



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **UNIMARCO, a. s.**, se sídlem Zádveřice – Raková 426, Zádveřice, zastoupeného Mgr. Davidem Fiedlerem, advokátem se sídlem Štěpánská 61, Praha 1 (pobočka Velká 2984/23, Ostrava), proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2005, čj. 8296/04/FŘ 120, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 6. 2006, čj. 30 Ca 175/2005 - 41,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 6. 2006, čj. 30 Ca 175/2005 - 41, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Rozhodnutím ze dne 29. 4. 2005, čj. 8296/04/FŘ 120, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně (správce daně) ze dne 13. 9. 2004, čj. 199569/04/303914/8411, kterým byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 2 531 460 Kč.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 28. 6. 2006, čj. 30 Ca 175/2005 - 41, zamítl. Podle krajského soudu nelze přisvědčit žalobci, že zrušil opravnou položku vytvořenou podle § 8 odst. 1 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“) a vytvořil novou opravnou položku podle § 8a odst. 2 písm. d) zákona o rezervách, neboť tuto skutečnost v průběhu výtýkáčního řízení netvrdil. Dále krajský soud konstatoval, že žalobce neprokázal, že postupoval podle § 8 odst. 4 zákona o rezervách za použití § 8a zákona o rezervách a ani tuto skutečnost netvrdil v odvolacím řízení. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu soud přezkoumává zákonnost napadeného rozhodnutí, proto podle krajského soudu nelze až při podání žaloby uplatňovat námitky týkající se skutkových okolností, které žalobce v řízení před správním orgánem neuplatnil. Jestliže se žalobce rozhodl vytvořit opravnou položku v plné výši podle § 8 zákona o rezervách, byl povinen ji zrušit postupem stanoveným v § 8 odst. 2 téhož zákona. Z provedeného daňového řízení vyplývá, že nenastaly skutečnosti předvídané v § 8 odst. 2 zákona o rezervách, proto žalobce nemohl použít opravnou položku ke krytí ztráty vyplývající ze své pohledávky.

Žalobce byl povinen opravnou položku vytvořenou k daňové pohledávce nejdříve zaúčtovat a teprve poté daňově vypořádat. Krajský soud uzavřel, že žalovaný posoudil věc v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a se zákonem o rezervách, a oprávněně neuznal žalobcem uplatněné náklady ve výši 6 800 000 Kč jako daňově účinný výdaj [§ 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů].

III.1

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, jakkoliv své námitky těmto ustanovením výslovně nepodřadil.

Stěžovatel mj. namítl, že se krajský soud v napadeném rozsudku vůbec nevypořádal s jeho právní argumentací. Krajský soud opřel své rozhodnutí o tvrzení, které z žaloby ani z jiného vyjádření stěžovatele nevyplývá. Stěžovatel spatřoval důvod nezákonnosti rozhodnutí žalovaného v porušení § 4 odst. 3 zákona o rezervách. Z hlediska oprávněnosti uplatněných výdajů je v souladu se zákonem o daních z příjmů rozhodující, zda byla opravná položka vytvořena v souladu s tímto zákonem. Účel tvorby opravných položek je definován v § 4 odst. 3 zákona o rezervách, a to tak, že opravné položky slouží ke krytí ztrát z odpisu pohledávek, k nimž jsou vytvořeny, nebo ke krytí rozdílu mezi jmenovitou hodnotou pohledávky a její pořizovací cenou sjednanou při postoupení postupníkovi. Toto ustanovení rovněž určuje, ve kterém okamžiku mají být opravné položky zrušeny (ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny). Pouze z § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů lze dovodit definici účelu tvorby opravných položek. Při posuzování výdajů uplatněných stěžovatelem je možné postupovat pouze podle zákona o daních z příjmů, podle kterého lze za příjmy a výdaje považovat výlučně příjmy a výdaje specifikované v tomto zákoně. Výklad zákona o daních z příjmů, jak jej učinil žalovaný ve svém rozhodnutí, jde nad rámec tohoto zákona a nemá v něm oporu. Daňovému subjektu totiž ukládá povinnost, která ze zákona nevyplývá. Samotný výklad § 8 zákona o rezervách je podle stěžovatele rovněž v rozporu se zákonem. Ustanovení § 8 zákona o rezervách je ve vztahu k § 4 odst. 3 zákona o rezervách speciálním ustanovením. V případě stěžovatele nastal jiný důvod ke zrušení opravné položky, než jaký je definován v § 8 odst. 2 zákona o rezervách, spočívající v postoupení pohledávky, proto stěžovatel v souladu s obecným ustanovením § 4 odst. 3 zákona o rezervách zrušil opravnou položku.

Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.2

Žalovaný navrhl odmítnutí kasační stížnosti jako opožděné. Z prezenčního razítka soudu podle něj vyplývá, že kasační stížnost byla krajskému soudu doručena dne 22. 8. 2006, přičemž stěžovatel uvedl, že napadený rozsudek krajského soudu mu byl doručen dne 7. 8. 2006.

Pro případ, že by lhůta pro podání kasační stížnosti byla zachována, žalovaný upozornil, že z žaloby nevyplývá tvrzení stěžovatele o porušení § 4 odst. 3 zákona o rezervách. Rovněž námitka, podle které krajský soud opřel své rozhodnutí o tvrzení, které z žaloby ani z jiného vyjádření nevyplývá, je v rozporu s V. bodem žaloby. Žalovaný odkázal na citovanou část žaloby, v níž stěžovatel uvedl nové argumenty, neuplatněné v daňovém řízení. Poukázal-li stěžovatel v žalobě na § 4 odst. 3 zákona o rezervách, žalovaný tvrdí, že toto ustanovení upravuje účel tvorby opravných položek a obecně vymezené důvody pro jejich zrušení [zde žalovaný (*sic!*) připustil, že stěžovatel citovaným ustanovením argumentoval i v žalobě], jak ostatně uvedl

i stěžovatel. Žalovaný však dodal, že další ustanovení zákona o rezervách (§ 5 - § 10) stanoví zásady tvorby, resp. zrušení opravných položek a rezerv, vytvořených k určitému účelu a připomněl zejména § 8 zákona o rezervách, který upravuje opravné položky k pohledávkám za dlužníky v konkurzním a vyrovnacím řízení. Žalovaný se ztotožnil s právním názorem krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

III.3

Namítl-li žalovaný opožděnost kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud připomíná, že kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozhodnutí (§ 106 odst. 2 s. ř. s.). Kasační stížnost se podává u soudu, který napadené rozhodnutí vydal, nicméně lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Nejvyššího správního soudu (§ 106 odst. 4 s. ř. s.). Lhůta je zachována, bylo-li podání v poslední den lhůty předáno soudu nebo jemu zasláno prostřednictvím držitele poštovní licence, popřípadě zvláštní poštovní licence anebo předáno orgánu, který má povinnost je doručit, nestanoví-li zákon jinak (§ 40 odst. 4 s. ř. s.). V nyní posuzovaném případě bylo dnem, který určil počátek běhu lhůty pro podání kasační stížnosti, pondělí 7. 8. 2006, posledním dnem lhůty pro podání kasační stížnosti tak bylo pondělí 21. 8. 2006. Stěžovatel podal podle obsahu soudního spisu své podání k poštovní přepravě dne 21. 8. 2006 a kasační stížnost tedy není opožděná.

Poté 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.

Stěžovatel především namítl, že krajský soud zamítl žalobu, aniž by se jakkoliv vypořádal s argumentací stěžovatele ve vztahu § 4 odst. 3 zákona o rezervách.

V žalobě stěžovatel uvedl, že výklad žalovaného, co do tvorby opravných položek, překračuje rámec zákona, nemá v něm oporu a jako takový je nepřijatelný, neboť ukládá daňovému subjektu povinnost, která ze zákona nevyplývá. Stěžovatel poukázal na § 4 odst. 3 zákona o rezervách, a prakticky shodnou argumentaci jako nyní v kasační stížnosti namítl, že zákon o rezervách nezná jinou definici účelu tvorby opravných položek, než na kterou stěžovatel odkázal (viz první odstavce bodu V. žaloby).

Krajský soud k této argumentaci v napadeném rozsudku ničeho neuvedl a nijak se s ní nevypořádal. Krajský soud se zabýval argumentací stěžovatele k tvorbě opravných položek (§ 8 a § 8a zákona o rezervách), ale zcela v něm chybí důvody, které jej vedly k (ostatně nevyslovenému) závěru, že argumentace stěžovatele ustanovením § 4 odst. 3 zákona o rezervách není správná.

Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že pokud se krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nezabýval řádně uplatněnými žalobními body, pokud z odůvodnění rozsudku krajského soudu není zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou žalobní argumentaci a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, je nutno pokládat rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. např. rozsudky ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS a ze dne 1. 6. 2005, čj. 2 Azs 391/2004 - 62, www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud proto i v nyní posuzované věci uzavřel, že pokud se krajský soud nijak nevyjádřil ke shora citované argumentaci, zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů rozhodnutí. S ohledem na tento závěr se Nejvyšší správní soud kasační stížností v rozsahu zbývajících stížních námitek nezabýval.

Nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud poznamenává, že již v rozsudku ze dne 24. 1. 2006 čj. 2 Afs 31/2005 - 57 (www.nssoud.cz), vyslovil, že žalobní důvod, který účastník neuplatnil v řádném opravném prostředku v rámci správního (a tedy i daňového) řízení, ač tak učinit mohl, nepostrádá pro účely soudního přezkumu daňových rozhodnutí relevanci. Právní ochrana poskytovaná správními soudy není pokračováním správního řízení. Z žádného ustanovení soudního řádu správního ani z jiného předpisu výslovně neplyne, že by žaloba ve správním soudnictví neměla být projednatelná v té její části, v níž účastník uplatňuje právní důvody, které předtím neuplatnil v přípustném opravném prostředku v rámci správního řízení.

Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným, proto jej podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 30. června 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu