ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **UNIMARCO a. s.**, se sídlem Zádveřice - Raková 426, zastoupeného Mgr. Davidem Fiedlerem, advokátem se sídlem Štěpánská 61, Praha 1, 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 23. 6. 2010, čj. 30 Ca 166/2008 - 132,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 23. 6. 2010, čj. 30 Ca 166/2008 - 132, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 4. 2005, čj. 8296/04/FŘ 120, zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob ze dne 13. 9. 2004, čj. 199569/04/303914/8411, kterým Finanční úřad ve Zlíně vyměřil žalobci 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 - 40, zamítl. Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu rozsudkem ze dne 30. 6. 2008, čj. 8 Afs 50/2007 - 87 (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Krajský soud se totiž nevypořádal s argumentací žalobce ustanovením § 4 odst. 3 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o rezervách“), a zatížil tím své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

Krajský soud v dalším řízení rozsudkem ze dne 21. 11. 2008, čj. 30 Ca 166/2008 - 94, zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Ke kasační stížnosti

žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 11. 2009, čj. 8 Afs 35/2009 - 118, opět zrušil rozsudek krajského soudu. Krajskému soudu znovu vytkl, že svůj rozsudek zatížil nepřezkoumatelností, protože se v návaznosti na námitku žalovaného nevypořádal s otázkou, zda měl být v posuzované věci aplikován § 8 odst. 4 zákona o rezervách. Nejvyšší správní soud zavázal krajský soud, aby v dalším řízení posoudil námitky žalovaného ohledně použitelnosti § 8 odst. 4 zákona o rezervách na posuzovaný případ a zabýval se vztahem § 8 a § 4 odst. 3 zákona o rezervách.

Poté krajský soud rozsudkem ze dne 23. 6. 2010, čj. 30 Ca 166/2008 - 132, žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl. Uvedl, že ustanovení § 8 odst. 4 i § 4 odst. 3 zákona o rezervách se zabývají tím, jak postupovat v případě, kdy pominou důvody, pro které byly opravné položky vytvořeny, s tím, že opravná položka vytvořená podle § 8 zákona o rezervách umožňuje poplatníkovi vytvořit opravnou položku ve specifické situaci, která vzniká v souvislosti s konkurzním nebo vyrovnacím řízením a kdy dlužník není schopen dostát všem svým závazkům. Krajský soud konstatoval, že ustanovení § 8 odst. 4 zákona o rezervách obsahuje speciální úpravu, jak může daňový subjekt nakládat s opravnou položkou za dlužníky v konkurzu a vyrovnání. Daňový subjekt nejprve opravnou položku sníží a teprve následně pokračuje v tvorbě opravné položky podle § 8a zákona o rezervách. Krajský soud uzavřel, že v posuzovaném případě se jednalo o vztah speciální právní úpravy zakotvené v § 8 odst. 4 zákona o rezervách k obecné právní úpravě zakotvené v § 4 odst. 3 zákona. Žalovaný proto podle krajského soudu nepochybil, aplikoval-li na věc § 8 odst. 4 zákona o rezervách.

III.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení.

Namítl, že § 24 odst. 2 písm. s) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neřeší důvody zrušení opravné položky, proto lze za výdaj vynaložený stěžovatelem považovat rozdíl mezi cenou pořízení pohledávky a cenou za postoupení pohledávky, zvýšenou o vytvořenou opravnou položku. Stěžovatel vytvořil opravnou položku v souladu s § 8 zákona o rezervách. Domníval se, že z hlediska posouzení oprávněnosti uplatněných výdajů bylo v souladu s dikcí zákona o daních z příjmů rozhodující, zda byla opravná položka vytvořena v souladu se zákonem. Pokud ano, bylo z hlediska oprávněnosti uplatnění výdajů nepodstatné, zda byla následně opravná položka zrušena. Rozhodnutí žalovaného nemá oporu v příslušných ustanoveních zákona. Zákon o rezervách z hlediska oprávněnosti uplatněných výdajů neposuzuje, zda byla oprávněně vytvořená opravná položka v budoucnu zrušena, a to ať již oprávněně či nikoliv.

Dále stěžovatel uvedl, že účel tvorby opravné položky plyne z § 1 a § 4 odst. 3 zákona o rezervách. Jinou definici účelu tvorby opravné položky nebylo podle stěžovatele možné ze zákona o rezervách dovodit. Výklad žalovaného jde nad rámec zákona, nemá v něm oporu a nepřípustně ukládá daňovému subjektu povinnost, která nevyplývá ze zákona.

Rovněž výklad § 8 zákona o rezervách provedený žalovaným, podle něhož nelze použít opravnou položku vytvořenou podle tohoto ustanovení ke krytí případné ztráty z postoupení pohledávky v případě, že dojde k postoupení pohledávky za dlužníkem v konkurzním řízení dříve, než došlo k naplnění podmínek § 8 odst. 2 zákona o rezervách, je podle stěžovatele v rozporu se zákonem. Ustanovení § 8 zákona o rezervách je zvláštním ustanovením k § 4 odst. 3 téhož zákona, který v obecné rovině definuje podmínky, za nichž dojde ke zrušení opravné položky. Z věty druhé § 4 odst. 3 zákona o rezervách plyne, že se opravné položky zruší

ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny. V daném případě tedy nastal jiný důvod ke zrušení opravné položky, než jaký je definován v § 8 odst. 2 zákona, a to postoupení pohledávky. Proto stěžovatel v souladu s obecným ustanovením § 4 odst. 3 zákona o rezervách zrušil vytvořenou opravnou položku.

V této souvislosti stěžovatel poukázal na nesprávné právní posouzení možnosti aplikace obecného ustanovení ve vazbě na ustanovení speciální. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 35/2009 - 118 citoval, že *„(s)právný je i závěr, že pokud speciální úprava neřeší určitou otázku, je nezbytné postupovat podle úpravy obecné“*. Uzavřel, že má v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu za to, že § 8 odst. 4 dopadá jen na specifické případy stanovené podle zákona o konkurzu a vyrovnání. Pokud nastanou jiné právní skutečnosti (např. zrušení konkurzu, postoupení pohledávky, darování pohledávky, dohoda o narovnání, privativní novace, prominutí dluhu apod.), pak je nezbytné aplikovat ustanovení obecné. Jiným postupem by nemohlo být dosaženo účelu zákona.

IV.

Žalovaný navrhl odmítnutí kasační stížnosti pro opožděnost s tím, že posledním dnem lhůty bylo s ohledem na okamžik doručení napadeného rozsudku úterý 10. 8. 2010, přičemž podle podacího razítka byla kasační stížnost krajskému soudu doručena dne 12. 8. 2010. Pro případ, že byla lhůta pro podání kasační stížnosti zachována, navrhl žalovaný zamítnutí kasační stížnosti.

V.1

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti.

Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. není přípustná kasační stížnost proti rozhodnutí, jímž krajský soud rozhodl znovu po zrušení jeho původního rozhodnutí Nejvyšším správním soudem. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. K aplikaci tohoto ustanovení se vyslovil i Ústavní soud v nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05 (http://nalus.usoud.cz), podle kterého *„ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) soudního řádu správního zajišťuje, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil“*.

Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 30. 6. 2008, čj. 8 Afs 50/2007 - 87, a ze dne 26. 11. 2009, čj. 8 Afs 35/2009 - 118, shledal rozsudky krajského soudu nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů. Samotným posouzením věci se tento soud nezabýval. Následná kasační stížnost, směřující proti argumentaci krajského soudu vypořádávající v úplnosti žalobní body, je proto přípustná.

V.2

K žalovaným namítané opožděnosti kasační stížnosti lze konstatovat, že stížnost byla podána včas, neboť v poslední den lhůty pro její podání, tj. dne 10. 8. 2010, byla odevzdána k poštovní přepravě, jak plyne z obálky založené na čl. 138 soudního spisu.

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

Kasační stížnost je důvodná.

Mezi účastníky řízení je sporné, zda výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. s) zákona o daních z příjmů je i pořizovací cena pohledávky nabyté postoupením, a to do výše příjmů plynoucího z jejího postoupení, zvýšená o vytvořenou opravnou položku, byla-li opravná položka vytvořena podle § 8 odst. 1 zákona o rezervách, avšak pohledávka byla postoupena dříve, než došlo k naplnění podmínek podle § 8 odst. 2 zákona o rezervách.

Nejvyšší správní soud především podotýká, že podle § 24 odst. 2 písm. s) bodu 2 zákona o daních z příjmů je výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů u poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví mj. pořizovací cena u pohledávky nabyté postoupením, a to do výše příjmu plynoucího z jejího postoupení z její úhrady dlužníkem nebo postupníkem při jejím následném postoupení. Příjmy uvedené v bodu 2 lze zvýšit o vytvořenou opravnou položku nebo rezervu vytvořenou podle zvláštního zákona.

Podle § 2 odst. 2 věty prvé zákona o rezervách se opravnými položkami rozumí opravné položky vymezené v tomto zákoně, vytvořené k pohledávkám splatným po 31. 12. 1994 a řádně zaúčtovaným v účetnictví. Podle § 3 odst. 1 téhož zákona se opravné položky tvoří způsobem a k účelům stanoveným zákonem o rezervách a zpravidla se uplatňují za zdaňovací období, jak je vymezeno v zákoně o daních z příjmů.

Podle § 4 odst. 3 věty prvé zákona o rezervách slouží opravné položky 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. Ve smyslu věty druhé posledně uvedeného ustanovení je třeba opravné položky zrušit ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny.

V § 8 zákona o rezervách zákonodárce soustředil úpravu opravných položek k pohledávkám za dlužníky v konkurzním a vyrovnacím řízení jako jedné ze specifických kategorií opravných položek. Podle odst. 1 věty prvé uvedeného ustanovení mohou opravné položky k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnacím řízení, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, vytvořit poplatníci daně z příjmů účtující v soustavě podvojného účetnictví až do výše jmenovité hodnoty pohledávek nebo pořizovací ceny pohledávek nabytých postoupením přihlášených u soudů ve lhůtě stanovené usnesením soudu o prohlášení konkursu nebo povolení vyrovnání, a to v období, za které se podává daňové přiznání a v němž byly pohledávky přihlášeny.

Podle § 8 odst. 2 zákona o rezervách se takové opravné položky zruší v návaznosti na výsledky konkursního a vyrovnacího řízení nebo v případě, kdy pohledávka byla popřena správcem konkursní podstaty, rozhodnutím soudu nebo příslušného správního orgánu.

Konečně podle § 8 odst. 4 zákona o rezervách v případě, že pominou důvody pro existenci opravné položky vytvořené podle § 8 zákona o rezervách nebo na základě rozhodnutí poplatníka, je možné snížit vytvořenou opravnou položku na úroveň, která by mohla být vytvořena podle ustanovení § 8a zákona o rezervách. Poplatník pak pokračuje v tvorbě opravné položky podle § 8a zákona.

Zdejší soud ve zrušujících rozsudcích vydaných v této věci zavázal krajský soud, aby se v rámci posouzení sporné právní otázky neopomněl vypořádat s § 4 odst. 3, resp. § 8 odst. 4 zákona o rezervách. V rozsudku čj. 8 Afs 35/2009 - 118 krajskému soudu uložil, aby v novém řízení posoudil námitky ohledně aplikovatelnosti § 8 odst. 4 zákona o rezervách

na posuzovaný případ a teprve podle výsledku takové úvahy se zabýval vztahem § 8 a § 4 odst. 3 zákona o rezervách.

Krajský soud ve vztahu ke sporné právní otázce uzavřel, že žalovaný nepochybil, aplikoval-li na věc § 8 odst. 4 zákona o rezervách, protože jde o speciální úpravu postupu při pominutí důvodů, pro které byly opravné položky vytvořeny. Krajský soud tímto závěrem přisvědčil žalovanému, že účelové určení takové opravné položky vytvářené podle § 8 odst. 1 zákona o rezervách vylučuje možnost jejího použití ke krytí ztráty vyplývající z odpisu či postoupení pohledávky [§ 24 odst. 2 písm. s) zákona o daních z příjmů], dochází-li ke zrušení opravné položky z důvodů neuvedených v § 8 odst. 2 zákona, resp. za situace, kdy pominuly zákonné podmínky pro tvorbu opravné položky podle § 8 zákona, a povinností stěžovatele bylo nejprve opravnou položku vytvořenou k dané pohledávce zrušit a daňově vypořádat a teprve následně zúčtovat a daňově posuzovat vlastní prodej pohledávky.

Nejvyšší správní soud předesílá, že již ve shora označeném rozhodnutí čj. 8 Afs 35/2009 - 118 zdůraznil, že *„účel opravné položky vytvořené ve smyslu § 8 zákona o rezervách není definován odlišně od účelu uvedeného v § 4 odst. 3 zákona o rezervách. Opravná položka vytvořená podle § 8 zákona o rezervách umožňuje poplatníkovi vytvořit opravnou položku ve specifické situaci, která vzniká v souvislosti s konkursním nebo vyrovnacím řízením a kdy dlužník není schopen dostát všem svým závazkům. Tyto opravné položky jsou tvořeny za výhodnějších podmínek, než by tomu bylo např. při postupu podle § 8a zákona o rezervách (tj. možnost vytvořit opravnou položku až do výše jmenovité hodnoty pohledávek nebo pořizovací ceny pohledávek nabytých postoupením bez ohledu na dobu, která uplynula od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávek). Ustanovení § 8 odst. 2 zákona o rezervách reaguje na specifické situace, které mohou nastat v souvislosti s řízením o konkursu nebo vyrovnání, a vytváří zvláštní důvody pro zrušení opravných položek vytvořených podle § 8 zákona o rezervách. Představuje tak speciální ustanovení ve vztahu k § 4 odst. 3 zákona o rezervách, který obecně definuje podmínky, za nichž lze opravnou položku zrušit.“*

Nejvyšší správní soud znovu připomíná, že opravné položky k pohledávkám za dlužníky v konkurzním a vyrovnacím řízení jsou vytvářeny za obdobným účelem jako jiné opravné položky (srov. § 4 odst. 3 zákona o rezervách). Jsou-li přitom dány předpoklady uvedené v § 8 odst. 1 zákona o rezervách, je poplatník se zřetelem ke specifické situaci, v níž se coby věřitel nachází, oprávněn vytvořit opravnou položku k takové pohledávce za obecně výhodnějších podmínek. V odst. 2 uvedeného ustanovení pak zákonodárce výslovně předvídá některé případy, kdy je další existence takto vytvořené opravné položky vyloučena. Nelze mít přitom sebemenších pochybností o tom, že nejde o úplný výčet právních skutečností, s nimiž zákon o rezervách spojuje nutnost zrušení podle § 8 zákona o rezervách vytvořené opravné položky.

Postulovaný vztah speciality § 8 zákona o rezervách k obecnému režimu tvorby opravných položek ovšem nemůže vést k závěru, který přijal krajský soud. Podle něj by zrušení opravné položky z důvodů neuvedených v § 8 odst. 2 zákona o rezervách bez dalšího založilo nemožnost uplatnit pořizovací cenu předmětné pohledávky (do výše příjmu plynoucího z jejího postoupení zvýšeného o vytvořenou opravnou položku) jako náklad ve smyslu § 24 odst. 2 písm. s) zákona o daních z příjmů. Přistoupil-li stěžovatel k postoupení pohledávky, k níž vytvořil opravnou položku dle § 8 zákona o rezervách, bylo třeba vytvořenou opravnou položku zrušit, a to podle obecného ustanovení § 4 odst. 3 zákona o rezervách.

Žádné zákonné ustanovení přitom nebránilo stěžovateli, aby pořizovací cenu pohledávky nabyté postoupením, tj. 7 000 000 Kč, uplatnil jako daňově účinný náklad ve smyslu § 24 odst. 2 písm. s) zákona o daních z příjmů. Příjem plynoucí z jejího postoupení ve výši 200 000 Kč bylo možné zvýšit o v souladu se zákonem vytvořenou opravnou položku ve výši 7 000 000 Kč.

Na tomto místě Nejvyšší správní soud pro úplnost podotýká, že stěžovatel správně jako daňově účinný náklad uplatnil toliko 7 000 000 Kč, když jej ani legitimní zvýšení příjmu ve smyslu § 24 odst. 2 písm. s) bodu 2 zákona o daních z příjmů nad tuto pořizovací cenu (tj. na částku 7 200 000 Kč) dle uvedeného ustanovení neopravňovalo překročit referenční hranici vlastní pořizovací ceny pohledávky.

Pokud jde o aplikaci § 8 odst. 4 zákona o rezervách, je třeba zdůraznit, že postoupení předmětné pohledávky stěžovatelem vylučovalo využití dobrodiní uvedeného ustanovení, tj. snížení opravné položky na úroveň přípustnou podle § 8a zákona o rezervách. Stěžovatel totiž vzhledem k jejímu postoupení nadále nedisponoval pohledávkou, k níž by mohl opravnou položku nadále vytvářet. Nad rámec uvedeného je třeba přisvědčit stěžovateli, že by mu i v případě aplikace § 8a zákona o rezervách s ohledem na okamžik splatnosti předmětné pohledávky svědčilo právo vytvářet opravnou položku ve shodné, tedy maximální výši, přičemž zřejmě jediným rozdílem by bylo odpovídající zachycení tvorby opravné položky podle § 8a zákona o rezervách v analytické evidenci.

Za situace, kdy správní orgány nepřistoupily k úvaze nad aplikací § 2 odst. 7 daňového řádu na zjištěný skutkový stav, nezbylo Nejvyššímu správnímu soudu než přisvědčit stěžovateli, že jím zvolený postup nebyl v rozporu se zákonem. Stížní námitky tedy byly shledány důvodnými.

Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek nezákonným, proto jej zrušil, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). 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 krajský soud v novém rozhodnutí o věci samé (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně 29. prosince 2010

JUDr. Jan Passer
předseda senátu