



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. v právní věci žalobce **AAB s.r.o.**, se sídlem v Praze-Pitkovicích, Křemenáčova 174/2, zastoupeného Mgr. Ing. P. G., daňovým poradcem se sídlem v P. 4, K. 4/527, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 10.5.2013 č.j. 13209/13/5000-14202-711312, ve věci daně z příjmů právnických osob,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 10.5.2013 č.j. 13209/13/5000-14202-711312, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Bruntále ze dne 7.9.2012 č.j. 119943/12/358912800486, kterým byla žalobci dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008, a to způsobem specifikovaným ve výroku napadeného rozhodnutí.

V podané žalobě žalobce namítl tyto žalobní body:

- 1) Žalobce nesouhlasí se závěrem správce daně, že zrušení zástavního práva ze strany věřitele Alcom Alval s.r.o. odpovídalo oboustrannému projevu vůle žalobce a jmenované společnosti směřujícímu k zániku závazku, čímž byly naplněny podmínky pro vyúčtování zaniklého závazku na účet ostatních výnosů, resp. byly naplněny podmínky ust. § 23 odst. 3 bodu 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen ZDP). Žalobce poukázal na rozdílnost povahy závazku vzniklého úvěrem a zástavního práva, zejména poukázal na akcesorickou povahu zástavního práva. Právní úkony směřující k zániku zástavního práva nemohly podle něj zpochybnit trvání závazkového vztahu. Žalobce ani společnost Alcom Alval s.r.o. neměli nikdy vůli ukončit závazkový vztah a nikdy ji také neprojevili.
- 2) Žalobce v rámci odvolacího řízení navrhoval provedení důkazů výsledkem svědků Ing. L. Ř. a M. Ř., a to právě k otázce vůle ukončit závazkový vztah. Žalovaný však tento požadavek na doplnění důkazů jako bezpředmětný odmítl, což žalobce považuje za procesní pochybení a zkrácení svých práv.
- 3) Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že nemá pochybnosti o správnosti provedení redukce cizích pasiv v roce 2008, když z provedeného důkazního řízení vyšlo najevo, že domnělým právním důvodem pro provedení odpisu bylo promlčení závazku, které se však ukázalo právně irelevantní. Jiný právní důvod k odpisu závazku na straně žalobce neexistoval. Účetní zápisy pouze zaznamenávají a deklarují úkony, které byly realizovány a události, které nastaly v ekonomickém životě účetní jednotky. Samotné účetní zápisy nejsou a ani nemohou být projevem vůle směřujícím k zániku závazku, jak tvrdí žalovaný. Jediným právním důvodem pro odpis závazku žalobcem bylo promlčení závazku. Jestliže se následně ukázalo, že tento odpis v účetnictví žalobce byl chybný, měl žalovaný dospět k závěru, že účetnictví žalobce má být opraveno a závazek v účetnictví opětovně zachycen, což by věrně odráželo ekonomickou realitu. Snaha správce daně, resp. žalovaného dovodit z provedených důkazů existenci projevu vůle u žalobce směřující k úmyslnému odpisu závazku jde nad rámec skutkových zjištění.
- 4) Podle ust. § 23 odst. 3 písm. a) bod 14. ZDP se základ daně zvyšuje o částku závazku zachyceného v rozvaze, který zanikl jinak než jeho splněním, započtením, splnutím práva s povinností u jedné osoby, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem, že se dosavadní závazek nahrazuje závazkem novým nebo narovnáním. Jak potvrdil žalovaný (str. 10 odstavec 2 napadeného rozhodnutí) závazek žalobce v roce 2008 trval. Jelikož tedy nezanikl, nemohl žalobci vzniknout ani zdanitelný příjem. Pokud by žalobce neměl v úmyslu závazek splnit, na jeho existenci by tento záměr neměl žádný právní vliv a závazek by i nadále trval.

Žalovaný ve vyjádření uvedl

k žalobnímu bodu 1): Podle ust. § 23 odst. 10 ZDP se pro zjištění základu daně z příjmů právnických osob vychází z účetnictví daňového subjektu. Pouhá vůle stran ponechat promlčený úvěrový závazek do budoucna bez úhrady by bez patřičného provedení formou účetních zápisů neměla vliv na výši daně z příjmů. V účetních výkazech bývají zcela běžně promítnuty závazky, u kterých již uplynula promlčecí lhůta. Má-li účetní jednotka takové závazky evidovány v účetnictví, měla by k nim zaujmout stanovisko při inventarizaci závazků. Pokud takový závazek uznává a předpokládá, že jej v budoucnu uhradí, měla by jej i nadále v účetnictví evidovat. Naopak v případě, že uvedený závazek již nemá v úmyslu uhradit, měla by jej odepsat. Odpis závazku však není povinností účetní jednotky. Pokud se účetní

jednotka rozhodne pro odpis promlčeného závazku, musí jej provést ve prospěch účtové třídy 6 – výnosy. Tím, že žalobce provedl v rámci účetnictví odpis promlčeného úvěrového závazku, projevil jasně svou vůli v budoucnu daný závazek neuhradit. Až tato skutečnost měla zásadní význam pro zdanění. Žalovaný dále zdůraznil, že odpis promlčeného závazku nemusí být doprovázen odpisem pohledávky na straně věřitele.

k žalobnímu bodu 2): Žalobce nesouhlasí s žalobním tvrzením, neboť není pravdou, že by provedení navrhovaných důkazů odmítl jako bezpředmětné. V napadeném rozhodnutí se s tímto návrhem žalobce na doplnění dokazování vypořádal tak, že svědecké výpovědi jsou v daném případě bezpředmětné, neboť by osvědčovaly již osvědčené a rozhodné skutečnosti stran vzniku a existence závazku, což byla otázka zásadního a právního významu v posuzované věci. Podle žalobce jsou z uvedeného jasně seznatelné důvody, proč neprovedl navržené svědecké výpovědi. Žalovaný se s neprovedením navrhovaných důkazů řádně vypořádal a žalobcova práva tím nemohla být porušena.

k žalobnímu bodu 3): Žalovaný odmítl tvrzení, že nesprávně vyhodnotil zjištěný skutkový stav. Jestliže se žalobce rozhodl pro odpis promlčeného závazku, měl povinnost tuto svou vůli provést v účetnictví. Podle postupu stanoveného v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 019 (bod 4.1.3.) se zaniklé závazky vyúčtují na příslušný účet ostatních výnosů s výjimkami zde uvedenými. Žalobce postupoval v rozporu s právními předpisy, když odúčtování úvěrového závazku provedl na rozvahových účtech místo na účtech výsledkových. I přesto však svou vůli nebýt úvěrovým závazkem dále vázán seznatelně projevil. Nelze přijmout ani argumentaci žalobce, podle níž odpis závazku v účetnictví byl chybný, jelikož byl proveden na základě domnělého právního důvodu, za který žalobce považoval promlčení závazku.

k žalobnímu bodu 4): Žalobce z ust. § 23 odst. 3 písm. a) bodu 14 ZDP dovozuje, že mu nemohl vzniknout zdanitelný příjem. Žalovaný zejména zdůraznil, že citované ustanovení nabylo účinnosti až dne 1.1.2015, takže je nelze na posuzovanou věc aplikovat, a proto tak správce daně ani žalovaný neučinili. Dále zdůraznil, že promlčený závazek sám o sobě nelze označit za zaniklý, čemuž odpovídá také konstrukce ust. § 23 odst. 3 písm. a) ZDP. Aplikace tohoto ustanovení však není možná, jedná-li se o promlčený závazek z titulu úvěru nebo půjčky, když ke zdanění promlčeného závazku z úvěru nebo půjčky dochází až ve zdaňovacím období, ve kterém došlo k jeho odpisu. Vznesená žalobní námitka je proto irelevantní. Nesprávný je i názor žalobce, že mu v daném případě nevznikl zdanitelný příjem. Žalovaný trvá na tom, že odúčtováním úvěrového závazku dosáhl žalobce příjmu, který podléhá dani z příjmů právnických osob. Poukázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) ze dne 12.1.2006 č.j. 2 Afs 42/2005-136 a dále na rozsudek NSS ze dne 22.8.2013 č.j. 1 Afs 11/2013-88. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen s.ř.s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s.ř.s.).

Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že správce daně zahájil u žalobce dne 28.11.2011 daňovou kontrolu na daň z příjmů za zdaňovací období let 2008, 2009 a 2010. Provedenou kontrolou bylo zjištěno odúčtování závazku ve výši 59.303.000,- Kč evidovaného v účetní evidenci, které bylo provedeno zápisem k datu

31.12.2008. Z dokladů, které žalobce k tomuto účetnímu případu doložil, správce daně zjistil, že závazek vznikl z titulu úvěrové smlouvy uzavřené dne 11.8.2002 mezi Moravia bankou a.s. jako věřitelem a žalobcem (vystupujícím v té době pod dřívějším obchodním jménem Gustav s.r.o.) jako dlužníkem. K zajištění pohledávky bylo dne 11.8.1992 zřízeno zástavní právo k nemovitostem ve vlastnictví žalobce. Pohledávka přešla postupně formou postoupení pohledávky z původního věřitele Moravia banka a.s. na společnost Česká finanční s.r.o. a dále na společnost INMEFIN, s.r.o. K datu 15.11.2005 se stala věřitelem z titulu této pohledávky společnost Alcom Alval s.r.o., která je spojenou osobou s žalobcem ve smyslu ust. § 23 odst. 7 ZDP. Na základě doručení Oznámení o postoupení pohledávky společnosti Alcom Alval s.r.o. žalobce provedl účetní zápis z titulu zaúčtování závazku, které v jeho účetnictví nebylo dosud evidováno, a zaúčtoval tak závazek do svého účetnictví. Toto zaevidování provedl žalobce v roce 2005. Tento účetní závazek byl v evidenci žalobce až do konce zdaňovacího období roku 2008. Zástavní právo sloužící k zajištění pohledávky bylo na základě dohody žalobce a věřitele Alcom Alval s.r.o. zrušeno, a to ve stejném účetním období roku 2008. Správce daně vyhodnotil, že odpis závazku byl proveden nesprávně, když snížil stav účtů 325001- ostatní závazky a souvztažně účtoval na účet 429999 neuhrazená ztráta z minulých let, což je v rozporu s ustanovením Českého účetního standardu č. 19, bodu 4.1.3, podle kterého se právní zánik závazku zaúčtuje ve prospěch účtové třídy 6 – výnosy souvztažně ve prospěch závazkového účtu. Na základě uvedených závěrů daňové kontroly byl žalobci vydán dne 7.9.2012 pod č.j. 119943/12/358912800486 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

První žalobní bod krajský soud důvodným neshledal. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je jednoznačné, že žalovaného nevedlo k závěru o projevu vůle žalobce a společnosti Alcom Alval s.r.o. směřujícímu k zániku závazku pouze zrušení zástavního práva, ale také to, že na tuto právní skutečnost navázal úkon žalobce provedený v jeho účetnictví, a to odpis úvěrového závazku k 31.12.2008, tedy k datu bezprostředně navazujícímu na zrušení zástavního práva, přičemž obě tyto skutečnosti nastaly ve stejném zdaňovacím období roku 2008. Argumentace žalobce tvrzením, že on ani společnost Alcom Alval s.r.o. neměli nikdy vůli ukončit závazkový vztah a tuto neprojevili, je podle názoru krajského soudu v přímém rozporu s úkony provedenými v účetnictví žalobce, tj. s odpisem úvěrového závazku. Žalobce sám uvedl, jak v průběhu daňového řízení, tak následně v podané žalobě, že důvodem, pro který přistoupil k odpisu úvěrového závazku ze svého účetnictví, bylo to, že jej považoval za zaniklý z důvodu promlčení. Z tohoto jeho právního názoru, byť se následně ukázal nesprávným, nelze logickým úsudkem dovodit jiný závěr, než že žalobce neměl v úmyslu společnosti Alcom Alval s.r.o. jako věřiteli závazek uhradit. Odpis úvěrového závazku v účetnictví žalobce je svých charakterem jednostranným úkonem žalobce vyjadřujícím jednoznačně jeho vůli, a proto nebylo zapotřebí tento úkon žalobce konfrontovat s účetnictvím firmy Alcom Alval s.r.o., jak žalobce navrhoval, mimo jiné také u ústního jednání před krajským soudem.

Ani druhý žalobní bod krajský soud důvodným neshledal. Žalovaný se s důvody, pro které nepřistoupil k provedení důkazu výsledkem navržených svědků Ing. L. Ř. a M. Ř. k otázce vůle ukončit závazkový vztah, vypořádal na str. 12 napadeného rozhodnutí sice stručným, ale přezkoumatelným a dostačujícím

způsobem. Jeho argumentaci je totiž nutno vnímat v kontextu skutečnosti, že žalobce a společnost Alcom Alval s.r.o. byly v průběhu daňového řízení osobami spojenými ve smyslu ust. § 23 odst. 7 ZDP. Jejich spojitost přitom spočívala v tom, že Ing. L. Ř. a M. Ř. byli v posuzované době jednateli jak žalobce, tak společnosti Alcom Alval s.r.o. Závěr žalovaného, že osoby navržené jako svědci by pouze osvědčovaly již osvědčené a rozhodné skutečnosti, a proto jsou jejich výpovědi bezpředmětné, je zcela logicky odůvodněn dvojedinou rolí těchto osob v posuzovaném řízení. Postup žalovaného nelze rovněž hodnotit ani jako procesní pochybení či krácení práv žalobce, když je zcela v souladu s judikaturou NSS (viz rozsudek NSS ze dne 26.1.2011 č.j. 5 Afs 6/2010-101), podle níž výpověď fyzické osoby o záležitostech žalobce jako subjektu, jehož je tato osoba statutárním orgánem, nemůže být hodnocena ani v daňovém řízení jako výpověď svědka. Postavení svědka v jakémkoliv řízení (ať už správním či soudním) se obecně vyznačuje především tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoli svědka samotného. Proto ani krajský soud nepřistoupil k žalobcem navrhovanému výslechu Ing. L. Ř. a M. Ř.

K žalobnímu bodu 3) odkazuje krajský soud na argumentaci uvedenou v rámci vypořádání žalobního bodu 1), když oba žalobní body jsou víceméně totožné. Krajský soud se neztotožňuje s argumentací žalobce, že účetní zápisy nejsou projevem jeho vůle, v dané věci vůle směřující k zániku závazku. Na základě obsahu správního spisu, jakož i tvrzení žalobce samotného má krajský soud za prokázané, že právním důvodem odpisu závazku bylo jeho promlčení, v němž žalobce spatřoval právní skutečnost způsobující zánik závazku. Jestliže byl žalobce přesvědčen o tom, že závazek zanikl, nemohl mít současně vůli tento závazek v budoucnu uhradit. Projev jeho vůle byl zcela jednoznačný. Skutečnost, že se následně ukázal právní názor žalobce o zániku závazku nesprávným, nemá na předchozí projev jeho vůle žádný vliv a není to důvodem k jinému postupu správce daně a žalovaného, než jaký zvolili, neboť ve smyslu ust. § 23 odst. 10 ZDP mají povinnost vycházet při zjišťování základu daně z účetnictví vedeného daňovým subjektem. Žalobcův požadavek, aby byl správcem daně, resp. žalovaným na základě zjištěného skutkového stavu a jeho právního posouzení vyzván k opravě účetnictví a opětovnému zapsání závazku v něm, jde nad rámec platné právní úpravy. Proto ani tento žalobní bod krajský soud důvodným neshledal.

Ve vztahu ke čtvrtému žalobnímu bodu se krajský soud především zcela ztotožňuje s názorem žalovaného, že argumentací žalobce zdůrazňované ust. § 23 odst. 3 písm. a) bod 14 ZDP nabylo účinnosti až dne 1.1.2015, a proto nemohlo být vůbec aplikováno. Tuto část žalobního bodu proto krajský soud považuje za zcela nepřípadnou. V další části žalobce tvrdí, že dospěl-li žalovaný k názoru, že závazek žalobce v roce 2008 trval, nemohl žalobci vzniknout zdanitelný příjem. Také tato žalobní námitka byla soudem vyhodnocena jako nedůvodná. Odkazuje přitom na konstantní judikaturu správních soudů, zejména rozsudky NSS ze dne 12.1.2006 č.j. 2 Afs 42/2005-136 a ze dne 22.8.2013 č.j. 1 Afs 11/2013-88. V prvním z uvedených rozsudků NSS dospěl k závěru, že příjmem podléhajícím dani z příjmů je zvýšení majetku daňového poplatníka. Tato základní teze byla dále rozvedena v druhém z označených rozsudků NSS, v němž bylo vyloženo, že pokud daňový subjekt předmětný závazek převzal do svého účetnictví a následně o něm účtoval a vykazoval jej na straně pasiv, je nepochybné, že při odúčtování tohoto závazku vzniklo daňovému subjektu určité „obohacení“ spočívající v tom, že mu odpadla

povinnost předmětný závazek hradit. S těmito závěry se krajský soud zcela ztotožňuje a v posuzované věci neshledal žádné právní a skutkové důvody, pro které by se od nich měl odchýlit. Na základě uvedeného má krajský soud za to, že postup správce daně i žalovaného byl v souladu s platnou právní úpravou a v souladu se základními zásadami logického úsudku.

Na základě shora uvedené argumentace krajský soud podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v souvislosti s tímto soudním řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 9. září 2015

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu