



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a JUDr. Pavla Vacka v právní věci žalobce: **Mgr. R.H.**, bytem ■■■, zastoupeného JUDr. Jakubem Svobodou, PhD., advokátem AK Arzinger & Partneři, se sídlem Dušní 11, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 2. 2014, č. j. 4943/14/5000-14102-709598,

t a k t o :

- I. **Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 2. 2014, č. j. 4943/14/5000-14102-709598, se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků n e m á p r á v o na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :**I. Žaloba**

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno rozhodnutí č. j. 395990/11/192912500694, které v rámci autoremedury vydal Finanční úřad v Liberci (dále též „správce daně“) dne 19. 12. 2011. Tímto rozhodnutím byla žalobci za zdaňovací období roku 2009 doměřena daň ve výši 143 310 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 28 662 Kč. Napadeným rozhodnutím bylo rozhodnutí o odvolání vydané správcem daně změněno tak, že žalobci byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 98 610 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 19 722 Kč.

Žalobce namítá, že skutkový stav, který vzaly správní orgány za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spise. Tvrdí, že správní orgány zahrnuly mezi pohledávky, o které měl žalobce zvýšit svůj daňový základ, i pohledávky, které splňovaly podmínky stanovené v § 24 odst. 2 písm. y) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon

o daních z příjmů“). Jedná se o pohledávky za O.K., za společností E, a.s., za J.M. a T.K. a za společností B T., a.s.

Pohledávky vůči O.K., truhláři v ■■■, v celkové výši 10 000 Kč vznikly v roce 2006. Podle žalobci dostupných informací pan O.K. zemřel. Žalobce však není schopen tuto skutečnost doložit, neboť nemá přístup do úředních evidencí. Navrhoval proto, aby si žalovaný vyžádal údaje o O.K. z centrální databáze obyvatel a z příslušné matriky. Dále navrhoval, aby žalovaný požádal soud, u něhož probíhalo dědického řízení, o informace, na základě kterých bude možné posoudit, zda žalobce mohl uplatnit své pohledávky v rámci dědického řízení. Žalobce vyjádřil přesvědčení, že důkazní povinnost v tomto případě neležela na jeho straně, nýbrž na straně žalovaného, který měl zjistit, zda skutečně došlo k úmrtí O.K., a následně prokázat, že soud vydal usnesení podle § 175n o. s. ř. a žalobce tak mohl přihlásit své pohledávky vůči O.K. do dědického řízení. Žalovaný však nepřihlédl ke skutečnostem tvrzeným žalobcem a neprovedl jím navrhované důkazy, což vedlo k neúplnému a nesprávnému zjištění rozhodných skutečností. Žalobce proto navrhuje, aby si údaje o O.K. z centrální evidence obyvatel a z příslušné matriky obce S. vyžádal soud a provedl jimi důkaz.

Pokud jde o pohledávky za společností E.L., a.s. v celkové výši 112 450 Kč, je žalobci známo, že na majetek této společnosti byl usnesením Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 4. 2002, č. j. 46K 16/2002-74, prohlášen konkurz. Žalobce v průběhu daňového řízení navrhoval, aby si správce daně vyžádal u Krajského soudu v Ústí nad Labem konkurzní spis týkající se této společnosti, na základě kterého by bylo možné posoudit uspokojení pohledávek žalobce vůči jeho dlužníkovi. Správce daně však žalobcem navrhované důkazy bez odůvodnění neprovedl. S ohledem na skutečnost, že dlužník společnost Energomontáže Liberec, a.s., byla právnickou osobou a zanikla bez právního nástupce a zároveň žalobce jako věřitel společnosti E. L., a.s. nebyl s dlužníkem ekonomicky nebo personálně spojenou osobou, je zapotřebí tyto pohledávky vůči tomuto dlužníkovi zařadit mezi pohledávky vyjmenované v § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů. Žalovaný argumentoval tím, že konkurz byl zrušen dne 30. 9. 2009 z důvodu splnění rozvrhového usnesení. Žalobce však namítá, že v době, kdy přerušil svou podnikatelskou činnost, tj. ke dni 2. 3. 2009, nebylo již možné předmětnou pohledávku přihlásit a po zrušení konkurzu shora uvedené společnosti žalobce již nepodnikal. Žalobce také navrhoval, aby žalovaný prověřil účetnictví této společnosti. Žalobce tím chtěl postavit na jisto, zda předmětné pohledávky vůbec existovaly a domnělí dlužníci tyto své závazky evidovali či nikoli. Žalobce navrhuje, aby soud provedl důkaz výpisem z obchodního rejstříku společnosti E.L. a.s., rejstříkovým spisem Krajského soudu v Ústí nad Labem oddíl B, vložka 225, usnesením Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 4. 2002, č. j. 46K 16/2002-74, a usnesením Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 9. 2009, č. j. 46K 16/2002-670.

Také v případě pohledávek za J.M. a T.K. žalobce namítá, že má sice povinnost navrhnout důkazy k prokázání jím tvrzených skutečností, není však povinen veškeré jím navrhované důkazy také předložit, zejména s ohledem na skutečnost, že mu jako fyzické osobě není k některým informacím povolen přístup. Žalobce proto stejně jako v průběhu daňového řízení navrhuje, aby byl ohledně pohledávek vůči J.M. proveden důkaz informacemi o provedené exekuci od Katastrálního úřadu pro Liberecký kraj, katastrálního pracoviště Liberec, aby byly vyžádány informace od Okresního soudu v Liberci o

probíhajících exekucích, aby byl proveden důkaz přiznáními k dani z příjmů J.M. za období let 2006 až 2008 a aby byl J.M. ve věci vyslechnut. Obdobně i v případě T.K. žalobce navrhuje provést důkaz informacemi Okresního soudu v Liberci o vedených exekucích proti této fyzické osobě, přiznáními k dani z příjmů T.K. za období 2005 až 2008 a jeho výsledkem. Žalobce tyto důkazy navrhoval v průběhu daňového řízení, správní orgány je však odmítly provést, což vedlo k neúplnému a nesprávnému zjištění rozhodných okolností.

Ohledně pohledávek za společností B.T. a.s. žalobce namítal, že proti této společnosti bylo vedeno několik konkurzních řízení u Krajského soudu v Ústí nad Labem. K prokázání těchto skutečností v průběhu daňového řízení navrhoval, aby si žalovaný vyžádal příslušné dokumenty, na jejich základě by bylo možné prokázat, že společnost se nachází v úpadku a pohledávky vůči této společnosti lze zařadit mezi pohledávky vyjmenované v § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů. Za účelem tohoto zjištění žalobce navrhoval také výslech statutárního orgánu společnosti. Vzhledem k tomu, že navrhované důkazy správními orgány provedeny nebyly, žalobce navrhuje, aby výslech předsedy představenstva společnosti B.T., a.s. J.Č. a členů představenstva této společnosti M.S. a J.P. provedl soud spolu s přiznáními k dani z příjmů společnosti B.T., a.s. za období 2008 až 2009.

Pohledávky vůči K.F.P. a vůči AK Liberec 4 jsou dle žalobce pohledávkami neexistujícími, protože K.F.P. ani AK L. nemají právní subjektivitu. Vzhledem k neexistenci těchto dlužníků, nemůže existovat ani žádná z pohledávek, na které by se vztahoval § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů.

Žalobce dále rozporuje závěr správce daně, že storno neuhrazených faktur bylo provedeno účelově na základě probíhající kontroly. Tento závěr není odůvodněn a nebyl k němu proveden žádný důkaz. Správci daně dále vytýká, že bez odůvodnění neosvědčil korespondenci s dlužníky jako důkaz a nezabýval se tak tvrzeními a důkazními návrhy, které žalobce učinil.

Žalobce také tvrdí, že postupem správních orgánů došlo k zásahu do jeho základních práv garantovaných čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Žalobce odkazuje na § 2 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů a domnívá se, že při posuzování jeho potencionálně vzniklé daňové povinnosti je třeba rozlišovat mezi striktně gramatickým a teleologickým výkladem daňové povinnosti vyplývající ze zákona o daních z příjmů. Žalobce se přiklání k výkladu teleologickému a namítá, že u promlčených či nevymahatelných pohledávek se o příjem nejedná, a neměla by mu tudíž plynout povinnost zvýšit o tyto pohledávky základ daně. Žalobci také není jasné, na základě jakých důkazů dospěl správce daně k závěru, že výdaje vynaložené v souvislosti se službami, byly žalobcem uplatněny ve výdajích vynaložených na dosažení zajištění a udržení příjmů dle § 24 zákona o daních z příjmů. Dle přesvědčení žalobce by pohledávky vůči subjektům, které v současné době již neexistují nebo neprovozují žádnou podnikatelskou činnost, více jak 14 let po jejich splatnosti, do základu daně zahrnuté být neměly. Žalobce v této souvislosti navrhuje provést důkaz kopiemi informací od České pošty a.s. ohledně doručování do sídla dlužníků.

Žalobce je také přesvědčen, že správní orgány vyvodily nesprávné závěry z výpovědi svědkyně J.H., bývalé účetní žalobce, která potvrdila, že neproplacené faktury, které zařadila do účetnictví, nestornovala a navíc žalobce o této skutečnosti ani

neinformovala, i když jí sdělil, že subjekty, které předmětné faktury neuhradily, jsou v konkurzu. Žalobce proto navrhuje provést důkaz protokolem o svědeckém výslechu jeho bývalé účetní paní J.H.

Žalobce konečně namítá, že napadené rozhodnutí je vadné i proto, že neobsahuje datum, kdy bylo vydáno a podepsáno, což způsobuje jeho nicotnost.

Ze všech výše uvedených důvodů žalobce navrhuje zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného, zrušení rozhodnutí o odvolání Finančního úřadu v Liberci ze dne 19. 12. 2011 č. j. 395990/11/192912500694, i dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009 Finančního úřadu v Liberci ze dne 1. 6. 2011, č. j. 237554/11/192931500278 a dále požaduje nahradit náklady řízení.

II. Vyjádření žalovaného

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný nejprve zdůraznil, že pokud žalobce tvrdil, že jím deklarované pohledávky splňují podmínky § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů, bylo jeho zákonnou povinností tyto skutečnosti jednoznačně prokázat. Bylo na žalobci, aby si ve věci jím deklarovaných pohledávek zajistil takové důkazní prostředky, jimiž by byl schopen svá tvrzení prokázat. Pokud tak neučinil, nelze toto jeho pochybení přenášet na správce daně.

Žalovaný uvedl, že v průběhu doplnění odvolacího řízení byl žalobce vyzván k jednoznačné identifikaci O.K. a k prokázání tvrzení, že se v případě pohledávek za tímto subjektem jedná o pohledávky za dlužníkem, který zemřel, a pohledávky nemohly být uspokojeny ani vymáháním na dědicích dlužníka. Žalobce v odpovědi na výzvu pouze uvedl, že O.K. byl truhlářem v S., o němž se dozvěděl, že zemřel. Z odpovědi žalobce dále vyplynulo, že do dědického řízení nemohl své pohledávky za O.K. přihlásit, protože neví, že by bylo vydáno rozhodnutí o přihlášení pohledávek do tohoto dědického řízení. Žalobce tak ani na výzvu správce daně svého dlužníka O.K. žádným způsobem neidentifikoval a správce daně proto neměl možnost zjistit potřebné údaje o tomto dlužníkovi ani úřední cestou.

Pohledávky žalobce za společností E. L, a.s. vznikly v roce 1999 a 2002. Usnesením Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 4. 2002, č. j. 46K 16/2002-74, byl na společnost E.L.a.s. vyhlášen konkurz, který byl zrušen dne 30. 9. 2009 usnesením téhož soudu č. j. 46K 16/2002-670, z důvodu splnění rozvrhového usnesení dle § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání. Ve smyslu § 24 odst. 2 písm. y) bod 1. zákona o daních z příjmů lze uznat jako daňově účinný výdaj jmenovitou hodnotu pohledávky za dlužníkem, u něhož soud zamítl návrh na prohlášení konkurzu nebo zrušil konkurz, a to pro nedostatek majetku dlužníka. Taková situace však nenastala, neboť předmětný konkurz nebyl zrušen z důvodu nedostatku majetku dlužníka, ale z důvodu splnění rozvrhového usnesení.

K pohledávkám vůči J.M. a T.K. žalovaný uvedl, že správce daně zjišťoval, zda žalobce přihlásil své pohledávky za těmito dlužníky do exekučních řízení, která byla vůči uvedeným dlužníkům vedena. Ze sdělení jednotlivých exekutorských úřadů na základě výzev k poskytnutí informací zjistil, že žalobce neměl v předmětných exekučních řízeních

přihlášenou žádnou pohledávku vůči uvedeným dlužníkům. Okresní soud v Liberci sdělil, že veškeré spisy povinného T.K. byly postoupeny k dalšímu řízení soudní exekutorce JUDr. Karasové. Ta v písemnosti ze dne 17. 2. 2014 uvedla, že žalobce nevystupuje v žádném řízení ve věci povinného T.K. jako oprávněný či další oprávněný, ani jako přihlášený věřitel. Ze sdělení Okresního soudu v Liberci (poznámka soudu: správně má být uvedeno Okresního soudu v Jablonci nad Nisou) ze dne 14. 1. 2014 vyplývá, že ani ve věci exekučního řízení vedeného proti dalšímu dlužníkovi žalobce Janu Mitušinovi nefiguruje žalobce jako oprávněný, respektive že předmětné exekuční řízení nebylo vedeno ve věci pohledávek žalobce za jeho dlužníkem J.M..

Pohledávky žalobce za společností B.T., a.s. vznikly v roce 2005, 2008 a 2009, a proto je na ně třeba aplikovat příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů platná od 1. 1. 2004. Uvedené pohledávky by bylo možno posoudit ve smyslu § 24 odst. 2 písm. y) bod 1. zákona o daních z příjmů ve znění platném od 1. 1. 2004 pouze za předpokladu, že by byly žalobcem přihlášeny u insolvenčního soudu a měly být vypořádány z majetkové podstaty dlužníka. Další podmínkou je, že soud zrušil konkurz pro nedostatek majetku tohoto dlužníka. V průběhu doplnění odvolacího řízení bylo zjištěno, že na společnost B.T., a.s. bylo prohlášeno několik konkurzních řízení, která byla zrušena, avšak nikoliv pro nedostatek majetku této společnosti. Dne 8. 8. 2006 byl na uvedenou společnost prohlášen konkurz (usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 18 K 28/98-704), který byl zrušen dne 17. 1. 2007 (usnesení Vrchního soudu v Praze č. j. 1 Ko 453/2006-770A). Ze seznamu věřitelů, který si správce daně zajistil, vyplynulo, že pohledávky žalobce nebyly do tohoto konkurzu přihlášeny. Dne 6. 8. 2007 byl na majetek společnosti prohlášen další konkurz (usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 18 K 28/98-940), který byl zrušen dne 11. 12. 2007. Ani do tohoto konkurzu nebyly pohledávky žalobce přihlášeny.

Pokud jde o pohledávky žalobce za K.F.P. a vůči AK L., žalovaný konstatoval, že faktury vystavené žalobcem na uvedené odběratele byly žalobcem předloženy již při samotném zahájení daňové kontroly, a jejich existence byla jednoznačně prokázána i ze svědecké výpovědi bývalé účetní žalobce, J.H.

Z výše uvedeného je dle žalovaného zřejmé, že to byl žalobce, kdo jím realizované služby (právní poradenství) svým odběratelům fakturoval, o čemž svědčí i skutečnost, že předmětné pohledávky deklaroval v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009. Výslech bývalé účetní žalobce, J.H., která mu vedla daňovou evidenci od začátku jeho podnikání až do roku 2009, neprokázal jakékoliv pochybení v evidenci pohledávek. Při vytváření soupisu stavu pohledávek ke konci zdaňovacího období, J.H. pohledávky vždy kontrolovala, včetně toho, zda výše nezaplacených pohledávek odpovídá skutečnosti. Správce daně proto považoval výslech dalších svědků za nadbytečný, protože vznik a existence pohledávek J.H. v přítomnosti žalobce potvrdila.

Zákonnou povinností žalobce proto bylo upravit rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za uvedené zdaňovací období, o částku pohledávek za shora uvedenými odběrateli dle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Žalovaný v žádném z namítaných případů neshledal, že by se na tyto pohledávky vztahovala výjimka ve smyslu § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů. Uvedená právní norma nemá dle žalovaného k dispozici více výkladů.

Žalovaný také trval na tom, že napadené rozhodnutí obsahuje veškeré náležitosti stanovené v § 102 daňového řádu. Chybné zobrazení platnosti elektronického podpisu u žalobce mohlo být způsobeno tím, že v daný okamžik neměl zástupce žalobce prostředky pro ověření jeho platnosti.

Ze všech výše uvedených důvodů navrhoval žalovaný žalobu zamítnout a žalobci nepřiznat právo na náhradu nákladů řízení a právního zastoupení.

III. Ústní jednání

Dne 7. 10. 2015 proběhlo ve věci ústní jednání. Žalovaný se z jednání omluvil a souhlasil s tím, aby věc byla projednána v jeho nepřítomnosti. Žalobce zopakoval argumenty uvedené v žalobě. Konstatoval, že nesouhlasí s neprovedením navrhovaných důkazů k jednotlivým pohledávkám, a zpochybňuje závěry žalovaného, které na základě provedených důkazů přijal. K otázce rozložení důkazního břemene odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 129/2006 - 142. Dále zdůraznil, že mu byla vyměřena daň z pohledávek starších 14 až 16 let, nikoliv z realizovaného příjmu. Namítal, že existence pohledávek nebyla prokázána, neboť pohledávka nevzniká vystavením faktury. Správce daně dle žalobce rezignoval na zjištění skutečné daňové povinnosti, ale vyšel pouze z účetních záznamů, které skutečnému stavu neodpovídaly. Žalobce se v této souvislosti odvolával na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 63/2012 - 57, upozorňoval na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02 a II. ÚS 664/04 a trval na provedení všech důkazů, které označil v žalobě.

IV. Posouzení soudem

Napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející soud přezkoumal v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a v mezích uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s. s tím, že přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s.

Dle § 23 odst. 8 písm. b) bod 2. zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro posuzované období, *výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, pronájmu nebo zahájení likvidace, se upraví u poplatníků uvedených v § 2 pokud vedou daňovou evidenci, o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)]... Stejným způsobem postupují poplatníci uvedení v § 2, pokud v průběhu zdaňovacího období přeruší podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost (§ 7) nebo pronájem (§ 9), a podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost (§ 7) nebo pronájem (§ 9) nezahájí do termínu pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, ve kterém byly podnikatelská nebo jiná samostatná výdělečná činnost (§ 7) nebo pronájem (§ 9) přerušeny.*

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů, ve znění účinné pro posuzované období, uvádí *pohledávky za dlužníkem*

- 1. u něhož soud zrušil konkurs proto, že majetek dlužníka je zcela nepostačující, a pohledávka byla poplatníkem přihlášena u insolvenčního soudu a měla být vypořádána z majetkové podstaty,*
- 2. který je v úpadku nebo jemuž úpadek hrozí na základě výsledků insolvenčního řízení,*
- 3. který zemřel, a pohledávka nemohla být uspokojena ani vymáháním na dědicích dlužníka,*
- 4. který byl právnickou osobou a zanikl bez právního nástupce a věřitel nebyl s původním dlužníkem spojenou osobou (§ 23 odst. 7),*
- 5. na jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je uplatňována veřejná dražba, a to na základě výsledků této dražby,*
- 6. jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je postižen exekucí, a to na základě výsledků provedení této exekuce.*

Z citovaných zákonných ustanovení dle zdejšího soudu jednoznačně vyplývá, že povinností žalobce při přerušení podnikatelské činnosti v roce 2009 v souladu s § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů bylo zvýšit rozdíl mezi příjmy a výdaji o hodnotu pohledávek, kteřé by při úhradě byly zdanitelným příjmem s výjimkou pohledávek uvedených § 24 odst. 2 písm. y) tohoto zákona. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že jiný výklad těchto zákonných ustanovení není možný. Je třeba vycházet z toho, že právní předpis obsahuje primárně jazyková vyjádření zákonodárce, kterými chtěl dát najevo svou zákonodárnou vůli. Nutnost jazykového výkladu při interpretaci právních předpisů je jedním z několika témat, u kterých panuje většinová shoda i v právní filozofii. Soud neshledal, že by citovaná ustanovení byla jazykově nejasná a vyžadovala použití dalších výkladových metod. Současně neshledal, že by žalovaný při jejich aplikaci nepřipustně omezil žalobcova základní práva. Smyslem a účelem citovaných ustanovení je ulevit věřitelům, kteří se o své pohledávky starají a pokoušejí se je vymoci, což zdejší soud považuje za zcela legitimní. Správce daně ani žalovaný netvrdili, že by žalobce měl ze sporných pohledávek reálný příjem, pouze mu v souladu s citovanými ustanoveními dodanili pohledávky, které žalobce deklaroval v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 a které by při úhradě zdanitelným příjmem byly. Zákon také nespojuje povinnost upravit základ daně jen u takových pohledávek, které byly v minulosti spojeny s výdaji, které daňový subjekt uplatnil jako daňově účinné výdaje. Žalobci tedy nelze přisvědčit ani v tom, že správce daně měl prokázat existenci výdajů, které byly v souvislosti s pohledávkami vynaloženy.

Soud souhlasí s žalovaným, že existence pohledávek za O.K., společností E.L. a.s., J.M., T.K., společností B.T. a.s., K.F.P. i AK L. byla v průběhu daňového řízení dostatečně prokázána. Při zahájení daňové kontroly byly žalobcem předloženy doklady vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2009, mimo jiné i daňová evidence, vystavené faktury, jejich soupis a přehled o majetku a závazcích, se stavem pohledávek ve výši 981 891 Kč. Tyto pohledávky vznikly v letech 1997 až 2009 a předmětem fakturace bylo poskytování právních služeb různým subjektům, mezi nimi i výše uvedeným odběratelům. Existenci evidovaných pohledávek potvrdila ve své svědecké výpovědi i bývalá účetní žalobce J.H.. Ta vypověděla, že sama faktury nevystavovala, pouze evidovala faktury vystavené žalobcem za jím realizované služby (právní poradenství). Shodně se ostatně vyjádřil i sám žalobce do

protokolu ze dne 5. 5. 2011. Vzhledem k tomu, že existence pohledávek byla v průběhu řízení jasně prokázána, neprováděl správce daně žalobcem navrhované důkazy výslechem J.M., T.K. a členů představenstva společnosti BT, a.s. ani daňovými přiznáními těchto subjektů. Tento postup žalovaný v napadeném rozhodnutí zřetelně odůvodnil. Také zdejší soud zastává názor, že výslech dalších svědků či provedení důkazu daňovými přiznáními jednotlivých daňových subjektů by byl pro prokázání existence shora uvedených pohledávek nadbytečný. Z tohoto důvodu soud návrh na provedení těchto důkazů zamítl.

K otázce rozsahu důkazní povinnosti daňového subjektu se opakovaně vyjádřil Nejvyšší správní soud (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS, či ze dne 16. 4. 2007, č. j. 8 Afs 165/2005 - 67; všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Jakkoliv se citované rozsudky týkaly věcně různých daní, je v nich vymezen i rozsah důkazní povinnosti. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a neučinil-li tak, dospět k závěru, že rozhodnutí daňového orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že neunesení důkazního břemene žalobcem neznamena, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 102, či ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72). Žalobcem zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, nepovažuje soud pro projednávanou věc za přílehlavý.

Povinnost dbát na úplnost zjištění rozhodných skutečností se tudíž nedá vykládat tak, že je správce daně povinen sám vyhledávat důkazní prostředky svědčící daňovému subjektu, jak si žalobce představuje. V daňovém řízení platí zásada „každý nechť si chrání svá práva“ a předkládat či navrhnout důkazní prostředky je povinností a právem daňového subjektu, neuplatňuje se zde primárně vyhledávací zásada dominantní např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně zásadně nenese správce daně, nýbrž daňový subjekt. Primárně jsou totiž veškeré důkazy v dispozici daňového subjektu a váže jej povinnost daň tvrdit, zaplatit včas a prokázat její správnost. Soud považuje dokazování provedené ve věci správcem daně za zcela dostatečné. Není pravdou, že by žalovaný důkazy navržené žalobcem ignoroval a rezignoval tak na zjištění skutečného stavu věci. Žalovaný v napadeném rozhodnutí jednotlivé důkazy hodnotil a srozumitelně vysvětlil, k jakým závěrům na základě těchto důkazů dospěl. U důkazů, které neprovedl, pak jasně vysvětlil, proč se tak stalo.

Aby bylo možné zahrnout pohledávky za O.K. pod § 24 odst. 2 písm. y) bod 3. zákona o daních z příjmů, musel by žalobce prokázat, že tento dlužník zemřel, a žalobcovy pohledávky nemohly být uspokojeny ani vymáháním na dědicích dlužníka. Pokud tedy žalobce měl informaci o tom, že jeho dlužník zemřel, měl se pokusit své pohledávky uspokojit vymáháním na dědicích dlužníka. Nic z toho však žalobce neudělal. V průběhu daňového řízení naopak konstatoval, že informaci o úmrtí O.K. získal pouze

zprostředkovaně a nemá povědomí o tom, že by probíhalo dědické řízení, v němž by mohl své pohledávky uplatnit. Navrhoval, aby si správce daně vyžádal o úmrtí O.K. informace z centrální evidence obyvatel a z příslušné matriky obce Semily a provedl jimi důkaz. Pokud však daňový subjekt navrhne k prokázání svého tvrzení provedení důkazu, musí důkazní prostředek dostatečně identifikovat. Možnost správce daně vyhledat (a následně provést) důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Je tedy ve vlastním zájmu daňového subjektu, navrhuje-li v daňovém řízení důkaz k prokázání svého tvrzení, aby jej dostatečně identifikoval. Nelze přitom přičítat k tíži daňového orgánu, že se mu nepodařilo důkazní prostředek navržený daňovým subjektem vyhledat. Úmrtí fyzické osoby není matriční událostí a bez data narození fyzické osoby nelze tento údaj ověřit ani z centrálního registru obyvatel. Žalobce však jednoznačnou identifikaci dlužníka O.K. nepředložil ani na výzvu správce daně ze dne 12. 12. 2013. Žalovaný v napadeném rozhodnutí neprovedení důkazů informacemi z centrální evidence obyvatel a z příslušné matriky obce Semily jasně odůvodnil, když zdůraznil, že bez jednoznačné identifikace tohoto dlužníka správce neměl možnost požadované údaje zjistit. Z tohoto důvodu nedoplňoval dokazování ohledně tohoto dlužníka ani zdejší soud.

V případě pohledávek za společností E.L., a.s. žalobce tvrdí, že se jedná o pohledávky, které je třeba podřadit pod § 24 odst. 2 písm. y) bod. 4. zákona o daních z příjmů. S právním názorem žalobce, že uvedená společnost zanikla bez právního nástupce, tj. likvidací, však nelze souhlasit, protože společnost byla vymazána z obchodního rejstříku na základě provedeného konkurzu na její majetek, po splnění rozvrhového usnesení. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) bod 4. zákona o daních z příjmů tak na daný případ nedopadá. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, proč tyto pohledávky nepovažuje za daňově účinný výdaj ani ve smyslu § 24 odst. 2 písm. y) bod 1. zákona o daních z příjmů. Konstatoval, že konkurs na tuto společnost vyhlášený usnesením Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 4. 2002, č. j. 46K 16/2002-74, byl zrušen dne 30. 9. 2009 usnesením téhož soudu č. j. 46K 16/2002-670, z důvodu splnění rozvrhového usnesení. Ve smyslu § 24 odst. 2 písm. y) bod 1. zákona o daních z příjmů lze však uznat jako daňově účinný výdaj pouze jmenovitou hodnotu pohledávky za dlužníkem, u něhož soud zrušil konkurs pro nedostatek majetku dlužníka. Tato situace však v případě výše uvedené společnosti nenastala. Usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 9. 2009, č. j. 46K 16/2002-670, kterým byl konkurs z důvodu splnění rozvrhového usnesení zrušen, je součástí správního spisu, stejně jako výpis z obchodního rejstříku společnosti E.L., a.s. Další provádění důkazů ohledně pohledávek za tímto dlužníkem považuje zdejší soud za nadbytečné. Pokud žalobce namítá, že předmětnou pohledávku nemohl ke dni přerušení své podnikatelské činnosti do konkursu přihlásit, soud pouze konstatuje, že tato skutečnost je irelevantní, protože své pohledávky mohl stejně jako ostatní věřitelé přihlásit po prohlášení konkursu ve lhůtě k tomu určené, což však neučinil.

U pohledávek vůči J.M. a T.K. správce daně zjišťoval, zda žalobce přihlásil své pohledávky za těmito dlužníky do exekučních řízení, která vůči nim byla vedena. S ohledem na skutečnost, že pohledávky za dlužníkem, jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je postižen exekucí, lze jako daňově uznatelné výdaje uplatnit na základě výsledků provedené exekuce, je nezbytnou podmínkou řádné a včasné přihlášení těchto pohledávek do exekučního řízení. Ze sdělení jednotlivých exekutorských úřadů na základě výzev k poskytnutí informací však bylo zjištěno, že žalobce neměl

v předmětných exekučních řízeních přihlášenou žádnou pohledávku. Ani v případě těchto pohledávek tedy nebylo prokázáno, že by se jednalo o pohledávky ve smyslu § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů. Informace Okresního od soudu v Liberci k exekučním řízením vedeným vůči T.K. a informace Okresního soudu v Jablonci nad Nisou k exekučním řízením vedeným vůči J.M., stejně jako další informace, na něž se žalovaný v napadeném rozhodnutí odvolává, jsou součástí správního spisu. I v případě pohledávek za těmito dlužníky považuje zdejší soud další dokazování za nadbytečné. Soud znovu zdůrazňuje, že to byl primárně žalobce, kdo měl tvrdit a prokázat, že své pohledávky vůči uvedeným dlužníkům v exekučních řízeních uplatnil. Špatná finanční situace dlužníka ani samotný fakt, že vůči uvedeným dlužníkům byla vedena exekuční řízení, neprokazují daňovou účinnost odpisu pohledávek věřitele vůči dlužníkovi.

Pokud jde o pohledávky za společností BT, a.s., tyto pohledávky vznikly v roce 2005, 2008, 2009. V průběhu doplnění odvolacího řízení bylo zjištěno, že na společnost BT, a.s. bylo prohlášeno několik konkurzních řízení, která byla následně v odvolacím řízení zrušena. Konkurs však nikdy nebyl zrušen pro nedostatek majetku této společnosti. Dne 8. 8. 2006 byl na uvedenou společnost prohlášen konkurs, který byl zrušen dne 17. 1. 2007. Ze seznamu věřitelů, který si správce daně zajistil, vyplynulo, že pohledávka žalobce z roku 2005 nebyla do tohoto konkurzu přihlášena. Dne 6. 8. 2007 byl na majetek společnosti prohlášen další konkurs, který byl zrušen dne 11. 12. 2007 z důvodu, že navrhovatel neosvědčil svoji pohledávku vůči dlužníkovi, když pohledávky ostatních navrhovatelů byly promlčené. Ani do tohoto konkurzu nebyla pohledávka žalobce z roku 2005 přihlášena. Pohledávky z let následujících, tj. z roku 2008 a 2009 jsou z doby, kdy společnost BT, a.s. v konkurzu nebyla. Ani u pohledávek za společností BT, a.s. tedy nebylo prokázáno, že by se na ně vztahovala výjimka uvedená v § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů a jednalo o pohledávky uvedené v § 24 odst. 2 písm. y) téhož zákona, jak tvrdil žalobce.

U pohledávek za KFP a AK L. žalobce tvrdí, že nemůže mít pohledávky za subjekty, které právně neexistují. K tomu je třeba uvést, že pohledávky za těmito subjekty byly zahrnuty do účetnictví žalobce a faktury, které vystavil na uvedené odběratele, předložil již při samotném zahájení daňové kontroly. Žalobcem předložená evidence pohledávek prokazuje, že za právní služby subjektu, který v evidenci označil jako „KFP L“, evidoval pohledávky z titulu dokladů F.85/99, F.7/00, F.42/00, F.49/00, F.56/00, F.64/00, F.72/00 a F.76/02 a za právní služby subjektu, který v evidenci označil jako „AK L“ pohledávky z titulu dokladů F.25/97, F.82//00, F.52/01, F.59/01, F.17/04 a F.59/06. Na protokolovaném jednání dne 5. 5. 2011 k předloženému přehledu pohledávek uvedl, že se jedná o pohledávky za právní služby, které byly fakturovány na základě smluv o právním zastoupení. Teprve v průběhu daňového řízení začal žalobce tvrdit, že tito dlužníci nemají právní subjektivitu a žádné pohledávky za nimi proto nemohou existovat. Žalobce požadoval, aby správce daně vyslechl jeho bývalou účetní, protože jemu nejsou známy důvody, pro které byly pohledávky za těmito dlužníky evidovány. Žalobcova bývalá účetní J.H. vypověděla, že v letech 1999, 2000 a 2002 zařadila do soupisu pohledávek faktury vystavené na odběratele K.F.P., s tím, že na konci roku vždy vyjížděla knihu faktur, která musela souhlasit s fyzickými fakturami. Na faktury vystavené na AK L. si svědkyně nevzpomněla, potvrdila však, že faktury vystavoval žalobce, přičemž svědkyně pouze zpracovávala daňovou evidenci, a to na základě podkladů, které jí byly žalobcem předávány. Správce daně žalobce v průběhu daňového řízení vyzýval k předložení faktur vystavených na

subjekt „KFP L“ i „AK L“, žalobce však uvedené faktury již znovu nepředložil s tím, že je nemá k dispozici. Správce daně tak ani neměl možnost cokoli bližšího o těchto odběratelích zjistit. Nepředložení faktur se proto jeví jako záměrné a účelové. Na faktuře by byl jasně čitelný odběratel a nebyl by znám pouze ze soupisu, na kterém jsou dlužníci označeni pouze ve zkratce. Soud proto i v tomto případě souhlasí s žalovaným, že u pohledávek za těmito subjekty, měl žalobce postupovat dle § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Žalobce dále namítal, že správce daně neodůvodnil svůj závěr, že storno neuhrazených faktur bylo provedeno účelově až na základě probíhající kontroly, a nepředložil pro toto tvrzení žádné důkazy. K této žalobní námitce zdejší soud uvádí, že storno neuhrazených faktur, které byly ve stavu pohledávek při přerušení činnosti k 2. 3. 2009, žalobce provedl až dne 23. 5. 2011, tedy beze vší pochybnosti v průběhu daňové kontroly zahájené dne 22. 3. 2011. Tato skutečnost vyplývá jednoznačně ze správního spisu. Argumentaci žalobce, že storno neuhrazených faktur bylo provedeno se zpětnou účinností k datu přerušení jeho podnikatelské činnosti, nelze přijmout. Soud v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 2 Afs 4/2004 - 45 (publikovaný ve Sb. NSS pod č. 431/2005), dle kterého se „podle ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází při zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení nebo přerušení podnikatelské či jiné samostatné výdělečné činnosti, upraví u poplatníků uvedených v § 2 citovaného zákona, pokud účtují v soustavě jednoduchého účetnictví, mj. o výši pohledávek [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) bodech 1 až 4] a závazků. Tímto způsobem lze však zohlednit pouze pohledávky a závazky existující k poslednímu dni příslušného zdaňovacího období a ve výši existující k tomuto dni. Následná dohoda o změně výše pohledávek či závazků je z hlediska aplikace ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) citovaného zákona nerozhodná, neboť nemůže ovlivnit výši původních závazků či pohledávek daňového subjektu evidovaných k poslednímu dni zdaňovacího období.“ Správce daně proto postupoval správně, když dopisy zaslané dlužníkům, ve kterých žalobce storno neuhrazených faktur provedl, neosvědčil jako důkaz. Soud souhlasí s žalovaným, že tato korespondence nemůže sloužit ani jako důkaz k prokázání daňově účinného odpisu pohledávek dle § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů. Z výše uvedených důvodů neprováděl důkaz touto korespondencí ani zdejší soud.

Protokol o svědecké výpovědi žalobcovy bývalé účetní J.H., jímž chtěl žalobce dokazování také doplnit, je součástí správního spisu, s nímž je soud seznámen, ale důkaz se jím ve správním řízení soudním neprovádí. Pokud má žalobce pocit, že při vedení účetnictví jeho bývalá účetní jakkoliv pochybila a žalobce byl v důsledku jejího postupu poškozen, jedná se o soukromoprávní záležitost mezi ním a jeho bývalou účetní. Pro projednávanou věc je však tato okolnost irelevantní.

K námitce, že napadené rozhodnutí neobsahuje datum, kdy bylo vydáno a podepsáno, což způsobuje jeho nicotnost, soud konstatuje, že elektronický dokument splňoval veškeré náležitosti uvedené v § 102 daňového řádu i zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu. Na napadeném rozhodnutí byl podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení a otisk razítka nahrazen uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby, který byl opatřen časovým razítkem. Časové razítko uznávané a kvalifikované certifikační autority zajišťuje, že elektronický podpis JUDr. N.V. byl v okamžiku podpisu

platný. Součástí grafické prezentace zaručeného elektronického podpisu je i datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno. Jak vysvětlil žalovaný ve vyjádření k žalobě, chybné zobrazení platnosti elektronického podpisu u žalobce mohlo být způsobeno tím, že v daný okamžik žalobce neměl aktuální prostředky pro ověření platnosti zaručeného elektronického podpisu a časového razítka. Ani tato námitka proto není důvodná.

V. Závěrečné posouzení a náklady řízení

Ze všech shora uvedených důvodů soud zamítl podanou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu řízení právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Liberci dne 14. října 2015

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu