilo). Důvodová zpráva k zákonu č. 316/1996 Sb. se k danému ustanovení nevyjadřuje, jelikož šlo až o pozměňovací návrh rozpočtového výboru. Tuto důvodovou zprávu tak při hledání smyslu právní úpravy nebylo možno použít. Nejvyšší správní soud se nicméně k účelu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů v minulosti již vyjádřil, smysl dovozoval ze zobecnění mechanismu fungování daného ustanovení. Ve výše zmíněném rozsudku sp. zn. 5 Afs 95/2006 a v bodě [38] usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 9 Afs 74/2014 uvedl, že účelem daného ustanovení je umožnit uplatnění výdajů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů i pro náklady (výdaje), na které by dané ustanovení nedopadalo, neboť je obecně za daňově účinné náklady (výdaje) považovat nelze.

[43] Názoru, že by se § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném k 1. 1. 2009) omezoval jen na tzv. přefakturace, neodpovídá znění tohoto ustanovení, kde se vůbec nezmiňují přefakturace (či přeúčtování), jak je tomu u daného ustanovení ve znění účinném až od 1. 1. 2015 [od tohoto data se v § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů výslovně pojednává o výdajích či nákladech, které *„jsou poplatníkem zcela nebo zčásti určeny k přeúčtování jiné osobě“*].

[44] Stěžovatel svůj závěr, že § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném k 1. 1. 2009) má dopadat na tzv. přefakturace, dovozoval z důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým bylo s účinností od 1. 1. 2015 dané ustanovení zákona o daních z příjmů novelizováno. V této důvodové zprávě se skutečně pojednává o tom, že původním záměrem daného ustanovení byla jeho aplikace na tzv. přefakturace. Nejvyšší správní soud k tomu konstatuje, že omezení dopadu daného ustanovení na přefakturace nelze z jeho textu žádným způsobem dovodit. Dále je problematické se v otázce smyslu zákonného ustanovení aplikovatelného v roce 2009 dovolávat důvodové zprávy k zákonu přijatému v roce 2014, která v roce 2009 nemohla být nikomu známa. Nejvyšší správní soud tak při výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů vychází z jeho znění a též z jeho smyslu, kterým je umožnit uplatnění výdajů (nákladů) jako daňově relevantních i pro náklady (výdaje), které by jinak za daňově účinné nebylo možno považovat.

[45] V § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů jsou stanoveny čtyři podmínky, aby mohl být konkrétní výdaj (náklad) uznán za výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jde o tyto podmínky:

1. jde o výdaj (náklad), který není výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 25 zákona o daních z příjmů,
2. příjmy (výnosy) s tímto výdajem musí přímo souviset,
3. výdaj (náklad) je daňově uznatelný jen do výše přímo souvisejících příjmů (výnosů),

4. tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících.

[46] Co se týče první zde zmíněné podmínky, lze zmínit, že dle § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat jmenovitou hodnotu pohledávky nebo pořizovací cenu postoupené pohledávky s výjimkou uvedenou v § 24 a § 10 zákona o daních z příjmů. Jmenovitá hodnota pohledávky je tak v § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů výslovně označena za výdaj (náklad), který není daňově účinný.

[47] Stěžovatel zdůraznil, že v § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů je u slova výjimka užit singulár („s výjimkou § 24 a § 10“), a dovozuje, že touto jedinou výjimkou je § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů, kde je vymezeno, kdy jmenovitá hodnota pohledávky je daňově účinným výdajem (nákladem). Dovožoval, že nejde-li o případ uvedený v § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů, nelze uznat odpis pohledávky pro daňové účely za výdaj (náklad) vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

[48] Nejvyšší správní soud konstatuje, že užití singuláru tam, kde je to možné, představuje jednu z legislativních zásad, proto nelze bez dalšího užití singuláru v textu předpisu absolutizovat. V rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 2/2007 - 98, publikovaném pod č. 2226/2011 Sb. NSS, se Nejvyšší správní soud zabýval pojmem „výjimka“ užitým v § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů, pod který nepodřazoval jen § 24 odst. 2 písm. y) daného zákona, ale i § 24 odst. 2 písm. o) a s), v nichž se rovněž pojednává o pohledávce, resp. její jmenovité hodnotě. Nelze proto souhlasit s tím, že pod sousloví „s výjimkou § 24 a § 10“ spadá jen § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů, jak tvrdí stěžovatel.

[49] V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud shledal, že výklad § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů za užití § 25 odst. 1 písm. z) daného zákona popírá smysl a systematiku zákonné úpravy, mělo-li by jít o případ, kdy by se samotná pohledávka dostala do dvojediného postavení daňového příjmu a zároveň výdaje v případě jejího odpisu. Za přímo související příjem s odpisem pohledávky dle daných ustanovení Nejvyšší správní soud neuznal samotnou tuto pohledávku. V nynější věci jde však o jiný případ, jelikož proti odpisu pohledávky je postaven jiný příjem, a to příjem z pojistného plnění.

[50] K první podmínce zmíněné v bodě [45] shora může Nejvyšší správní soud shrnout, že jmenovitá hodnota pohledávky není dle § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. První podmínka je splněna.

[51] Lze tedy přistoupit k posouzení druhé zákonné podmínky, tj. posouzení, zda příjmy (výnosy) s výdajem přímo souvisí.

[52] Přímou souvislostí příjmů (výnosů) s výdaji (náklady) ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů lze dle názoru Nejvyššího správního soudu rozumět dostatečně intenzivní a nezprostředkovanou logickou vazbu mezi příjmy (výnosy) a výdaji (náklady). Podstatné bude vždy zhodnocení okolností každého posuzovaného případu s ohledem na povahu této vazby.

[53] V nyní posuzované věci lze identifikovat tři skutečnosti, k nimž se má význam vyjádřit při zkoumání přímé souvislosti ve smyslu vykládaného ustanovení zákona o daních z příjmů, a to:

pokračování

1. pojistná událost v podobě neuhrazení pojištěných pohledávek za podmínek dohodnutých v pojistné smlouvě mezi žalobkyní a pojišťovnou,
2. výplata pojistného plnění žalobkyni ze strany pojišťovny a
3. odpis pohledávky žalobkyně, které se týkalo pojištění, a to do výše přijatého pojistného plnění.

[54] Existence či neexistence přímé souvislosti se posuzuje mezi příjmem žalobkyně v podobě přijatého pojistného plnění a mezi odpisem pohledávky. Nastane-li pojistná událost (neuhrazení pojištěných pohledávek), dochází k výplatě smluveného pojistného plnění. Jde o důsledek smluvních vztahů sjednaných v pojistné smlouvě. Na výplatu pojistného plnění navazoval účetní odpis té části pohledávky, která odpovídala přijatému pojistnému plnění. U popisu vzájemné vazby mezi přijetím pojistného plnění a odpisem pojištěné pohledávky lze vyjít z úvah, které Nejvyšší správní soud činil u hodnocení oprávněnosti odpisu pohledávky, již se týkala pojistná smlouva s Euler Hermes v části IV. c) rozsudku sp. zn. 9 Afs 285/2015 vydaného v nynější věci. Dle ujednání v pojistné smlouvě mezi žalobkyní a Euler Hermes [čl. 6 písm. F) všeobecných pojistných podmínek] po výplatě pojistného plnění přecházejí na pojišťovnu veškerá práva a nároky spojené s pojištěnou pohledávkou, a to do výše vyplacené částky pojistného plnění. Žalobkyně se v pojistné smlouvě zavázala předat pojišťovně do 10 dnů veškeré inkasované částky, které získá po přechodu práv z pohledávky na pojišťovnu. I pokud by dlužník žalobkyně splnil svůj dluh, jemuž odpovídá pojištěná pohledávka, dlužníkovu plnění by náleželo pojišťovně, a to do výše vyplaceného pojistného plnění, nikoli žalobkyni. Výplata pojistného plnění tak vedla k odpisu pojištěné pohledávky u žalobkyně, jelikož po výplatě pojistného plnění bylo zřejmé, že do výše vyplaceného pojistného plnění se již nebude z pohledávky uspokojovat žalobkyně.

[55] Lze tak konstatovat, že v podmínkách nynější věci výplata pojistného plnění vedla v návaznosti na ujednání v pojistné smlouvě k situaci, v níž byl odpis pohledávky namístě. V účetnictví žalobkyně totiž po výplatě pojistného plnění nemělo význam evidovat pohledávku, z níž nemůže být žalobkyně v žádném případě uspokojena. Důsledek spočívající v tom, že po výplatě pojistného plnění si do výše přijatého pojistného plnění nebude moci plnění z pohledávky ponechat, i kdyby byl dluh odpovídající pohledávce splněn, byl jednou z integrálních součástí smluvních ujednání týkajících se pojištění, které se nijak nevymykalo ekonomické podstatě tohoto právního vztahu. S ohledem na smluvní ujednání v pojistné smlouvě byla vytvořena návaznost mezi výplatou pojistného plnění a odpisem pohledávky do výše přijatého pojistného plnění. Mezi výplatou pojistného plnění a odpisem pohledávky v posuzované věci existuje logická a nezprostředkovaná vazba. Nejvyšší správní soud tak zde spatřuje přímou vazbu mezi příjmem v podobě přijatého pojistného plnění a odpisem pohledávky.

[56] Finanční ředitelství v rozhodnutí o odvolání uvedlo, že přímá souvislost mezi přijetím pojistného plnění a odpisem pohledávky není dána, jelikož dle jeho názoru pojistné bude vyplaceno, i když pohledávka nebude odepsána, a naopak pokud bude pohledávka odepsána, neznamená to dle jeho názoru automaticky nárok na pojistné plnění. Nejvyšší správní soud konstatuje, že je sice pravdou, že v důsledku odpisu pohledávky nedošlo k výplatě pojistného plnění. Pojistné plnění totiž bylo vyplaceno v důsledku pojistné události – neuhrazení pohledávky, nikoli v důsledku odpisu pohledávky. To však nic nemění na tom, že v posuzované věci existuje vazba směřující od přijetí pojistného plnění k odpisu pohledávky, tj. že důsledkem přijetí pojistného plnění byl odpis pohledávky. Popsanou vazbu od přijetí pojistného plnění k odpisu pohledávky přitom Nejvyšší správní soud považuje za

dostatečnou, aby šlo o přímou souvislost ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

[57] O třetí podmínce zmíněné v bodě [45] shora, tj. že výdaj (náklad) je daňově uznatelný jen do výše přímo souvisejících příjmů (výnosů), nebyl v nynější věci spor. Odpis pohledávky je daňově uznatelným nákladem jen do výše přijatého pojistného plnění.

[58] Co se týká čtvrté podmínky, dle níž mají příjmy (výnosy) ovlivnit výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících, lze poukázat na to, co Nejvyšší správní soud uvedl v bodě [32] rozsudku sp. zn. 9 Afs 213/2014, který byl vydán v podmínkách nynější věci. Zde bylo objasněno, že ze samotného textu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů vyplývá, že k příjmu (výnosu) může dojít před vynaložením výdaje (nákladu). Zmíněné ustanovení připouští, aby příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících vynaložení výdaje (nákladu). Zákon tak počítá s tím, že k příjmům (výnosům) mohlo dojít i před vynaložením nákladu (výdaje). V nynější věci došlo nejprve k příjmu (přijetí pojistného plnění) a následně k nákladu (odpisu pohledávky), což se však, jak bylo uvedeno, nijak nevymyká požadavkům stanoveným v § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

[59] Strany sporu k podpoře svého výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném k 1. 1. 2009) poukazovaly na § 24 odst. 2 písm. zv) daného zákona (ve znění účinném k 1. 1. 2011). Dle tohoto ustanovení je výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů též *„jmenovitá hodnota pohledávky z úvěru pojištěné u pojistitele se sídlem na území členského státu Evropské unie, která nikdy nevstoupila do základu pro výpočet limitu tvorby bankovních opravných položek podle jiného právního předpisu a ke které banka nikdy netvořila opravnou položku podle jiného právního předpisu, a to do výše přijatého pojistného plnění; pohledávkou z úvěru se pro účely tohoto ustanovení rozumí pohledávka z titulu*

1. *jistiny a úroku z úvěru poskytnutého bankou nebankovnímu subjektu na základě smlouvy o úvěru podle ustanovení obchodního zákoníku nebo podle srovnatelného právního předpisu, podle kterého se sjednává poskytování úvěrů,*
2. *plnění z bankovní záruky poskytnutého bankou jiné bance za nebankovním subjektem na základě záruční listiny podle ustanovení obchodního zákoníku nebo podle srovnatelného právního předpisu, podle kterého se sjednává poskytování bankovních záruk.“*

[60] Finanční ředitelství v rozhodnutí o odvolání na základě citovaného ustanovení dovozovalo, že aby mohla být jmenovitá hodnota pojištěné pohledávky za dalších podmínek uznána za daňově účinný výdaj (náklad), musel být do zákona o daních z příjmů vložen § 24 odst. 2 písm. zv) a na jmenovitou hodnotu pojištěné pohledávky tak nebylo možno vztáhnout § 24 odst. 2 písm. zc) daného zákona, jinak by nový § 24 odst. 2 písm. zv) neměl smysl. Naopak žalobkyně tvrdí, že nový § 24 odst. 2 písm. zv) jen potvrzuje, že zákonodárce nehodlal bránit za určitých podmínek tomu, aby jmenovitá hodnota pojištěné pohledávky byla daňově účinným nákladem a že tak již v roce 2009 bylo možno použít na odpis pojištěné pohledávky § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, pokud byly splněny všechny jeho podmínky.

[61] Nejvyšší správní soud konstatuje, že citované znění § 24 odst. 2 písm. zv) bylo do zákona o daních z příjmů vloženo zákonem č. 346/2010 Sb. Byť šlo o vládní návrh zákona, § 24 odst. 2 písm. zv) se do novely dostal na základě návrhu rozpočtového výboru. Důvodová

pokračování

zpráva proto o daném ustanovení mlčí. Pro nynější věc je bezpředmětné úmysl zákonodárce spojený s vložením nového § 24 odst. 2 písm. zv) do zákona o daních z příjmů vyvozovat z důvodové zprávy k zákonu č. 458/2011 Sb., jak to učinil městský soud a posléze stěžovatel v kasační stížnosti.

[62] Zákonem č. 458/2011 Sb. byla vyjmuta slova „nebankovnímu subjektu“ z § 24 odst. 2 písm. zv) bodu 1. zákona o daních z příjmů a slova „jiné bance“ z bodu 2. tohoto ustanovení. Důvodová zpráva k zákonu č. 458/2011 Sb. sice pojednává v případě pojistného plnění z pojištěných pohledávek o rozšíření možnosti zahrnutí do daňových nákladů, jde ale o rozšíření, které se týká rozvolnění podmínek stanovených v § 24 odst. 2 písm. zv) bodě 1. (nově sem po vyjmutí slov „nebankovnímu subjektu“ spadne za další podmínek i jistina a úrok z úvěru poskytnutého nejen nebankovnímu subjektu, ale i subjektu bankovnímu) a v bodě 2. (záruka zde zmíněná nebude vázána na to, že jde o záruku poskytnutou jiné bance). Z důvodové zprávy k zákonu č. 458/2011 Sb. se však nelze dozvědět nic o tom, jaký byl úmysl zákonodárce ohledně vztahu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů a § 24 odst. 2 písm. zv) daného zákona při vkládání posledně zmíněného ustanovení do zákona, a tím méně pak úmysl zákonodárce o tom, které výdaje (náklady) lze vztáhnout pod § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů v roce 2009.

[63] Pro účely nynější věci může Nejvyšší správní soud konstatovat následující. Určující je výklad samotného § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů za pomoci výkladových prostředků, které byly přístupné v době jeho aplikace (nynější věc se týká roku 2009), k tomu viz body [45] až [58] shora. Tento výklad obecně nevylučuje, aby v roce 2009 pod § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů za splnění zákonných podmínek spadla i jmenovitá hodnota pojištěné pohledávky, resp. její odpis. Následné vložení § 24 odst. 2 písm. zv) zákona o daních z příjmů, a to s účinností od 1. 1. 2011, se nemohlo před tímto datem dotknout normativního dopadu § 24 odst. 2 písm. zc) daného zákona.

V. Závěr a náklady řízení

[64] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání, jelikož § 109 odst. 2 s. ř. s. takový postup předpokládá.

[65] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto dle uvedených ustanovení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyni, která by jinak měla právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. července 2017

JUDr. Radan Malík
předseda senátu