



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNE REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **Dřevařská a lesnická společnost, s. r. o.**, se sídlem Moskevská 1/14, Most, zastoupeného Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 2. 2006, čj. 1480/06-1200, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 9. 2006, čj. 15 Ca 92/2006 - 30,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 9. 2006, čj. 15 Ca 92/2006 - 30, **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 3. 2. 2006, čj. 1480/06-1200, zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Mostě (správce daně) ze dne 23. 1. 2004, čj. 5206/04/206911/1420, kterým byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 30 380 Kč.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který rozsudkem ze dne 14. 9. 2006, čj. 15 Ca 92/2006 - 30, napadené rozhodnutí žalovaného a platební výměr správce daně pro nezákonnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Předmětem sporu bylo podle krajského soudu posouzení vztahu § 24 odst. 1, 2 a § 25 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a jejich aplikace na žalobcem uplatněný odpis promlčených pohledávek ve výši 1 261 236 Kč jako daňově uznatelných nákladů. Krajský soud vyšel ze skutečnosti, že k této otázce existuje judikatura krajských soudů i Nejvyššího správního soudu, od níž není důvodu se odchýlovat, neboť nedošlo ke změně právní úpravy nebo společenských či ekonomických poměrů.

U výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů musí být zřejmé, jaké konkrétní příjmy byly či měly být jejich vynaložením skutečně získány a nepostačuje, aby se na zvýšení základu daně v rozhodném zdaňovacím období pouze podílely. Výdaji podle § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů jsou pak i v tomto ustanovení vyjmenované výdaje, které nemají jednoznačnou souvislost s konkrétními výnosy daňového poplatníka. Výdaje uvedené v § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů pak nelze považovat za výdaje vynaložené k dosažení zajištění a udržení příjmů, ani kdyby měly jednoznačnou souvislost s konkrétními výnosy poplatníka.

Ve smyslu § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů je hodnota odepsaných pohledávek žalobce daňově neuznatelným výdajem, s výjimkou vyplývající z § 24 a § 10 zákona o daních z příjmů. Tato výjimka se vztahuje mj. na § 24 odst. 1 písm. zc) zákona o daních z příjmů, podle něž lze výdaje, které nejsou podle § 25 zákona o daních z příjmů výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů, považovat za daňově uznatelné výdaje jen do výše příjmů s nimi souvisejících a za podmínky, že jsou součástí výdajů a výnosů ve stejném zdaňovacím období nebo byly součástí výnosů v předchozích zdaňovacích obdobích.

Žalobce podle krajského soudu doložil, že pohledávky, které v roce 2002 požadoval zahrnout do daňově uznatelných výdajů podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, byly v předchozích letech ve zdanitelných výnosech a byly zdaněny. Jedná se tedy o náklady, vůči kterým existují v předchozích letech zdanitelné příjmy ve stejné výši. Hodnota odepsaných pohledávek ve výši 1 261 236 Kč je proto ve smyslu výjimky podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů daňově uznatelným výdajem, resp. nákladem, za zdaňovací období roku 2002.

Správní orgány podle krajského soudu nesprávně uzavřely, že náklady v podobě odepsaných pohledávek nelze podřadit pod žádný náklad podle § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů a tedy ani uplatnit § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Nesprávný byl i závěr žalovaného, že žalobce měl přiřadit výdaje ve formě odpisu pohledávek ke konkrétnímu výnosu z těchto pohledávek. Nejednoznačnost právní úpravy ve vztahu k možnosti odpisu pohledávek pak podle krajského soudu nelze vykládat v neprosách daňového subjektu.

Krajský soud vytkl žalovanému rovněž závěr, podle něž žalobce již uplatnil jako daňový výdaj ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů náklady, které souvisely se vznikem pohledávky, a to v účetním zdaňovacím období, kdy tyto pohledávky vznikly. Tento závěr není podle krajského soudu ničím podložený a tvrdil-li tuto skutečnost žalovaný, leželo odpovídající důkazní břemeno na něm, nikoliv na žalobci. Nesprávný je proto i související závěr žalovaného, že žalobce v tomto směru tížilo důkazní břemeno.

III.1

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel se domnívá, že krajský soud nesprávně vyložil § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů ve vztahu k § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů. V důsledku toho dospěl krajský soud k závěru, že hodnota odepsaných pohledávek je ve smyslu § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů daňově neuznatelným výdajem, pokud se neuplatní výjimka ve vztahu k § 24 a § 10 zákona o daních z příjmů a ve smyslu výjimky podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů je hodnota odepsaných pohledávek uznatelným výdajem za zdaňovací období roku 2002.

Krajský soud nesprávně posoudil rovněž otázku, zda měl žalobce povinnost přiřadit výdaje ve formě odpisu pohledávek ke konkrétnímu výnosu z těchto pohledávek. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem, že má-li daňová uznatelnost oporu v některém z ustanovení § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů, např. podle písm. zc) jako v nyní posuzované věci, není třeba dále zkoumat splnění podmínky vyjádřené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Krajský soud v této souvislosti rovněž uvedl, že tvrzení stěžovatele, podle nějž žalobce již uplatnil náklady, které souvisely se vznikem pohledávky, jako daňový výdaj podle § 24 zákona o daních z příjmů, není ničím podložené a jeho prokázání bylo na stěžovateli.

Stěžovatel tvrdí, že v případě uplatňování zákona o daních z příjmů v oblasti tvorby opravných položek je třeba vycházet z § 25 odst. 1 písm. v) zákona o daních z příjmů, podle nějž za výdaje, resp. náklady, vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uznat zejm. tvorbu opravných položek na vrub nákladů, s výjimkou uvedenou v § 24 zákona o daních z příjmů. Podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů jsou výdaji podle odstavce 1 téhož ustanovení také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon. Tím je zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“). Jako daňový výdaj je pak možné uplatnit hodnotu pohledávky, ke které byla vytvořena opravná položka ve smyslu § 8a zákona o rezervách, a to pouze jednou, ve zdaňovacím období, v němž byla opravná položka tvořena podle zákona o rezervách, nikoliv opakovaně, jak se snaží činit žalobce s odkazem k § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

Podle stěžovatele není možné, aby žalobce výdaj, který již jednou zahrnul do daňových výdajů podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, opakovaně uplatnil jako odpis promlčené pohledávky s jeho podřazením § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

Odpis promlčených pohledávek není v § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů uveden jako náklad, který nelze uznat za náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely. Ustanovení § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů, na něž se žalobce odvolává, nepojednává o odpisu promlčených pohledávek, ale o jmenovité hodnotě pohledávky nebo pořizovací ceně postoupené pohledávky, což nelze zaměňovat.

Krajský soud nevyložil § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů správně, protože toto ustanovení lze použít tehdy, existují-li daňové výnosy. Pokud k těmto výnosům existují nedaňové náklady, lze i ty daňově uplatnit podle citovaného ustanovení.

Podle § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů nelze za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat zejm. jmenovitou hodnotu pohledávky nebo pořizovací cenu postoupené pohledávky s výjimkou uvedenou v § 24 a § 10 zákona o daních z příjmů. Žalobce pak mohl postupovat podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, podle nějž lze jako daňový výdaj uplatnit v příslušném zdaňovacím období také opravné položky, jejichž způsob a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon.

Stěžovatel naopak nesouhlasí s tím, že daňový subjekt nemohl ve smyslu § 25 odst. 1 písm. v) zákona o daních z příjmů uplatnit jako daňový výdaj hodnotu pohledávky a proto ji podle § 23 odst. 3 písm. c) bod 3. zákona o daních z příjmů uplatnil dodatečně. Stěžovatel tvrdí, že zákonodárce nepochybně nezamýšlel v případě tvorby opravných položek jejich možné uplatnění jako daňového výdaje kdykoliv a v jakékoliv výši, protože pak by tuto problematiku neřešil samostatnými ustanoveními zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel se domnívá, že vzhledem k tomu, že žalobce v žalobě uvedl, že se jedná o odpis pohledávek, které se vztahují k jakýmsi výnosům v minulých letech, byl ze strany žalobce jistě uplatněn odpis pohledávek vytvořený podle § 8a zákona o rezervách, a to ve smyslu § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů ve zdaňovacím období, ve kterém byla opravná položka vytvořena. Žalobce tedy opakovaně uplatňuje další náklady ve smyslu jednorázového odpisu pohledávek. Stěžovatel se domnívá, že skutečnost, že žalobce již uplatnil jako daňový výdaj podle § 24 zákona o daních z příjmů náklady, které souvisely se vznikem pohledávky, není jeho ničím nepodložené tvrzení a bylo na žalobci, aby prokázal opak.

III.2

Žalobce navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Tvrdí, že stanoví-li § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů neomezenou výjimku ve vztahu k § 24 zákona o daních z příjmů, není zdůvodnitelné, proč tato výjimka nemá platit ve vztahu k § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Stěžovatel řešil mezeru v zákoně ve vztahu mezi § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů a § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů nepřipustným výkladem v neprospěch daňového poplatníka, resp. žalobce.

Žalobce nesouhlasí s názorem stěžovatele, podle něž je i v případě výdajů podle § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů třeba zkoumat splnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu naopak vyplývá, že u výdajů specifikovaných v § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů je podmínka jejich vynaložení na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů vyjádřená v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů splněna automaticky a není třeba ji dále zkoumat. Odpis pohledávek jako náklad pak souvisí s činností žalobce (§ 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů) a jedná se o pohledávky žalobce z obchodního styku, které při svém vzniku v předchozích letech byly zachyceny ve zdanitelných výnosech žalobce a byly tak zdaněny. Ostatně, nesplnění této podmínky nebylo žalobci ani vytýkáno.

Žalobce považuje za nesmyslné tvrzení stěžovatele, podle něž je podložené, že žalobce již uplatnil jako daňový výdaj podle § 24 zákona o daních z příjmů náklady, které souvisely se vznikem pohledávky, a podle něž měl žalobce prokázat opak. Navíc tuto skutečnost tvrdil stěžovatel, nikoliv žalobce, přičemž stěžovatel nejen své tvrzení neprokázal, ale to ani nemá oporu ve spisu. V tomto směru žalobce poukázal na skutečnost, že při nahlížení do spisu správce daně dne 4. 5. 2004 ve stanovisku správce daně k odvolání žalobce proti platebnímu výměru nenalezl zmínku o tom, že žalobce uplatnil jako daňový výdaj náklady, které souvisely se vznikem pohledávky. Tato informace vyplývá až z rozhodnutí žalovaného, který nejen nevyzval žalobce k prokázání toho, zda neuplatnil jako daňový výdaj náklady, které souvisely se vznikem pohledávky, ale jeho závěr nemá ani jinak oporu ve spisu.

Ve vztahu k další stížní námitce žalobce uvádí, že tvorba opravné položky a odpis pohledávky jsou dvě odlišné kategorie, které nelze vzájemně slučovat, proto jsou náklady na ně řešeny v § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů odděleně. Tvorba opravné položky je řešena v § 25 odst. 1 písm. v) zákona o daních z příjmů, odpis pohledávky je řešen v § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů. Tvrdí-li dále stěžovatel, že v § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů je obsažena zvláštní úprava možnosti zahrnout nezaplacené pohledávky do daňově účinných nákladů, žalobce naopak uvádí, že citované ustanovení neobsahuje nic, co by se týkalo zahrnutí nezaplacených pohledávek do daňově účinných nákladů, ale obsahuje pouze podmínky pro tvorbu opravných položek k pohledávkám. Odlišnost tvorby opravné položky a odpisu pohledávky lze dovést i z Opatření Ministerstva financí ze dne 13. 11. 2001,

čj. 281/89 759/2001, kterým se s účinností od 1. 1. 2002 stanovila účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele.

Žalobce stěžovateli rovněž vytkl, že se jeho argumentace opravnými položkami objevuje až v kasační stížnosti. Je tedy nepřijatelná, protože se kasační stížnost nemůže opírat o důvody, které stěžovatel neuplatnil před krajským soudem, ač tak učinit mohl. Žalovaný opravnými položkami argumentoval ve svém předchozím rozhodnutí v této věci, které však bylo krajským soudem zrušeno, aniž proti němu stěžovatel podal kasační stížnost. Stěžovatel pak vydal (nyní napadené) rozhodnutí, kde již opravnými položkami neargumentuje a znovu tak učinil až v nyní přezkoumávané kasační stížnosti.

Vylučuje-li stěžovatel záměnu pojmů odpis promlčených pohledávek a jmenovitá hodnota pohledávky, resp. pořizovací cena postoupené pohledávky, tvrdí žalobce, že se jedná pouze o gramatický výklad, a že výraz hodnota pohledávky představuje množinu zahrnující mj. podmnožinu výrazu odpis pohledávek. Zároveň, pokud by se na odpis pohledávek nevztahoval § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů, byl by odpis vždy daňově uznatelný tak, jak o něm bylo účtováno na vrub účtu 546 (odpis pohledávky), protože základem daně by v takovém případě byl jen hospodářský výsledek zjištěný z účetnictví.

Dále žalobce uvádí, že tvrdil, že k nedaňovému odpisu pohledávek existují daňové výnosy a proto lze odpis pohledávek považovat za daňově uznatelné náklady. K tomuto tvrzení předložil rovněž důkazy, a to výběr vět z deníku a výpisy z účtů 311 MD a 6.. D účtovaných v letech 1995, 1996 a 1997 s barevně vyznačenými příslušnými položkami. Tím přešlo důkazní břemeno na správce daně a stěžovatele, kteří měli vyvrátit důkazy předložené žalobcem. Žalovaný přitom na uvedené důkazy nereagoval vůbec, správce daně pouze uvedl, že „v části týkající se snížení základu daně o hodnotu odepsaných pohledávek nebude vyhověno, neboť dle předložených důkazních prostředků v přílohách odvolání nebyly splněny podmínky dle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů“, aniž by vysvětlil, proč tyto důkazy nesplňují podmínky pro aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Žalobce nesouhlasí se závěrem, že se jedná o jakési výnosy v minulých letech, neboť přesně doložil, o jaké výnosy se v minulých letech jednalo.

Žalobce polemizuje rovněž s tvrzením, že uplatnil odpis pohledávek, vytvořený podle § 8a zákona o rezervách, a to ve zdaňovacím období [§ 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů], ve kterém byla opravná položka vytvořena. Tvorba opravné položky a odpis pohledávky jsou rozdílné kategorie, které nelze směřovat. Tvrzení žalovaného o odpisu pohledávek a současně o tvorbě opravných položek [§ 8a zákona o rezervách a § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů] nedává smysl, protože k odepsané pohledávce nelze opravnou položku tvořit.

Žalobce nesouhlasí s tvrzením, že opakovaně uplatňuje další náklady ve smyslu jednorázového odpisu pohledávek a dodává, že na toto tvrzení není možné blíže reagovat, neboť není nijak podloženo.

III.3

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 přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Zákon o daních z příjmů zmiňuje pohledávky v rámci pozitivní (§ 24 odst. 2) i negativní (§ 25) definice daňových výdajů (nákladů) [dále jen „výdaj“].

Pohledávky se mohou promítnout v daňových výdajích především prostřednictvím vytvořených opravných položek [§ 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, § 1 zákona o rezervách]. Daňovým výdajem v takovém případě není samotná pohledávka, resp. její jmenovitá hodnota, ale opravná položka. Zákon o rezervách stanoví pro vytváření opravných položek k pohledávkám řadu podmínek, z nichž lze zmínit zejména tu, že opravné prostředky lze vytvářet pouze k nepromlčeným pohledávkám, promlčení pohledávky pak vede ke zrušení opravné položky (§ 8a zákona o rezervách). Zákon o rezervách rovněž odvíjí možnou výši opravné prostředky od naplnění zásady *vigilantibus iura* daňovým poplatníkem (věřitelem), kdy vyšší opravné položky než v základní výši (§ 8a odst. 1 zákona o rezervách) lze vytvářet pouze tehdy, když bylo ohledně pohledávky zahájeno rozhodčí, soudní nebo správní řízení, jehož se poplatník řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění jeho práv (§ 8a odst. 2 zákona o rezervách).

Dále se pohledávka, resp. její jmenovitá hodnota, může stát daňovým výdajem tehdy, je-li sama předmětem další obchodní operace a vzniká-li v souvislosti s ní příjem – jehož výše ostatně limituje možnou výši uplatněného daňového výdaje [§ 24 odst. 2 písm. o), s) zákona o daních z příjmů].

Jmenovitou hodnotu pohledávky je možné uplatnit jako daňový výdaj také v taxativně vypočtených případech, kdy je plnění z ní prakticky vyloučené, a to z důvodů na straně dlužníka [§ 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů].

Jakkoliv není shora uvedený výčet případů, kdy se pohledávky projevují v pozitivní definici daňových výdajů, úplný, lze z něj dovodit smysl zákonné úpravy. Ta v zásadě uplatnění pohledávky jako daňového výdaje bez dalšího neumožňuje a není-li k pohledávce vytvořena opravná položka nebo se pohledávka nestane předmětem samostatné obchodní transakce v souvislosti s níž vznikají další příjmy, v rámci daňových výdajů se neprojeví. Výjimku v tomto směru představuje § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů, umožňující odepsat jmenovitou hodnotu pohledávky za taxativně vypočtenými dlužníky (srov. rovněž související § 8 zákona o rezervách).

Tento závěr odpovídá i negativní definici daňových výdajů, která výslovně jmenovitou hodnotu pohledávky z daňových výdajů vylučuje [§ 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů] „s výjimkou uvedenou v § 24 a § 10“.

Z hlediska posuzované věci se jeví zásadní výklad toho, co se rozumí onou „výjimkou uvedenou v § 24“. Ze shora uvedeného vyplývá, že tuto výjimku představují zejména případy související s postoupením pohledávky [§ 24 odst. 2 písm. o), s) zákona o daních z příjmů] a případy pohledávek za taxativně vyjmenovanými dlužníky [§ 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů]. Do tohoto rámce již nespádají případy, kdy je k pohledávce vytvořena opravná položka [§ 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů], protože její protipól v negativním výčtu daňových výdajů nalezneme v § 25 odst. 1 písm. v) zákona o daních z příjmů.

Žalobce ovšem výjimkou ve smyslu § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů rozumí i § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, podle kterého jsou daňovými výdaji také „výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů s nimi souvisejících za podmínky, že jsou součástí nákladů a výnosů ve stejném zdaňovacím období nebo byly součástí výnosů v předchozích zdaňovacích obdobích“.

Názor žalobce není správný, resp. není správný v posuzované věci, kdy žalobce uplatňuje jako daňový výdaj hodnotu promlčené pohledávky (resp. její účetní odpis). Především je třeba uvést, že podmínkou aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů je existence příjmů souvisejících s daným výdajem. Jakkoliv lze v obecné rovině přitakat žalobci, že u výdajů podle § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů nemusí daňový subjekt zpravidla prokazovat jejich vynaložení na dosažení, zajištění a udržení příjmů, protože podmínka jejich souvislosti se zdanitelnými příjmy se považuje automaticky za splněnou, není možné tento závěr slepě paušalizovat.

Žalobce v tomto směru v odpovídající části vyjádření ke kasační stížnosti citoval řadu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Z nich se rozsudek ze dne 9. 1. 2008, čj. 5 Afs 152/2006 - 37 (www.nssoud.cz), týkal § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů, rozsudek ze dne 5. 9. 2007, čj. 7 Afs 129/2006 - 135 (www.nssoud.cz), se týkal § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů a rozsudek ze dne 26. 2. 2007, čj. 5 Afs 158/2005 - 227 (www.nssoud.cz), se týkal § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů.

Byť ve všech uvedených rozsudcích Nejvyšší správní soud vyslovil, že u výdajů podle § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů není potřeba prokazovat jejich souvislost s příjmy, je třeba tento názor vnímat v kontextu rozhodování každé jednotlivé věci, kdy byl rozhodný výklad vždy určitého písmene § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud se proto výkladem v rámci konkrétního ustanovení bude zabývat i v nyní posuzované věci.

Umožňuje-li § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů zahrnout mezi výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů také některé nedaňové výdaje, stanoví pro takový postup několik podmínek. První z nich je, že je možné tyto výdaje uplatnit pouze do výše příjmů s nimi souvisejících. Takto jednoznačně definovaná podmínka přitom bezpochyby vylučuje možnou aplikaci obecného principu, podle něž u výdajů podle § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů není potřeba prokazovat jejich souvislost s příjmy. Podmínka totiž nejen omezuje výši, do níž lze výdaje uplatnit, ale tuto výši odvozuje od příjmu, který musí být jednoznačně ztotožněn a to v souvislosti s konkrétním výdajem. Druhou podmínkou je, že tento (konkrétní) příjem je součástí výnosů v daném zdaňovacím období nebo byl součástí výnosů v předchozích zdaňovacích obdobích. Druhou podmínkou je vzhledem k účelu interpretovaného ustanovení třeba vyložit tak, že se výnosy rozumí výnosy daňové, resp. jedná se o příjem, který byl skutečně předmětem daně. Povinnost daňového subjektu prokázat ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů souvislost určitých příjmů a výdajů přitom vyplývá z tohoto ustanovení samotného a lze ji dovést nezávisle na (jinak identickém) obecném pravidle vyplývajícím z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Pohledávka, resp. její jmenovitá hodnota, nemůže být bez dalšího výdajem, protože sama o sobě představuje pro subjekty účtující v soustavě podvojného účetnictví výnos. Její uplatnění jako výdaje umožňuje např. § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů je ovšem koncipováno poněkud jinak a výslovně požaduje existenci příjmu souvisejícího s výdajem. Má-li být (v duchu argumentace žalobce) výdajem podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů pohledávka, resp. její jmenovitá hodnota, v návaznosti na § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů, musí existovat nějaký další příjem, který lze k pohledávce vztáhnout. Tímto souvisejícím příjmem nemůže být samotná pohledávka, která by se dostala do dvojjediného postavení daňového příjmu a zároveň výdaje. V takovém případě by ovšem bylo jen obtížně možné hovořit o výdaji a s ním souvisejícím příjmu. Lze tedy uzavřít, že neexistence příjmu souvisejícího s pohledávkou, přičemž tímto příjmem nemůže být pohledávka samotná, vylučuje její uplatnění jako daňového výdaje

kombinovanou aplikací § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů a § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud ve své argumentaci odkazuje i na Opatření Ministerstva financí č. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, uveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 11/2001 (dále jen „účtová osnova“), které ve vztahu k účtové třídě 5 (náklady) v čl. I. odst. 4 uvádí, že analytické účty v účtové třídě 5 je třeba přizpůsobit ustanovením zákona o daních z příjmů. Podle čl. II. odst. 5.6 se pak na vrub účtu 546 (odpis pohledávky) účtují případy odpisu pohledávky v souladu s § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Případný odpis pohledávek nad uvedený rámec se sleduje na oddělených analytických účtech k tomuto účtu.

Účetní odpis promlčených pohledávek představuje právě případ, o kterém mělo být účtováno na odděleném analytickém účtu (resp. na oddělených analytických účtech) k účtu 546 (odpis pohledávky). Daňové zohlednění tohoto odpisu nebylo (jak vyplývá z argumentace shora) možné a (účetní) odpis se nemohl daňově projevit ani prostřednictvím hospodářského výsledku (§ 23 odst. 2 zákona o dani z příjmů), neboť ten musí být pro daňové účely vždy zvýšen o částky, které nelze podle zákona o daních z příjmů zahrnout do výdajů [§ 23 odst. 3 písm. a) bod 2. zákona o daních z příjmů].

Žalobce již v žalobě a poté i ve vyjádření ke kasační stížnosti hovoří nikoliv o uplatnění jmenovité hodnoty pohledávky jako daňového výdaje, ale o uplatnění odpisu pohledávky. Tato skutečnost ovšem nemá vliv na shora uvedenou argumentaci. Byť se pohledávka svým odpisem stala nákladem, nemůže vést tato skutečnost k závěru, že se takovou účetní operací stal výnos, který dosud účetně představovala, bez dalšího příjmem ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

Nad rámec nutného odůvodnění je třeba dodat, že výklad § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů za použití § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů navržený žalobcem zcela popírá smysl a systematiku zákonné úpravy. Jeho akceptace by totiž prakticky negovala ustanovení zákona o daních z příjmů a zákona o rezervách vztahující se k daňovému zohlednění nepromlčených a řádně vymáhaných pohledávek, resp. ve srovnání s těmito pohledávkami by se daňové uplatnění pohledávek, a to i pohledávek promlčených, u nichž věřitel (daňový subjekt) zcela rezignoval na zásadu *vigilantibus iura*, stalo podstatně jednodušším a podléhajícím méně omezením.

Jakkoliv tedy Nejvyšší správní soud přitakal v obecné rovině výkladu žalobce, podle něž je možné podřadit promlčenou pohledávku § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů, již se s ním neztotožnil při výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Ve vztahu k posledně citovanému ustanovení Nejvyšší správní soud naopak přisvědčil stěžovateli, že jej krajský soud nevyložil správně, neboť je lze použít pouze tehdy, existují-li k výdaji odpovídající daňové příjmy.

Jakkoliv se tato úvaha jeví s ohledem na argumentaci shora obsoletní, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil krajskému soudu ani v závěru, podle něž žalobce doložil, že pohledávky, které v roce 2002 požadoval zahrnout do daňově uznatelných výdajů podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, byly v předchozích letech ve zdanitelných výnosech a byly zdaněny. Krajský soud tento závěr odůvodnil tím, že uvedené skutečnosti „žalobkyně doložila v přílohách k podanému odvolání ze dne 27. 10. 2003 proti daňovému přiznání k dani z příjmů právnických osob za daňovací období roku 2002 a k podanému odvolání ze dne 31. 3. 2004 proti platebnímu výměru ze dne 23. 1. 2004, když v nich vyznačila položky pohledávek odepsaných v roce 2002, které byly vykázány

ve zdanitelných výnosech v předchozích letech svého vzniku“. Argumentace krajského soudu nemá oporu ve spisu a je ve své obecnosti zcela nepřezkoumatelná, neboť z ní nevyplývá, o jaké přílohy se jednalo.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti pro úplnost argumentace poukazuje na vyjádření žalobce ke kasační stížnosti, podle něž „*vědom si svého důkazního břemene stran tvrzení o daňových výnosech předložil žalobce v přílohách k odvolání ze dne 27. 10. 2003 (...) výběr vět z deníku a výpisy z účtů 311 MD a 6.. D účtovaných v letech 1995, 1996 a 1997 s barevně vyznačenými příslušnými položkami*“. Nejvyšší správní soud podotýká, že součástí správního spisu je soubor listin nazvaný výběr vět z deníku, označený firmou žalobce a datem tisku 26. 10. 2003 a listina označená jako detail účtu Hlavní knihy žalobce dle období za účetní období od 01/2002 do 12/2002. Tyto listiny samy o sobě ovšem nijak neprokazují, že byly výnosy odpovídající odpisovaným pohledávkám skutečně zdaněny.

V souladu s touto argumentací pak nelze žalobci přisvědčit, že předložením uvedených listin přešlo na daňové orgány důkazní břemeno co do tvrzení, že výnosy odpovídající pohledávkám byly zdaněny.

Ve světle argumentace Nejvyššího správního soudu, týkající se výkladu pojmu příjmy ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, ovšem není skutečnost, zda byly výnosy odpovídající daným pohledávkám zdaněny, podstatná.

Nejvyšší správní soud tak nepřisvědčil výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů provedenému krajským soudem. Ve vztahu k závěru krajského soudu, podle něž byly předmětné pohledávky v předchozích letech ve zdanitelných výnosech a zdaněny, pak Nejvyšší správní soud shledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným.

Pouze na okraj a pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že se stěžovatel mýlí v názoru, podle něž měl žalobce vycházet z § 25 odst. 1 písm. v) zákona o daních z příjmů za použití § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů a § 8a zákona o rezervách. Tento postup v případě žalobce nepřicházel v úvahu již jen proto, že stěžovatelem zmíněný § 8a zákona o rezervách dopadá pouze na nepromlčené pohledávky. Zároveň lze přisvědčit žalobci ve vyjádření ke kasační stížnosti a v názoru, že stěžovatel nemůže vznést kasační stížností novou argumentaci, která se neodrazila v jeho rozhodnutí, nebyla obsažena ve vyjádření k žalobě a není ani reakcí na právní argumentaci krajského soudu (srov. § 104 odst. 4 s. ř. s. *per analogiam*).

Nejvyšší správní soud nesdílí se stěžovatelem pochyby o závěru krajského soudu, podle něž není podloženo tvrzení stěžovatele, že žalobce již uplatnil náklady, které souvisely se vznikem pohledávky jako daňový výdaj podle § 24 zákona o daních z příjmů. Stěžovatele by v tomto směru stíhalo důkazní břemeno a dlužno dodat, že součástí spisu nejsou žádné doklady, z nichž by bylo možné popsaný závěr dovodit.

Konečně pak Nejvyšší správní soud podotýká, že nepřisvědčil názoru žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti, podle něž se v případě nyní řešené problematiky jedná o mezeru v zákoně, kterou nelze řešit v neprospěch daňového subjektu. Z argumentace Nejvyššího správního soudu shora se nijak nepodává, že by musel svým výkladem překlenout mlčení zákona.

Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost dílem důvodnou, dílem pak shledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným, proto jej podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem

Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. září 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu