



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně **obchodní společnosti Východočeská plynárenská, a.s., se sídlem v Hradci Králové, Pražská 702, zast. obchodní společností VORLÍČKOVÁ PARTNERS, s.r.o., se sídlem v Praze 1, Jungmannova 31, proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 23. ledna 2012, čj. 456/12-1200-602199, t a k t o :**

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žalobkyně je povinna zaplatit žalovanému náklady řízení ve výši 1 587,50 Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Žalobkyně se včas podanou žalobou domáhala zrušení shora uvedeného rozhodnutí, jímž Finanční ředitelství v Hradci Králové zamítlo její odvolání do dodatečného platebního výměru na daň z příjmů za zdaňovací období roku 2008 a napadené rozhodnutí potvrdilo.

V žalobě uvedla, že důvodem podání žaloby bylo rozpuštění položky v jejím účetnictví ve výši 50 885 265 Kč a to jako položky snižující základ daně z důvodu právní neexistence závazku. K věci uvedla, že v roce 1993 uzavřel Český plynárenský podnik, s.p. (dále jen „ČPP“), se svým distribučním odštěpným závodem

v Hradci Králové obchodní dohodu o dodávce a odběru zemního plynu, přičemž podstatná část za tuto dodávku ve výši 230 885 265 Kč byla uhrazena, k úhradě zbytku ve výši 50 885 265 Kč již ze strany odštěpného závodu nedošlo. Ve vnitropodnikovém účetnictví odštěpného závodu tak byl k 1. 1. 1994 evidován závazek vůči ČPP. K tomuto datu došlo také k založení žalobkyně, přičemž její jmění tvořil hmotný a nehmotný majetek, který na ni přešel v souvislosti s privatizačním projektem státního podniku. Následně dne 20. 1. 2004 byla tato pohledávka ČPP za distribučním odštěpným závodem postoupena na JUDr. P. K., který započal její soudní vymáhání. Konečné rozhodnutí ve věci vydal Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 21. 2. 2008, čj. 32 Cdo 2801/2007-323, s konstatováním, že žalobci (JUDr. K.) nesvědčí hmotné právo, neboť ten se jako postupník nestal věřitelem vymáhané pohledávky, protože jakákoliv dohoda mezi státním podnikem a vnitřní složkou podniku nemohla založit závazkový právní vztah. Žalobkyně k tomu uvedla, že vzhledem k tomu, že neměla závazek ve výši 50 865 256 Kč vůči ČPP, nemohlo ani dojít k následnému právně účinnému postoupení pohledávky na JUDr. P. K. Vzhledem k tomu, že daný závazek byl označen soudním rozhodnutím za neexistující, odúčtovala jej v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2008 v plné výši do výnosů, čímž dostála účetní zásadě věrného a poctivého obrazu účetnictví vyžadované ust. § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“).

Žalobkyně uvedla, že zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) neobsahuje žádnou definici pojmu příjem. Z důvodové zprávy však vyplývá, že dani z příjmů podléhají zásadně veškeré příjmy, s výjimkou příjmů plynoucích z činností, které nemohou být předmětem právně účinné smlouvy. V případě výše uvedeného odúčtování závazku se jedná o příjem, který je předmětem právně neúčinné smlouvy a jako takový zdanění nepodléhá. Žalobkyně rovněž odkázala na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 42/2005, dle kterého příjem podléhající dani z příjmů musí znamenat skutečné a nikoliv pouze zdánlivé zvýšení majetku poplatníka.

Rozhodnutí žalovaného označila žalobkyně za nezákonné, neboť spočívalo na nesprávném právním posouzení. Žalovaný se totiž neřídil pravomocným rozhodnutím soudů, z nichž vyplynulo, že závazek, který žalobkyně evidovala, platně nevznikl a tedy ani nikdy neexistoval a to v důsledku neplatnosti právního titulu. Přitom žalovaný byl touto předběžnou otázkou ve smyslu ust. § 99 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) vázán. Žalovaný přitom nesprávně odůvodňuje vznik a trvání závazku toliko na základě účetních předpisů a dokumentů, které však nemohly představovat titul pro vznik závazku.

Žalovaný se dle žalobkyně dopouští pochybení, když tvrdí, že žalobkyně inkasovala plnění od konečných zákazníků a to odkazem na rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové. Přitom se v tomto případě nejedná o skutkový stav zjištěný soudem, ale toliko o tvrzení JUDr. P. K.. Žalovaný se vůbec nevypořádal s námitkou žalobkyně, „že neprokázala své tvrzení o inkasu plnění od konečných zákazníků.“ Žalovaný zatím nepředložil žádný důkaz, že by tomu tak skutečně bylo, i

když jej stíhá důkazní břemeno. Žalobkyně totiž není povinna nést důkazní břemeno o negativní skutečnosti. Uvedla rovněž, že evidence v účetnictví není právním titulem pro vznik pohledávky, resp. závazku. Dle žalobkyně za příjem podléhající předmětné dani je nutno pokládat navýšení majetku daňového poplatníka. K tomu však se musí jednat o příjem skutečný nikoli toliko zdánlivý. V právní sféře poplatníka se musí reálně projevit, aby mohl být skutečně využitelný. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé.

Žalobkyně zdůraznila, že žalovaný odůvodňuje své tvrzení na základě účetnictví, které ovšem představuje toliko evidenci stavu majetku a není právním podkladem pro posouzení, zda konkrétní závazek skutečně existoval. Žalovaný tak pouze oznamuje, že žalobkyně obdržela od svého zřizovatele majetek. Nezabývá se však již právním titulem pro vznik závazku. Žalobkyně nepopírala, že s aktivy a pasivy uvedenými v účetnictví zacházela jako s řádně zaúčtovanými a že část svého závazku uhradila, byť v rozporu se skutkovým a právním stavem. Nicméně až v důsledku změny ve vlastnické struktuře žalobkyně došlo k revizi právních titulů pro vznik jednotlivých závazků a pohledávek, na základě nichž se žalobkyně rozhodla zbývajících část závazku nehradit.

K názoru žalovaného, že podkladem pro evidování předmětného závazku v účetnictví byl převod majetku a závazků na základě zakladatelské listiny, nikoliv účetní případ zaúčtovaný na základě vnitropodnikové směrnice, žalobkyně uvedla, že zakladatelská listina ze dne 13. 12. 1993 představuje dokument soukromoprávní povahy a v ní uvedené skutečnosti proto nepožívají ochrany presumpce správnosti, jak je tomu v případě aktů veřejnoprávních. Z toho důvodu nelze ani údaje v ní uvedené považovat za jediné správné. Povinnost formulovaná v zakladatelské listině se vztahuje k vloženému majetku, předpokladem přechodu práva povinností jsou však dvě základní kritéria, a to že práva a povinnosti souvisejí s vloženým majetkem a dále, že ke dni vzniku žalobkyně existují. Navíc zakladatelská listina o existenci závazku nehovoří.

Žalobkyně dále uvedla, že žalovaný zdůvodnil vznik závazku rozhodnutím zakladatele, aniž by se vyrovnal s existencí příslušné právní normy, o níž by svůj závěr opřel, takže jeho závěr nemá oporu v důkazních prostředcích. Žalovaný ani správce daně nedoložili rozhodnutí o privatizaci, které by vznik závazku včetně rozsahu závazku a uvedení sankce za jeho nesplnění spolu se zákonem požadovanými náležitostmi upravovalo. K tomu dále uvedla, že ust. 10a zákona č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby (dále jen „zákon o převodu majetku“) mělo být žalovaným posuzováno v rámci rozhodnutí o odvolání, neboť představovalo jeden z odvolacích bodů. Žalobkyně zdůraznila, že zákon o převodu majetku neupravuje a ani upravovat nemůže vznik a existenci práv a povinností, tj. pohledávek a závazků. Žalovaný opomíjí skutečnost, že vznik, změna a zánik závazkových vztahů náleží do oblasti soukromoprávní, a může být upravován pouze předpisy soukromého práva. Jestliže soudy rozhodly, že předmětný závazek neexistoval ex tunc, pak není možné tvrdit, že došlo k následnému přechodu na

žalobkyni. Odkázala přitom na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 96/2006, z něhož vyplývá, že tyto závazky přešly na úpadce na základě ust. § 15 odst. 1 zákona o převodu majetku a je tedy rozhodující, aby k rozhodnému datu existovaly. Žalobkyně odmítla tvrzení, dle kterého není podstatný právní důvod vzniku závazku, nýbrž faktický stav.

Žalovaný se dle žalobkyně nesprávně vypořádal s institutem předběžné otázky. Právně závazným výrokem soudů dle žalobkyně totiž bylo, že závazek ve výši 50 885 265 Kč nikdy neexistoval. Tento výrok dle ní proto představuje předběžnou otázku, kterou je žalovaný ve věci vázán. Odkázala přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 64/2009, dle něhož správce daně není příslušný a priori k posuzování platnosti či neplatnosti smluv, o této otázce přísluší rozhodovat soudům v nalézacím řízení. Správce daně je povinen respektovat tato rozhodnutí, která neplatnost vysloví, neučiní-li tak, lze je důvodně vinit z nezákonného postupu a v důsledku toho i ze zavinění přeplatku.

Žalobkyně uzavřela, že pro existenci právního úkonu musí být především splněny zákonem předvídané podstatné znaky, které v případě jejich nedodržení mají za následek neexistenci právního úkonu. Právě z důvodu nesplnění podstatných znaků právní úkon nenastal a tedy nemohl existovat, jak potvrzují jednotlivé soudy. Důvodem byla právní nemožnost vzniku závazkového vztahu mezi tímž subjektem, která měla za následek nedostatek aktivní legitimace, tedy stav, kdy žalobkyni hmotné právo nesvědčí.

Žalobkyně rovněž uvedla, že dle ust. § 147 odst. 4 daňového řádu se považuje protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností za odůvodnění dodatečného platebního výměru. Správce daně ovšem odůvodnil nejenom výsledek postupu, ale i samotný dodatečný platební výměr. Způsobil tím nejednotnost ve svém postupu, neboť svůj závěr tak odůvodnil ve dvou rozhodnutích současně.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobkyně, která vznikla k 1. 1. 1994 jako nová společnost, inkasovala plnění od konečných zákazníků místo distribučního odštěpného závodu. Z částky Kč 230 885 265 zahrnuté v zahajovací rozvaze v položce krátkodobé závazky uhradila pouze 80 % (tj. Kč 180 000 000) na bankovní účet ČPP a zbylou část ve výši Kč 50 885 265, neuhradila a nadále evidovala ve svém účetnictví. Předmětná částka je uváděna ve výročních zprávách v letech 1999 až 2001 jako závazek vůči ČPP s odkazem na nezaplacenou cenu za dodávku plynu v prosinci 1993. Dne 21. 1. 2004 byla pohledávka ČPP za distribučním odštěpným závodem (od 1.1.1994 již za žalobkyní) ve výši Kč 50 885 265 postoupena na JUDr. K., který započal se soudním vymáháním pohledávky a podal žalobu na plnění, kterou se domáhal jejího uhrazení na žalobkyni.

Žalovaný konstatoval, že vzhledem k tomu, že soudy popřely existenci postupované pohledávky, je předmětem sporu skutečnost, zda zaúčtovaný odpis (neexistujícího) závazku do výnosů je součástí základu daně či nikoliv.

Dále žalovaný uvedl, že ze zahajovací rozvahy sestavené ke dni 1. 1. 1994 vyplývá, že žalobkyně od Fondu národního majetku ČR, jako zakladatele, obdržela aktiva netto celkem ve výši Kč 1 923 256 tis. v podobě nehmotného investičního majetku, hmotného investičního majetku, finančních investic, zásob, krátkodobých pohledávek, finančního majetku a ostatních aktiv. K přiděleným aktivům byly určeny jako zdroj jejich krytí pasiva v celkové výši Kč 1 923 256 tis., přičemž vlastní jmění žalobkyně činilo Kč 1 227 058, z toho základní jmění (kapitál) Kč 960 602 tis., související cizí zdroje byly vykázány ve výši 693 402 tis., z toho závazky z obchodního styku ve výši Kč 663 410 tis. V uvedených závazcích z obchodního styku byl zahrnut závazek vůči ČPP za dodaný plyn ve výši Kč 230 885 265.

Dále žalovaný uvedl, že v souladu se základními zásadami vedení podvojného účetnictví podle zákona o účetnictví, Opatření Federálního ministerstva financí č.j. V/20 100/1992 ze dne 15. 7. 1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele a Opatření č.j. V/1-31 388/1992 ze dne 29. 12. 1992, kterým se stanoví uspořádání položek rozvahy a výkazů zisků a ztrát a jejich obsahové vymezení pro podnikatele, tj. předpisů platných v době vzniku daňového subjektu, se položky aktiv netto celkem a pasiv celkem musí rovnat. Nebylo tedy možné, aby žalobkyně při svém vzniku získala aktiva, ale hodnota pasiv by celkové částce aktiv neodpovídala, jak i dokládá zahajovací rozvaha k 1. 1. 1994. Žalovaný zdůraznil, že právě hodnoty uvedené v zahajovací rozvaze vypovídaly o stavu převzatých aktiv a pasiv. Zahajovací rozvaha žalobkyně k 1. 1. 1994 nebyla sestavena na základě činnosti za konkrétní účetní období, ale vypovídala o stavu majetku a jeho zdrojích krytí, které byly žalobkyni přiděleny při založení. Výše vlastních i cizích zdrojů vyplynula z rozhodnutí zakladatele. Zahajovací rozvaha je tak podkladem pro zachycení počátečních stavů majetku a závazků na konkrétních rozvahových účtech. Je to výchozí bod pro nově vzniklou společnost, na základě kterého byly např. otevřeny účetní knihy s počátečními zůstatky vycházejícími ze zahajovací rozvahy. Na tyto počáteční stavy navazovaly následně prováděné účetní zápisy o účetních případech vzniklých v účetním období roku 1994.

Dle žalovaného není sporu o tom, že žalobkyně převzatá aktiva (majetek) a pasiva, a to včetně závazku vůči ČPP ve výši Kč 230 885 265 zahrnula do zahajovací rozvahy, a že položka ve výši Kč 230 885 265 tvořila počáteční stav účtu týkajícího se závazků z obchodního styku k 1. 1. 1994. Následně se stav těchto převzatých závazků snížil, neboť žalobkyně závazek z větší části ČPP uhradila. Zbývajících neuhrazenou část Kč 50 885 265 Kč evidovala ve svém účetnictví až do roku 2008, tj. 14 let. V roce 2008 závazek na základě soudních rozsudků zaúčtovala do výnosů (tento postup uvádí Český účetní standard pro podnikatele č. 019, bod 4.1.3.), neboť již bylo zřejmé, že zbývajících část závazku nebyla povinna hradit. Tím jí vznikl účetní případ, na základě kterého došlo k odpisu závazku do výnosů.

Není sporu o tom, jak žalovaný dále uvedl, že žalobkyně o závazku účtovala, tedy zachytila skutečnost, která se stala předmětem účetnictví daňového subjektu. Převod majetku a závazků z ČPP na žalobkyni byl uskutečněn podle zákona o převodu majetku. V § 2 tohoto zákona je uvedeno, že majetkem podniku pro účely tohoto zákona je souhrn věcí a finančních prostředků, ke kterým má podnik právo hospodaření nebo které jsou v jeho vlastnictví, jakož i souhrn práv, jiných majetkových hodnot a závazků podniku. Jak vyplývá z důvodové zprávy k tomuto zákonu, a to konkrétně k § 2, v tabulce nazvané „Bilance státního podniku“, převáděný majetek a zdroje jeho krytí měly vliv na výpočet výše vlastního jmění (kapitálu) žalobkyně resp. základního jmění (základního kapitálu). Pokud by nebyl převáděn závazek ve výši Kč 230 885 265, žalobkyně by vykazala nižší cizí zdroje krytí majetku, a to by mělo vliv na výši vykázaného vlastního jmění k 1. 1. 1994 (o předmětnou částku by bylo vyšší), potažmo i na výši základního jmění (kapitálu), které je zapisováno do obchodního rejstříku. Podkladem pro evidování předmětného závazku v účetnictví žalobkyně je převod majetku a závazků odštěpného závodu v Hradci Králové na nově vzniklou akciovou společnost (žalobkyně) na základě zakladatelské listiny a nikoliv účetní případ zaúčtovaný na základě pouhé vnitropodnikové dohody. Skutečnost je taková, že ČPP dodal zemní plyn do plynovodní sítě distribučního odštěpného závodu v Hradci Králové a ten plyn odebral. Následně práva a povinnosti tohoto závodu v rámci privatizace přešla na žalobkyni, která závazek za odebraný plyn vůči ČPP uhradila pouze částečně. Žalovaný uvedl, že otázka, zda konkrétní závazek či právo souvisí s privatizovaným majetkem, je otázkou skutkového zjištění a nikoliv otázkou právní. Zákon o převodu majetku státu nehovoří o přímé či nepřímé souvislosti s privatizovaným majetkem a neklasifikuje ani souvislost závazku s majetkem. Rozhodující je, zda závazek souvisí s privatizovaným majetkem, bez ohledu na to, v čem tato souvislost spočívá, respektive čím je tato souvislost daná (např. předmětem činnosti, nebo organizačním začleněním či souvislostí s jinou organizační jednotkou nebo finančním propojením s takovou jednotkou a pod). Podle ustanovení § 15 odst. 1 zákona o převodu majetku s vlastnickým právem k privatizovanému majetku přecházejí na jeho nabyvatele i jiná práva a závazky související s privatizovaným majetkem. Podstatný není právní důvod vzniku závazku, ale jeho posouzení z hlediska faktického stavu, tedy vazba závazku na privatizovaný majetek státu. V daném případě předmětný závazek s privatizovaným majetkem souvisel, neboť byl součástí zakladatelské listiny, a na základě té byl i součástí privatizovaného majetku, který byl vložen do základního jmění žalobkyně. Majetek je pro účely citovaného zákona vymezen v § 2 jako souhrn věcí a finančních prostředků, ke kterým má podnik právo hospodaření nebo které jsou v jeho vlastnictví, jakož i souhrn práv, jiných majetkových hodnot a závazků podniku. Jestliže žalobkyně nabyla v rámci svého vzniku majetek ve formě pohledávek za zákazníky odštěpného závodu ČPP pak závazek uhradit inkasovanou cenu za dodaný plyn je nesporně závazkem, který s tímto privatizovaným majetkem souvisel. Z toho žalovaný dovodil, že se nejedná o fiktivní účetní položku, proto tvrzení žalobkyně, která prostřednictvím neexistence právního úkonu dovozuje neexistenci předmětného závazku, nelze akceptovat. Nejedná se o fiktivní závazek, ale o prokazatelně neuhrazený závazek související s privatizací odštěpného závodu,

který přešel na žalobkyni. Ta byla povinna v souladu s účetními předpisy platnými pro rok 1994 o něm k 1. 1. 1994 účtovat. Žalovaný považoval za nesporné, že v době převodu práv a povinností souvisejících s privatizovaným majetkem na žalobkyni předmětný závazek přešel a především jako k existujícímu závazku žalobkyně přistupovala (hradila ho). Jestliže byl závazek ve výši Kč 230 885 265 součástí privatizovaného majetku (a to žalobkyně nerozporovala), pak v souladu se zásadou bilanční kontinuity se jeho zaúčtování promítlo do hodnoty privatizovaného majetku. Pokud v roce 2008 nastala skutečnost, že část tohoto závazku ve výši Kč 50 885 265 žalobkyně zaúčtovala do výnosů, protože již tuto částku nebyla povinna hradit, pak se jedná o výnos, který se zároveň stal předmětem daně v souladu s ustanovením § 23 odst. 2 a 10 zákona o daních z příjmů. Tím, že žalobkyně nemusela hradit Kč 50 885 265, došlo k navýšení jejího majetku, tj. k výnosu, který podle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů podléhá dani.

Žalovaný dále uvedl, že správce daně požadoval na žalobkyni veškeré důkazní prostředky, které souvisely s transformací státního podniku, a podklady, na základě kterých bylo o závazku vůči ČPP, účtováno. Žalobkyně předložila pouze zahajovací rozvahu k 1. 1. 1994 a v další odpovědi na výzvu v souvislosti s dodatečným daňovým přiznáním k dani z příjmů právnických osob za rok 2009 pouze výpis z hlavní knihy – účet 648004 za rok 2008, na kterém je zachyceno zaúčtování závazku ve výši Kč 50 885 265 do výnosů. Správce daně nezískával důkazní prostředky k inkasu plnění od konečných zákazníků, protože nastíněnou skutečnost v rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 10. 2005, č.j. 34 Cm 12/2004-216, žalobkyně nerozporovala.

Při nařízeném jednání zástupce žalobkyně uvedl, že dle § 18 zákona o daních z příjmů jsou předmětem této daně příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Žalobce však žádného takového příjmu nedocílil, když v účetnictví evidovaný výnos nevznikl ani z činnosti, ani z nakládání s majetkem. Jiná situace by nastala, kdyby v průběhu existence a činnosti žalobce došlo k zániku právoplatného závazku. V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5Afs 45/2011 a citoval z něho. Dále zástupce žalobkyně vznesl řadu argumentů pro podporu svého tvrzení, že závazek hradit spornou částku neexistoval, a proto žalobkyně správně svým postupem opravila chyby, které vykazovalo účetnictví. Dále polemizoval s opačnými závěry žalovaného, které podle názoru žalobkyně vyplývají z nepochopení zákona o účetnictví. Podle žalobkyně neexistoval závazek tak, jak byl obsažen v privatizačním projektu, a proto v něm byl obsažen nezákonně. Dále uvedl, že nesouhlasí s tím, že by tento závazek byl od počátku neplatný, ale tvrdí, že byl nicotný, neboť byl uzavřen mezi samotným státním podnikem a jeho odštěpným závodem, který neměl subjektivitu. Tento závazek tudíž postrádá účastníky závazkového vztahu na straně přebírajícího. Zejména pak zpochybnil závěry žalovaného, že závazek existoval jenom proto, že o něm žalobkyně účtovala. S ohledem na argumenty shora uvedené vyslovil zástupce žalobkyně nesouhlas se závěry žalovaného, že v r. 2008 zmíněný závazek zanikl. Podle žalobkyně nemohlo dojít ani k přírůstku majetku, neboť Fond národního

majetku na žalobkyni žádný závazek fakticky nepřevodl. Dále poukázal i na morální aspekt celé věci a uvedl, že žalobkyně pokládá za zjevně nesprávné, aby byla zdaněna za něco, co nebylo resp. nemělo být v jejím účetnictví a k této chybě došlo nikoliv jejím zaviněním. V závěru potom ještě poukázal na procesní pochybení správce daně, který výsledek postupu k odstranění pochybnosti uzavřel pouze úředním záznamem, nikoliv protokolem.

Pověřená pracovnice žalovaného uvedla, že pokud jde o skutkový stav věci, v plném rozsahu odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí i vyjádření žalovaného k žalobě. Pokud jde o procesní námitku uvedla, že s ní se žalovaný obšírně zabýval na straně 12 rozhodnutí napadeného žalobou i ve svém vyjádření. V těchto písemnostech reagoval i na námitku, proč byl odůvodněn i platební výměr. Dále pak podrobněji rozvedla základní sporné body mezi účastníky, reagovala na námitku zástupce žalobkyně, proč se žalovaný přiklonil k závěru, že měla být část závazku upravena v účetnictví zahrnutá do základu daně a daně roku 2008. Zdůraznila, že právě v tomto roce došlo k rozhodnutím, završeným rozsudkem Nejvyššího soudu. Tvrdila, že Nejvyšší soud se nezabýval existencí pohledávky jako takové, což vyplývá ze samotného odůvodnění rozhodnutí i závěru Nejvyššího soudu vysloveného v jeho rozsudku. Na podporu stanoviska žalovaného vyjádřeného v rozhodnutí i ve stanovisku k žalobě pak odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu tak, jak je žalovaný citoval ve svých vyjádřeních k žalobě.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.

Ze správního spisu vyplynulo, že se ČPP zavázal v roce 1993 dodávat do plynovodní sítě distribučního odštěpného závodu v Hradci Králové za úplatu zemní plyn. Odštěpný závod jej pak dále dodával konečným spotřebitelům. Podstatnou část svého závazku za dodávku plynu odštěpný závod uhradil. Následně dne 13. 12. 1993 byla formou notářského zápisu sepsána zakladatelská listina žalobkyně, z níž vyplynulo, že na žalobkyni přecházejí dnem jejího vzniku vlastnická práva k movitému i nemovitému (hmotnému) majetku a spolu s tímto hmotným majetkem na ni přecházejí i všechna práva a povinnosti související s vkládaným majetkem, s výjimkou práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví. Dále krajský soud ze správního spisu zjistil, že ve vnitropodnikovém účetnictví žalobkyně byl evidován závazek ve výši 50 885 265 Kč. Dále k datu 20. 1. 2004 postoupil ČPP svoji pohledávku za žalobkyní ve výši 50 885 000 Kč postupníkovi, JUDr. P. K. a ten započal její vymáhání soudní cestou. Ve věci pak rozhodoval Krajský soud v Hradci Králové, Vrchní soud v Praze a následně Nejvyšší soud se závěrem, že jakákoliv dohoda mezi státním podnikem a jeho odštěpným závodem nemohla založit závazkový vztah. Žalobkyně pak na základě těchto závěrů soudů prezentovaných ve vydaných rozsudcích rozpustila položku ve svém účetnictví ve

výši 50 885 265 Kč a to jako položku snižující základ daně z důvodu právní neexistence závazku.

Dále je z obsahu správního spisu zřejmé, že žalobkyně na základě dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů za předmětné zdaňovací období zvýšila původně vyměřenou daňovou ztrátu ve výši 93 030 048 Kč o 50 885 265 Kč na celkovou částku 143 915 313 Kč, neboť do položek snižujících základ daně na řádku 112 dodatečného daňového přiznání zahrнула hodnotu ostatních provozních výnosů, které vznikly rozpuštěním (odpisem) závazku vůči ČPP. Uvedený výnos tedy žalobkyně zařadila jako příjem, který nepodléhá zdanění s tím, že je předmětem právně neúčinné smlouvy. Žalobkyně pak při ústních jednáních před správcem daně předložila jednak kopie soudních rozsudků a dále účetní závěrku za rok 1994 a jeden list návrhu dodatku ke změně rozhodnutí o privatizaci ČPP vydaného Ministerstvem financí České republiky dne 28. 5. 1997, který, jak v protokolu uvedla, nebyl schválen. Správce daně pak na základě dalších důkazů vyžádaných od krajského soudu a Ministerstva financí ČR pojal pochybnosti o daňovém tvrzení žalobkyně, a proto ji zaslal výzvu s žádostí o předložení důkazních prostředků k jejímu tvrzení. V odpovědi na výzvu pak žalobkyně předložila zahajovací rozvahu k 1. 1. 1994. Ze správního spisu je tedy zřejmé, že žalobkyně z částky 230 885 265 Kč zahrnuté v zahajovací rozvaze v položce krátkodobé závazky uhradila pouze 80 % a zbylou část ve výši 50 885 265 Kč, neuhradila a nadále evidovala ve svém účetnictví.

Z rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 21. 2. 2008, č.j. 32 Cdo 2801/2007-323 vyplynulo, že mezi ČPP a jeho vnitřní organizační jednotkou nemohou vznikat žádné právní závazky, neboť se jedná o jeden právní subjekt, a že žaloba JUDr. K. o zaplacení částky z titulu převedených pohledávek byla zamítnuta pro nedostatek věcné legitimace žalobce. Nejvyšší soud pak dospěl k závěru, že neexistence postupované pohledávky nemá za následek neplatnost postupní smlouvy, ale odpovědnost postupitele, přičemž jakákoliv dohoda mezi státním podnikem a vnitřní složkou podniku nemohla založit závazkový právní vztah.

Takto nastolený skutkový stav hodnotil krajský soud z pohledu zákona o daních z příjmů a zákona o účetnictví, když princip věcné a časové souvislosti upravuje z pohledu požadavků vedení účetnictví i daňových dopadů každý z těchto zákonů jednotlivě.

Zákon o účetnictví v ust. § 3 odst. 1 stanoví, že účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou jeho předmětem, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Tento zákon současně na účetních jednotkách vyžaduje vést účetnictví tak, aby podávalo věrný a poctivý obraz jeho předmětu (ust. § 7), přičemž účetnictví je průkazné, pokud byla provedena inventarizace (ust. § 8 odst. 4 uvedené právní úpravy). Ve smyslu ust. § 29 odst. 1 této právní úpravy účetní jednotky touto inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda tento skutečný stav odpovídá stavu

v účetnictví. Na citovaná ustanovení zákona o účetnictví pak systémově navazují i jednotlivá ustanovení zákona o daních z příjmů, když v ust. § 23 odst. 1 je uvedeno, že základem daně je rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období a ust. § 24 odst. 1, dle něhož se tyto výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů odečtou pro zjištění základu daně ve výši prokázané poplatníkem. Dle ust. § 23 odst. 10 zmiňované právní úpravy se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu.

Ze skutkových okolností projednávané věci je zřejmé, že na nově vzniklý právní názor vyslovený Nejvyšším soudem k otázce existence postoupeného závazku reagovala žalobkyně příslušnými záznamy ve svém účetnictví, když tento závazek ve smyslu ust. § 7 odst. 1 zákona o účetnictví odúčtovala v plné výši do výnosů. Předmětem sporu mezi účastníky řízení se tak následně stala otázka, zda takto zaúčtovaný odpis závazku do výnosů se stává základem daně, či nikoliv.

Žalobkyně i žalovaný zastávají shodné stanovisko k zásadám účtování, tedy oba jsou zajedno v tom, že účetnictví musí účetní jednotky vést tak, aby podávalo věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, přičemž účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví účtové osnovy a postupy účtování (ust. § 4 odst. 2 a § 7 zákona o účetnictví). V daném případě se však předmětem sporu stala otázka, co je předmětem účtování, resp. jak z daňového a účetního hlediska kvalifikovat skutečnost, která nastala na základě soudních rozhodnutí. Je nepochybné, že dle závěrů soudů nemohl závazek mezi státním podnikem a jeho odštěpným závodem vzniknout, neboť odštěpný závod neměl uzavření takového závazku právní subjektivitu. Na druhou stranu však nelze přehlédnout, že v rámci privatizačního projektu získala žalobkyně při svém vzniku aktiva a pasiva, přičemž hodnota pasiv odpovídala hodnotě aktiv, tedy ve smyslu základní zásady vedení podvojného účetnictví se položky aktiv a položky pasiv musely rovnat. Tato skutečnost je rovněž patrná ze zahajovací rozvahy sestavené ke dni 1. 1. 1994, z nichž je stav převzatých aktiv a pasiv zřejmý. Je tak nepochybné, že počáteční stav majetku žalobkyně vedený na rozvahových účtech v sobě zahrnoval nejen veškerá aktiva žalobkyně, ale i její závazky a ve smyslu zásady pro vedení podvojeného účetnictví musely být obě strany vyrovnány. V majetku žalobkyně bylo tedy se závazky počítáno a kalkulace s nimi tak nesporně ovlivnila stav jejího hospodaření. Krajský soud se však nemohl přiklonit k názoru žalobkyně, že závazek nikdy neexistoval. Je totiž nepochybné, že žalobkyně o něm prokazatelně účtovala a to po dobu 14 let, neboť tuto povinnost jí ukládal zákon o účetnictví. Vedle tohoto je rovněž nepochybné, že vzniklý a převzatý závazek hradila. Změna skutkových okolností nastala, jak již bylo konstatováno, v roce 2008 a to na základě konečného rozhodnutí Nejvyššího soudu, dle něhož došlo k zániku závazku. Při zániku závazku ve výši 50 855 000 Kč se tedy musí jednat o výnos, který je předmětem daně podle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, protože u žalobkyně vlivem této skutečnosti došlo k přírůstku majetku. Žalobkyně tak na základě rozsudku soudu nemusela vynaložit na úhradu závazku, který na ni přešel v rámci privatizace a který ovlivnil výši cizích zdrojů, žádné svoje

finanční prostředky, jejich stav se tak nesnížil. Tato skutečnost nemůže být nikterak vyvrácena, jak se žalobkyně domnívá, rozhodnutím soudu, který dospěl k zákonnému závěru, že závazek mezi danými dvěma subjekty, tedy státním podnikem a jeho odštěpným závodem nemohl nikdy vzniknout. Pro posouzení dané věci z daňového hlediska je totiž podstatné to, že žalobkyni byl závazek zakalkulován do jejího majetku a jestliže s odstupem 14 let pozbyla povinnost tento závazek uhradit, získala nepochybně výhodu, jež se v souladu se zákonem o daních z příjmů musí odrazit v její daňové povinnosti k dani z příjmů. Jelikož žalobkyně vede účetnictví, vychází se při stanovení její daňové povinnosti z výsledku hospodaření, jak stanoví § 23 odst. 2 písm. a/ zákona o daních z příjmů. Podle § 23 odst. 10 této právní úpravy se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zákona o účetnictví, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem. Jak již bylo konstatováno, závazek žalobkyně, jakkoliv byl soudním rozhodnutím zpochybněn, byl v rámci privatizačního projektu součástí privatizovaného majetku a jeho výše se tak nutně musela promítnout do hodnoty celkového majetku. Žalobkyně pozbyla povinnost tento závazek hradit, tato skutečnost musela mít nutně za následek navýšení jejich výnosů, což v konečném důsledku znamenalo i zvýšení její daňové povinnosti.

Krajský soud vycházel při hodnocení žalobních námitek vznesených žalobkyní při projednávání věci i ze závazné judikatury Nejvyššího správního soudu prezentované v jeho rozsudku ze dne 31. 3. 2011, čj. 9 Afs 81/2010-180, z něhož vyplývá, že „je na správních orgánech, aby ve svých rozhodnutích přezkoumatelným způsobem posoudily jak důsledky absolutní neplatnosti smlouvy na výši daňové povinnosti, tak vliv soukromoprávních důsledků absolutní neplatnosti této smlouvy.“ Na tyto závěry ostatně odkazuje i žalovaný ve svém vyjádření k žalobě a z jeho postupu v daňovém řízení je zřejmé, že se těmito závěry řídil.

Stanovisko žalovaného prezentované v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, k němuž se krajský soud přiklonil, pak nemůže být zpochybněno ani další žalobní námitkou, zdůrazňující, že konečné závěry žalovaného jsou podloženy pouze zápisy v účetnictví, které nelze považovat za právní podklad. Lze samozřejmě přisvědčit tomu, že podkladem pro právní hodnocení sporné věci jsou sice samotné účetní záznamy, nicméně krajský soud shora vysvětlil, že tyto účetní zápisy odrážejí majetkovou realitu žalobkyně vzniklou v souvislosti s privatizačním projektem. Nejedná se tedy o jakési pouhé účetní záznamy, které by neměly reálný podklad. S touto otázkou pak souvisí i další žalobní námitka, dle níž lze, s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, za předmět daně z příjmů považovat pouze příjmy skutečné a nikoliv pouze zdánlivé. Jak vyplynulo ze shora uvedené argumentace krajského soudu, v případě žalobkyně došlo při zániku povinnosti hradit závazek ve výši 50 885 265 Kč ke skutečnému navýšení příjmů, neboť zánikem této povinnosti došlo k navýšení jejího majetku, tedy k výnosu a ten tak ve smyslu ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů podléhá zdanění.

Krajský soud má rovněž zato, že postup správce daně i žalovaného odpovídal i požadavkům ust. § 99 daňového řádu, dle něhož je správce daně vázán pravomocným rozhodnutím orgánu veřejné moci, který již o otázce vyskytnuvší se v řízení rozhodl. Krajský soud má zato, že žalovaný vycházel ze závěrů, které Nejvyšší soud k otázce neexistence závazku vyslovil. Žalovaný ani krajský soud nezpochybují závěr Nejvyššího soudu, že závazkový vztah se mezi danými dvěma subjekty nemohl vytvořit. Nicméně, jak bylo shora konstatováno, v době vzniku žalobkyně na základě zákona o převodu majetku na ni přešly v souladu s ust. § 15 odst. 1 uvedené právní úpravy spolu s vlastnickým právem k privatizovanému majetku i závazky s tímto majetkem související. Přitom v době vzniku žalobkyně neměl o platnosti daného závazku nikdo žádné pochybnosti. Závazek byl tedy v rozvaze žalobkyně zohledněn, což mělo za následek, že žalobkyně vykazala vyšší cizí zdroje krytí majetku. Tato skutečnost pak měla vliv i na výši vykázaného vlastního jmění žalobkyně k datu jejího vzniku a následně i na výši jejího základního jmění zapisovaného do obchodního rejstříku. Závazek tak v době privatizace nepochybně s privatizovaným majetkem souvisel a tato skutečnost se musela odrazit i v konečné daňové povinnosti žalobkyně. Takové právní hodnocení nemůže být zvráceno ani další výtkou žalobkyně, dle níž se žalovaný nevypořádal s její námitkou, že neprokázala své tvrzení o inkasu plnění od konečných zákazníků. Potvrzení či vyvrácení této skutečnosti totiž nemůže mít na posouzení předmětu sporu žádný vliv.

Krajský soud nepřisvědčil ani procesní námitce žalobkyně vytykající správci daně nejednotnost v jeho procesním postupu, když svůj závěr o výsledku šetření odůvodnil jednak v protokole o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností a jednak v samotném platebním výměru. Z daňového řízení k tomu krajský soud zjistil, že správce daně zahájil z důvodu vzniklých pochybností o správnosti, průkaznosti a úplnosti daňového přiznání u žalobkyně postup k odstranění těchto pochybností a to ve smyslu ust. § 89 odst. 1 daňového řádu. Jelikož v daném případě žalobkyně předkládala a navrhovala důkazní prostředky a správce daně je prováděl a hodnotil, sepsal správce daně o výsledku postupu k odstranění pochybností dne 10. 6. 2011 písemný záznam, který zaslal dne 24. 6. 2011 žalobkyni k seznámení. Na tuto písemnost reagovala předložením návrhu na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Správce daně důvody k pokračování dokazování neshledal a vydal v souladu s ust. § 90 odst. 3 rozhodnutí o stanovení daně. V daném postupu správce daně neshledává krajský soud pochybení a považuje jej za zákonný. Správce daně totiž v souladu s ust. § 89 daňového řádu zahájil z důvodu pochybností postup k jejich odstranění a o jeho průběhu sepsal ve smyslu ust. § 90 odst. 1 této právní úpravy písemný protokol, který žalobkyni doručil. Jelikož k odstranění jeho pochybností nedošlo, sdělil žalobkyni, že do 15 dnů může podat návrh na pokračování v dokazování (ust. § 90 odst. 2 daňového řádu). Ta tak učinila podáním ze dne 11. 7. 2011. Jelikož správce daně důvody v pokračování neshledal, vydal do 15 dnů, tedy k datu 25. 7. 2011, dodatečný platební výměr na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob. I tento postup korespondoval ust. § 90 odst. 3, věta druhá uvedené právní úpravy. Je rovněž nepochybné, že správce daně sdělil své závěry na

spornou věc žalobkyni jednak v písemnosti zvané jako výsledek postupu k odstranění pochybností a jednak v samotném platebním výměru. Ani tento postup nehledal krajský soud chybným. V prvním případě totiž informoval správce daně žalobkyni o skutečnosti, že k odstranění pochybností nedošlo, ostatně takový postup mu ukládá ust. § 90 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně nato podala návrh na pokračování v dokazování, ten správce daně neshledal důvodným, proto do 15 dnů vydal rozhodnutí o stanovení daně. Jelikož se daň stanovená tímto platebním výměrem odchylovala od daně tvrzené žalobkyní, musel správce daně rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně odůvodnit (ust. § 147 odst. 2 daňového řádu). Lze tedy konstatovat, že postup správce daně korespondoval požadavkům daňového řádu. Odůvodnění platebního výměru bylo správcem daně navíc provedeno i z toho důvodu, že po sdělení výsledků postupu k odstranění pochybností ještě žalobkyně podala návrh na pokračování v dokazování. I na tuto skutečnost správce daně reagoval, a proto, navzdory tomu, že svůj postup k odstranění pochybností již žalobkyni sdělil v písemném záznamu ze dne 10. 6. 2011, odůvodnil posléze i samotný platební výměr. Správci daně tak nelze vytýkat, že by porušil ust. § 147 odst. 4 daňového řádu. Krajský soud proto žalobu jako nedůvodnou dle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 s.ř.s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, soud jí proto náhradu nákladů řízení nepřiznal. Žalovanému krajský soud přiznal nárok na náhradu nákladů řízení za cestu jeho pracovnice osobním automobilem z Brna do Hradce Králové a zpět v celkové výši 1 521,50 Kč a stravné ve výši 66 Kč. Žalobkyně tak byla zavázána k náhradě nákladů řízení v celkové výši uvedené ve výroku II. tohoto rozsudku.

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 Hradci Králové dne 23. ledna 2013

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu