ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **DJ service, s. r. o.**, se sídlem Rosická 1, Brno, zastoupeného JUDr. Ludmilou Krátkou, advokátkou se sídlem Příkop 2a, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2006, č. j. 17022/06-1200-702170, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 4. 2012, č. j. 30 Ca 4/2007 - 208,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Platebním výměrem ze dne 5. 3. 2004, č. j. 54718/04/288915/8159, vyměřil Finanční úřad Brno I žalobci daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 365.180 Kč. Odvolání žalobce proti platebnímu výměru žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 31. 12. 2004, č. j. 4315/04/FŘ 120; toto rozhodnutí však Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 26. 9. 2006, č. j. 30 Ca 37/2005 – 59, zrušil a žalovanému věc vrátil k dalšímu řízení.

[2] Žalovaný odvolání žalobce opětovně zamítl, a to v záhlaví popsaným rozhodnutím. I druhé rozhodnutí žalovaného krajský soud nejprve zrušil, a to rozsudkem ze dne

9. 1. 2008, č. j. 30 Ca 4/2007 – 59. Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 5. 11. 2008, č. j. 1 Afs 85/2008 – 103, posledně zmíněný rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[3] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku sice ztotožnil se závěrem krajského soudu, že pohledávka, k níž žalobce vytvořil opravné položky, byla přiznaným nárokem ze zajišťovací směnky, nikoli pohledávkou z původního kauzálního vztahu (půjčky). Závěr žalovaného o převodu pohledávky vzniklé z titulu půjčky je nesprávný a nesprávné je proto i odmítnutí možnosti tvorby opravné položky s odkazem na § 2 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (ve znění účinném pro rok 2002; dále jen „zákon o rezervách“) s tím, že opravné položky vzniklé z titulu půjčky tvořit nelze. To vše proto, že o pohledávku vzniklou z titulu půjčky se v daném případě nejednalo. Krajský soud však nezodpověděl pro spor podstatnou otázku, zda bylo možno k takové pohledávce vytvořit opravnou položku. V tomto ohledu shledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, proto jej zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud následně v záhlaví označeným rozsudkem žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl. V odůvodnění rozsudku uvedl, že se v souladu s názorem vyjádřeným ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu zabýval tím, zda žalobce správně zaúčtoval pohledávku nabytou na základě smlouvy o postoupení pohledávky ze dne 31. 5. 2001. K tomu soud při jednání provedl dokazování znaleckým posudkem znalkyně Ing. Dariny Horákové. Podle závěru znaleckého posudku žalobce při zaúčtování pohledávky postupoval podle zákona o účetnictví – provedl účetní záznam na rozvahových účtech pohledávek-315 a závazků-325 ke dni uskutečnění účetního případu a ocenil pohledávku způsobem oceňování upraveným v § 24 a § 25 zákona o účetnictví. Účetní případ byl zaúčtován do účetních knih účetního období 2002, s nímž časově souvisí. Z obsahu znaleckého posudku soud dále zjistil, že postoupená pohledávka nevznikla při realizaci podnikatelské činnosti žalobce, a proto nedošlo ke zvýšení výnosů z podnikatelské činnosti.

[5] Soud konstatoval, že pro tvorbu opravné položky nebyl v daném případě dán žádný důvod, neboť žalobce v souvislosti s předmětnou pohledávkou neevidoval výnos a nebyl tak povinen odvést daň z výnosu, který by pro něj nebyl skutečným příjmem a ke kterému by byl proto oprávněn vytvořit ve svém účetnictví opravnou položku. Není tak ani rozhodující, zda tvorba opravné položky k takové pohledávce byla výslovně zakázána či nikoli.

[6] Krajský soud dále poznamenal, že v době postoupení předmětné pohledávky nebylo předmětem podnikání žalobce obchodování s pohledávkami. Vytvoření opravné položky jako daňově uznatelného výdaje k pohledávce nabyté postoupením se v posuzovaném období nevázalo k tehdejším podnikatelským aktivitám žalobce. Nejednalo se tak o výdaj vynaložený za účelem dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Cílem vytvoření opravné položky tak bylo podle soudu získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Žalobce nebyl ani vlastníkem směnek a tudíž nemohl být oprávněný k tvorbě pohledávky z titulu cenného papíru a vytvořit k takové pohledávce opravnou položku.

[7] Co se týče námitky žalobce, uplatněné v podání ze dne 30. 11. 2010, kterou namítal nesprávný procesní postup správce daně při vyměření daně, krajský soud konstatoval, že tento žalobní bod byl doplněn v rozporu s § 71 odst. 2 s. ř. s. nejen po lhůtě pro podání žaloby, ale až po vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu a soud se jím proto nemohl zabývat. Krajský soud by mohl přistoupit ke zrušení rozhodnutí žalovaného pro vady řízení, byť by nebyly řádně namítány, pouze tehdy, pokud by tyto vady bránily přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů. Tak tomu ovšem v souzené věci nebylo, rozhodnutí žalovaného bylo možno v rozsahu uplatněných žalobních bodů přezkoumat.

II. Shrnutí argumentů obsažených v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Žalobce (dále též „stěžovatel“) brojí proti rozsudku krajského soudu včas podanou kasační stížností, v níž uplatňuje důvody, které formálně podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Stěžovatel v prvé řadě namítá, že se krajský soud v napadeném rozsudku neřídil závazným názorem Nejvyššího správního soudu a nezjistil, zda subjekt splnil veškeré podmínky pro tvorbu zákonné opravné položky. Soud měl učinit skutková zjištění o tom, zda při vzniku pohledávky bylo účtováno ve výnosech, protože závazné stanovisko kasačního soudu spojuje tuto podmínku s materiální odůvodněností tvorby opravné položky, a to bez ohledu na znění předpisu v daném časovém období. Krajský soud však nesprávně za okamžik vzniku pohledávky považuje okamžik, kdy o této pohledávce začíná účtovat žalobce, tedy okamžik, kdy pohledávka na žalobce přechází jako na postupníka. Podle stěžovatele však toto není okamžik vzniku předmětné pohledávky. Ta totiž vznikla pravomocným rozhodnutím o směnce. O výnosech proto mohl a měl účtovat žalobce ze směnky po právní moci směnečného platebního rozkazu. Stěžovatel poté, co byla dotčená pohledávka několikrát postoupena, již neměl důvod o ní účtovat ve výnosech.

[10] Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že vytvoření opravné položky se v posuzovaném období nevázalo k tehdejším podnikatelským aktivitám stěžovatele. Soud toto zjištění vyvozuje pouze ze zápisu v obchodním rejstříku bez zkoumání dalších souvislostí. Stěžovateli nebyla dána možnost k důkazu nabídnout ostatní živnostenská oprávnění a uvádět tvrzení k předmětu svého podnikání a k souvislosti postoupení pohledávky s jeho podnikáním. Dle stěžovatele nebylo třeba, aby předmětem jeho podnikání bylo obchodování s pohledávkami a postačovalo, že obchodní společnost byla zapsána v obchodním rejstříku a byla oprávněna k jakémukoli podnikání – i v takovém případě by se vytvoření opravné položky vázalo k jeho podnikatelským aktivitám. Nadto stěžovatel o předmětné pohledávce účtoval v účetnictví podniku, k nákupu pohledávky použil finanční prostředky svého podniku a není proto pochyb, že i z tohoto důvodu se jednalo o jeho podnikatelskou aktivitu.

[11] Stěžovatel dále namítá, že mu daňová povinnost nebyla stanovena v řádném procesním postupu podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Správce daně nejprve daň vyměřil konkludentně (podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků). Následně však své rozhodnutí změnil a úpravami,

které byly v příkrém rozporu se zákonem, formulář daňového přiznání dodatečně upravil tak, jako by k vyměření daně ve skutečnosti nedošlo. Po více než šesti měsících od konkludentního vyměření správce daně zahájil telefonickou výzvou další vytýkací řízení. Změnu již provedeného vyměření daně však správce daně mohl provést pouze na základě zjištění daňové kontroly, takto však nepostupoval. Soud se s tímto rozporem ve svém rozsudku nevypořádal, ačkoli bylo na místě již pro tuto vadu žalobou napadené rozhodnutí zrušit. Tímto postupem krajský soud porušil též čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

[12] Podle stěžovatele je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť neobsahuje informaci o tom, podle kterého znění zákona o rezervách věc posoudil. Neobsahuje výklad této normy a úvahy, kterými se soud řídil při její aplikaci na zjištěný skutkový stav.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že tvrzení stěžovatele, podle nějž předmětná pohledávka vznikla pravomocným rozhodnutím o směnce a o výnosech měl proto účtovat žalobce ze směnky po právní moci směnečného platebního rozkazu a nikoliv stěžovatel v postavení postupníka, je účelové a v rozporu s vlastním smyslem tvorby opravné položky jako satisfakce věřiteli, který v důsledku správného zaúčtování pohledávky byl povinen odvést daň z výnosu, který pro něj nebyl skutečným příjmem. Dle žalovaného soudem provedené hodnocení ve vztahu k podnikatelským aktivitám stěžovatele v době postoupení pohledávky vede k upřesnění daného skutkového stavu, nemá však v souzené věci podstatný vliv na řešení merita sporu, kterým je otázka, zda tvorba zákonné opravné položky je oprávněná či nikoli. K námitce nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů žalovaný uvádí, že považuje rozsudek krajského soudu za řádně odůvodněný, vycházející z objektivně zjištěného a prokázaného skutkového stavu v souladu s právním názorem vyjádřeným Nejvyšším správním soudem v předcházejícím rozsudku v dané věci. V dalším žalovaný odkázal na svá vyjádření k žalobě ze dne 21. 1. 2009 a 6. 4. 2009 a vyjádření ke znaleckému posudku ze dne 26. 10. 2011. V závěru žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu [důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.; *III.A*] a následně vypořádal námitku nesprávného posouzení otázky možnosti vytvořit k předmětné pohledávce opravnou položku [důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; *III.B*].

III.A Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu

[16] Rozsudek krajského soudu je dle stěžovatele nepřezkoumatelný, neboť nevypořádal námitku nesprávného procesního postupu při stanovení daně. Z rozsudku dle stěžovatele též nevyplývá, podle jakého znění zákona o rezervách soud věc posoudil, tuto normu

nevyložil a odůvodnění neobsahuje úvahy, kterými se soud při aplikaci předmětné normy řídil.

[17] K první části této kasační námitky je nutno uvést, že, jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozsudku, krajský soud námitku procesních vad řízení u správce daně věcně nevypořádal, neboť ji považoval za opožděnou, jelikož byla uplatněna v rozporu s § 71 odst. 2 s. ř. s. po lhůtě k podání žaloby.

[18] Nejvyšší správní soud se s tímto posouzením ztotožňuje. Z předloženého správního spisu vyplývá, že rozhodnutí žalovaného bylo stěžovateli doručeno dne 27. 11. 2006, žalobu tedy bylo možno podat nejpozději dne 27. 1. 2007, resp. v pondělí 29. 1. 2007 (§ 72 odst. 1 s. ř. s.). Ze soudního spisu plyne, že stěžovatel uplatnil námitku nesprávného procesního postupu správce daně poprvé až v přípisu ze dne 30. 11. 2010 označeném *Poznámka k otázce vyměření ztráty.* Tento nový žalobní bod byl tedy doplněn zjevně po uplynutí lhůty k podání žaloby a tedy v rozporu s § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.

[19] Krajský soud též zcela v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu uzavřel, že k přezkumu rozhodnutí správních orgánů z pohledu zmíněné opožděně uplatněné námitky nemohl přistoupit ani z úřední povinnosti. K vykročení z rámce soudního přezkumu stanoveného včas uplatněnými žalobními body může v případě vad řízení krajský soud přistoupit pouze tehdy, brání-li vady řízení přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 – 84, publ. pod č. 2288/2011 Sb. NSS). Taková situace však v nyní projednávané věci nenastala a krajský soud proto nepochybil, neprojednal-li popsanou opožděnou žalobní námitku a k případným vadám řízení nepřihlédl ani *ex officio.* Stěžovatel k této námitce dále uvedl, že postupem krajského soudu bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces podle čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Podle tohoto ustanovení má *každý právo na právní pomoc v řízení před soudy, jinými státními orgány či orgány veřejné správy, a to od počátku řízení*. Stěžovatel v kasační stížnosti nespecifikoval, jakým způsobem mělo být do jeho práva na právní pomoc v řízení před krajským soudem zasaženo. Stěžovatel byl v řízení před krajským soudem zastoupen advokátem, který jeho jménem aktivně vystupoval, o ustanovení zástupce pro řízení před soudem stěžovatel nežádal. Nejvyšší správní soud proto neshledal, že by krajský soud svým postupem jakkoli do tohoto práva stěžovatele zasáhl.

[20] V souvislosti se shora uvedenými úvahami Nejvyšší správní soud též konstatuje, že nemohl přistoupit k věcnému projednání námitky nesprávného procesního postupu správce daně uplatněné v kasační stížnosti. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008 – 39, „[p]*odle § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Tato výhrada dopadá i na případy, kdy žalobce sice onu námitku před soudem uplatnil, učinil tak však až po uplynutí lhůty k podání žaloby*“. Vzhledem k tomu, že stěžovatel v nyní projednávané věci námitku nesprávného procesního postupu správce daně sice v řízení před soudem uplatnil, stalo se tak ovšem po uplynutí lhůty k podání žaloby, je na ni nutno v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. pohlížet jako na námitku nepřípustnou a tedy nezpůsobilou věcného projednání před Nejvyšším správním soudem, který ji musí pro tento důvod odmítnout.

[21] Co se týče druhé části námitky nepřezkoumatelnosti, i tu posoudil Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou.

[22] Byť krajský soud *expressis verbis* nevyslovil, že vycházel ze zákona o rezervách ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2002, v odůvodnění napadeného rozsudku odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu 5. 11. 2008, č. j. 1 Afs 85/2008 – 103, vydaný dříve v téže věci stěžovatele, přičemž v pasážích převzatých z tohoto rozsudku je jasně uvedeno, z jakého znění dotčeného předpisu soud v daném případě vycházel (srov. poslední odstavec na s. 6, třetí odstavec na s. 7 a první odstavec na s. 10 rozsudku). Z kontextu celého rozsudku je tedy bezpochyby zjevné, jaké znění zákona o rezervách měl krajský soud za rozhodné. Nejvyšší správní soud nepovažuje za podložený ani názor stěžovatele, podle nějž krajský soud danou normu nevyložil a ani řádně nezdůvodnil její aplikaci na daný případ. Krajský soud při výkladu příslušných ustanovení zákona o rezervách odkázal a odcitoval předcházející rozsudek Nejvyššího správního soudu, ve kterém zdejší soud (byť *obiter dictum*) vyslovil ve vztahu k výkladu § 2 zákona o rezervách právní názor. Krajský soud následně na s. 9 a 10 rozsudku uvedený výklad zákona o rezervách aplikoval na projednávanou věc (srov. zejména třetí odstavec na s. 10) a dovodil, že žalobce ve vztahu k nabyté pohledávce nebyl povinen odvést daň z výnosu, který by pro něj nebyl skutečným příjmem a ke kterému by byl proto oprávněn vytvořit ve svém účetnictví opravnou položku, tj. daňově uznatelný náklad. V takovém případě totiž není pro tvorbu opravné položky žádný důvod a není rozhodující, zda její tvorba byla výslovně zakázána či nikoli.

[23] Kasační námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů není důvodná.

III.B Posouzení otázky možnosti vytvořit opravnou položku

[24] Podle stěžovatele posoudil krajský soud nesprávně podstatnou otázku oprávněnosti tvoření opravné položky k postoupené pohledávce. Krajský soud měl dle stěžovatele nejprve zjistit, zda při vzniku pohledávky bylo nebo mělo být účtováno o výnosech; neučinil-li tak nemohla být navazující úvaha ohledně splnění či nesplnění podmínek pro tvorbu opravné položky v případě předešlé právní úpravy správná.

[25] Nejvyšší správní soud (stejně jako krajský soud) při posuzování této námitky vycházel ze závěrů, které vyjádřil ve svém předcházejícím rozsudku ve věci stěžovatele (rozsudek ze dne 5. 11. 2008, č. j. 1 Afs 85/2008 – 103). V něm zejména uvedl, že § 2 odst. 2 zákona o rezervách (ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2002) povoloval tvorbu opravné položky k pohledávkám řádně zaúčtovaným v účetnictví. Změnou zákona v roce 2004 došlo k upřesnění tohoto ustanovení s tím, že nadále lze opravné položky tvořit pouze k pohledávkám zaúčtovaným do výnosů (tedy k těm, které byly poplatníkem zdaněny). Zákonodárce zde tak explicitně vyjádřil cíl této úpravy: umožnit daňovému subjektu vytvořit v případě splnění zákonných podmínek opravnou položku a náklad vzniklý v souvislosti s její tvorbou uplatnit jako daňově účinný náklad. To však pouze pro případ, že mu nebude pohledávka uhrazena ani po zákonem stanovené době, ačkoli výnos, který vznikl v souvislosti s jejím zaúčtováním, byl poplatník povinen zdanit. Oněmi

podmínkami jsou zejména správná evidence pohledávky v účetnictví, zdanění výnosu s ní souvisejícího a uplynutí zákonem stanovené doby. Právě vzhledem ke skutečnosti, že tvorba opravné položky představuje pouze „fiktivní náklad“, je o to víc třeba dbát na splnění veškerých zákonných podmínek a sledovat cíl, k jehož naplnění zákonodárce tvorbu takových nákladů povolil. Jestliže daňový subjekt eviduje pohledávku ve svém účetnictví, o které neúčtuje do výnosů, je zcela bez rozumného důvodu, aby k takové pohledávce byla tvořena zákonná opravná položka.

[26] Nejvyšší správní soud konstatuje, že podstatné při tvorbě opravných položek v předmětném zdaňovacím období tedy bylo zjistit, zda pohledávka, kterou stěžovatel nabyl, byla zaúčtována tak, že musela být zdaněna. Není tedy správný názor stěžovatele (a jeho výklad předcházejícího rozsudku zdejšího soudu), podle nějž je třeba zkoumat způsob zaúčtování pohledávky u jejího prvního nabyvatele. Naopak je správný přístup a výklad provedený krajským soudem, který zkoumal, jak se nabytá pohledávka projevila v účetnictví stěžovatele, zda byla zaúčtována jako výnos, zda ovlivnila jako výnos základ daně z příjmů a zda tedy mohl stěžovatel k případnému zaúčtovanému a zdaněnému příjmu uplatnit opravnou položku, která by jej jako relevantní daňový náklad snížila. Skutečnost, jak se pohledávka projevila v účetnictví předcházejících vlastníků pohledávky (resp. jejího prvního nabyvatele) je pro danou věc nerozhodná, neboť v dané věci jde o daň z příjmu stěžovatele a nikoli jiného daňového subjektu. Pokud subjekty odlišné od stěžovatele pohledávku do svého účetnictví zavedly jako daňově relevantní příjem, měly plné právo vytvořit (za splnění dalších zákonných podmínek) opravné položky; neučinily-li tak, není možno, aby si toto právo osoboval stěžovatel, u něhož se pohledávka jako zdanitelný příjem neprojevila a vytvořením opravné položky k ní by tak neoprávněně vytvářel náklad ve vztahu k neexistujícímu příjmu.

[27] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že smyslem vytvoření opravné položky je poskytnutí satisfakce věřiteli, který byl z důvodů správného zaúčtování pohledávky povinen odvést daň z výnosu, který pro něj však nebyl skutečným příjmem, a proto je oprávněn postupně vytvořit ve svém účetnictví daňově uznatelný náklad, a to až do výše dříve zdaněného výnosu. Jestliže takový výnos v účetnictví nikdy neevidoval, není pro tvorbu zákonné opravné položky žádný důvod a není tedy rozhodující, zda její tvorba byla výslovně zakázána či nikoli.

[28] Stejný závěr vyplývá též z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2007, č. j. 8 Afs 31/2005 – 98, který se též zabýval podmínkami pro možnost vytvořit opravnou položku k pohledávce. Byť se tato věc vztahovala ke zdaňovacímu období roku 1999, lze závěry v něm vyslovené vztáhnout i na nyní posuzovanou věc, neboť i ve znění účinném v roce 1999 zákon o rezervách jako jednu z podmínek pro vytváření opravných položek stanovil „zaúčtování pohledávek v účetnictví“. Ve zmíněném rozsudku Nejvyšší správní soud dovodil, že podmínka *pohledávky zaúčtované v účetnictví v souladu s platnými pravidly pro účtování o pohledávkách je splněna, bylo-li o pohledávce účtováno ve výnosech a vztahovala se k příjmům zdaňovaným v základu daně*. I zde tedy Nejvyšší správní soud vycházel z úvahy, že řádně zaúčtovanou pohledávkou je taková pohledávka, která se vztahuje k příjmům zdaňovaným v základu daně, jinak řečeno pohledávka zaúčtována jako výnos.

[29] Namítá-li stěžovatel, že zákon o rezervách v § 2 odst. 3 předpokládá možnost tvorby opravných položek u pohledávek nabytých postoupením, je nutno zdůraznit, že v tomto znění je § 2 odst. 3 dotčeného zákona účinný až od 1. 1. 2006 (ustanovení bylo do zákona o rezervách v tomto znění vtěleno zákonem č. 545/2005 Sb.). Vzhledem ke skutečnosti, že v souzené věci se jedná o zdaňovací období roku 2002, není tato námitka stěžovatele relevantní, neboť uvedené ustanovení nelze na daný případ aplikovat.

[30] Tato kasační námitka není důvodná.

[31] Stěžovatel dále namítal, že krajský soud dospěl k nesprávnému závěru, že vytvoření opravné položky se v posuzovaném období nevázalo k podnikatelským aktivitám žalobce a opravná položka nebyla tudíž nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[32] Nejvyšší správní soud k této námitce v prvé řadě uvádí, že stěžovatel uplatnil opravnou položku vytvořenou k dotčené pohledávce jako daňově účinný výdaj podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Jak konstantně judikuje Nejvyšší správní soud, v případě výdajů podle § 24 odst. 2 cit. zákona není nutno prokazovat věcnou souvislost s příjmy (tedy skutečnost, že výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů), ale toliko s činností poplatníka (srov. např. rozsudek ze dne 9. 1. 2008, č. j. 5 Afs 152/2006 – 37).

[33] Dovodil-li tedy krajský soud v napadeném rozsudku, že stěžovatelem uplatněné výdaje nebyly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení stěžovatelových zdanitelných příjmů, jedná se o závěr ve vztahu k výdaji uplatněnému podle § 24 odst. 2 písm. i) zcela bezpředmětný. Stejně tak jsou dle Nejvyššího správního soudu v nyní souzené věci nadbytečné úvahy soudu ohledně souvislosti nakoupené pohledávky (a k ní uplatněných opravných položek) s činností stěžovatele. Pro posouzení předmětné věci bylo nutno zodpovědět otázku možnosti vytvořit k dotčené pohledávce opravnou položku, konkrétně pak zda byla naplněna podmínka správného zaúčtování pohledávky a otázka jejího vlivu na výnosy daňového subjektu. Dospěl-li krajský soud k závěru, že podmínky pro vytvoření zákonné opravné položky dány nebyly, nebylo již potřeba zkoumat, zda výdaj uplatněný podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů souvisel s činností poplatníka.

[34] Se stěžovatelem se lze ztotožnit v tom, že pokud chtěl krajský soud posuzovat souvislost uplatněných výdajů s podnikatelskou činností stěžovatele, neměl být jediným relevantním podkladem zápis v obchodním rejstříku ke dni nabytí pohledávky, ale měl být dán prostor též samotnému daňovému subjektu (stěžovateli), např. v rámci nařízeného jednání, aby se k této otázce též vyjádřil a mohl předložit či navrhnout relevantní důkazy. Tím spíše měl krajský soud takto postupovat vzhledem k tomu, že otázka souvislosti uplatněných výdajů s podnikatelskou činností stěžovatele nebyla dříve v řízení vznesena, k jejímu posouzení nebyl krajský soud zavázán ani Nejvyšším správním soudem v předchozím rozsudku a mezi stranami nebyla v zásadě sporná. Avšak vzhledem ke skutečnosti, že primárním důvodem pro zamítnutí žaloby nebyl závěr o neprokázání souvislosti mezi podnikatelskou činností stěžovatele a uplatněnými výdaji podle § 24 odst.

2 písm. i) zákona o daních z příjmů, nepředstavuje popsané pochybení krajského soudu tak intenzivní vadu, pro kterou by bylo nutno jeho rozsudek zrušit.

[35] Tato kasační námitka je nedůvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, současně neshledal, že by napadený rozsudek krajského soudu trpěl vadami, ke kterým by musel ve smyslu § 109 odst. 3 a 4 přihlédnout z úřední povinnosti. Proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v tomto řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 5. září 2012

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu