



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Jany Jedličkové a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Zuzany Bystřické v právní věci žalobce: **GALLUS plus, a. s. v likvidaci**, se sídlem Modřice, Chrlická 522, zastoupeného JUDr. Zdeňkem Novákem, advokátem se sídlem Přerov, Čechova 2, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

t a k t o :

- I. Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 27. 10. 2010, č. j. 14437/10-1200-701858, **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

[1] Včas podanou žalobou ze dne 27. 12. 2010 se žalobce domáhal zrušení výše označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil **rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu Brno-venkov ze dne 8. 1. 2010, č. j. 1695/10/293512706597**. Jím správce daně prvního stupně žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2008 ve výši 1 698 900 Kč. Současně deklaroval, že žalobci podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 339 780 Kč.

[2] V odůvodnění nyní žalobou napadeného **rozhodnutí ze dne 27. 10. 2010** žalovaný zejména uvedl, že žalobce v řádném přiznání k dani z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2008 na řádku 120 - příjmy nezahrnované do

základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vykázal položku snižující výsledek hospodaření v částce 59 326 159 Kč. Na pomocné příloze k daňovému přiznání žalobce uvedl, že jde o částky zúčtované do výnosů související s daňově neuznatelnými náklady minulých let s odkazem na § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů. Uvedená částka byla na základě účetního dokladu GGJ 80100012 ze dne 20. 10. 2008 zaúčtována do účetního období 08/09 s datem 30. 9. 2008 do výnosů na straně Dal účtu 668910 - Ostatní finanční výnosy nedaňové a souvztažně na MD účtu 389520 - Dohadné účty pasivní.

[3] Žalobce tak jednoznačně deklaroval výše uvedené skutečnosti, týkající se položky snižující výsledek hospodaření v částce 59 326 159 Kč. Návazně na toto tvrzení správce daně prvního stupně z řádků 40 ve vazbě na přílohu č. 1 II. oddílu daňového přiznání písm. A předešlých přiznání k dani z příjmů právnických osob podaných žalobcem za zdaňovací období 2001 – 2007 zjistil zvýšení výsledků hospodaření o částky finančních nákladů - účtová skupina 56 – o souhrnnou částku pouze ve výši 51 595 763 Kč.

[4] Vzhledem k této skutečnosti správce daně v rámci zahájené daňové kontroly vyzval dne 8. 10. 2009 žalobce k prokázání oprávněnosti uplatnění položky snižující výsledek hospodaření na řádku 120 výše uvedeného řádného daňového přiznání v částce 59 326 159 Kč.

[5] Žalobce v odpovědi ze dne 22. 10. 2009 zcela negoval své vlastní tvrzení. Uvedl, že částka 59 326 159 Kč, vyloučená ze základu daně z příjmů právnických osob nemá žádnou vazbu na finanční náklady vyloučené ze základu daně minulých let. Motivem účtování předmětné částky do ostatních nedaňových výnosů účetním zápisem MD 389520/D 668910 byla snaha přizpůsobit zůstatky závazků k datu závěrky ke Smlouvě o postoupení pohledávek uzavřené mezi postupitelem MVDr. J. K. a postupníkem Moravskoslezské drubežářské závody PROMT a. s. (od 16. 7. 2008 PROMT Modřice, a. s.), kdy předmětem postoupení jsou právě pohledávky za žalobcem. K tomuto účtování neměl žalobce žádný podklad ani nenastala žádná právní skutečnost, která by takové účtování umožňovala. Tento zápis je chybný a neměl být vůbec účtován, neboť k datu 30. 9. 2008 závazek žalobce vůči PROMT Modřice, a. s., stále trval. Vzhledem k tomu, že k datu 30. 9. 2008 nebyla známa přesná výše závazku vůči PROMT Modřice, a. s. (ze smlouvy o postoupení pohledávek nevyplývá přesná výše dluhu k datu postoupení), měl být vykázán k datu závěrky zůstatek účtu dohadných položek pasivních bez jakéhokoliv zúčtování do nákladů či výnosů. Nesprávnost účetnictví, tj. částku, která je nesprávně uvedena ve výnosech a ovlivňuje tak výsledek hospodaření, žalobce zohlednil alespoň v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob.

[6] Z dokladů předložených žalobcem v průběhu daňové kontroly a souvisejících se zaúčtováním částky 59 326 159,83 Kč vyplynulo, že žalobce v roce 1998 uzavřel s INVESTIČNÍ A POŠTOVNÍ BANKOU, akciovou společností (dále jen „IPB“), Smlouvu o úvěru č. 207698001 ze dne 14. 1. 1998 - šlo o dlouhodobý úvěr za účelem nákupu technologie na výkrm brojlerových kuřat v částce 25 000 000 Kč, a Smlouvu o revolvingovém úvěru č. 207698003 ze dne 7. 8. 1998 - šlo o revolvingový úvěr až do maximální výše úvěrového rámce 10 000 000 Kč.

[7] Pohledávky vyplývající z uzavřených smluv od žalobcova věřitele IPB postupně převzala Československá obchodní banka, a. s. (dále též „ČSOB, a. s.“), následně Česká konsolidační agentura, od 16. 6. 2006 Ing. P. M., a od 16. 6. 2008 MVDr. J. K., který je ke stejnému dni 16. 6. 2008 postoupil společnosti Moravskoslezské drubežářské závody PROMT a. s. Zůstatek dlouhodobého úvěru v částce 14 000 000 Kč a revolvingového úvěru v částce

9 161 553,83 Kč, celkem tedy 23 161 553,83 Kč (jistina), byl k 1. 1. 2008 evidován na účtu 379510. Žalobce začal od roku 2001 finanční náklady (úroky, poplatky), které se vztahovaly k těmto úvěrům účtovat na účet 389 - Dohadné účty pasivní, a to tak, že postupně neustále navyšoval zůstatek v jednotlivých následujících letech, i když dlužné částky byly ve zcela přesné výši zřejmé z výpisů ČSOB, a. s., a posléze České konsolidační agentury o zůstatku úvěrů až do 31. 5. 2006. Počáteční stav účtu 389520 k 1. 1. 2008 na straně Dal, na kterém byly účtovány finanční náklady k předmětným úvěrům (tedy nebyla zde účtována jistina), byl ve výši 70 328 342,33 Kč. V daňových přiznáních za období let 2001 – 2007 žalobce na řádce 40 uplatnil nedaňové finanční náklady v celkové výši 51 595 763 Kč.

[8] V roce 2008 byly provedeny na účtu 389520 s počátečním zůstatkem k 1. 1. 2008 ve výši 70 328 342,33 Kč na straně Dal níže uvedené zápisy tak, že zůstatek tohoto účtu k 30. 9. 2008 byl nulový.

[9] Dne 18. 4. 2008 byl na účtu 389520 proveden účetní zápis dle dokladu ALJ 80100001 s textem „Ing. P. M.“, částka 194 640 Kč, MD 389520/Dal 379510 (tj. tímto účetním zápisem byla uvedená částka z dohadných účtů pasivních zaúčtována do závazků na účet 379510).

[10] Dne 20. 10. 2008 byly do účetního období 08/09 vystaveny s datem 30. 9. 2008 účetní doklady, na jejichž základě byly na účtu 389520 provedeny tyto účetní zápisy:

- doklad GGJ 80100012 s textem „Odúčtování dohadů do výnosů“, částka 59 326 159,83 Kč, MD 389520/Dal 668910 (tj. účetním zápisem byla uvedená částka z dohadných účtů pasivních zaúčtována do výnosů),

- doklad AJL 80100016 s textem „PROMT Modřice, a. s.“, částka 10 807 542,50 Kč, MD 389520/Dal 321012 (tj. účetním zápisem byla uvedená částka z dohadných účtů pasivních zaúčtována do závazků na účet 321012).

[11] V Rozvaze v plném rozsahu ke dni 30. 9. 2008 žalobce v pasivech, v krátkodobých závazcích vykázal v položce „B.III.10 Dohadné účty pasivní“ na řádce 112 jako stav v běžném účetním období částku 0 Kč, jako stav v minulém účetním období částku 70 328 tis. Kč.

[12] Dále se žalovaný zabýval právním hodnocením věci. Poukázal na povahu dohadných položek a jejich účtování včetně odkazů na konkrétní ustanovení příslušných předpisů.

[13] Shledal, že z žalobcem předložených dokladů od ČSOB, a. s., a České konsolidační agentury od roku 2001 do 31. 5. 2006 je zcela zřejmé, že žalobcem zvolený postup účtování finančních nákladů (úroků, poplatků), které se vztahovaly k výše uvedeným dvěma úvěrům, není v souladu s účetními předpisy, neboť předmětnými účetními zápisy na účtu 389 - Dohadné účty pasivní, byl od roku 2001 postupně pouze navyšován zůstatek v jednotlivých následujících letech, aniž by byl zcela konkrétní závazek účtován postupně na příslušný závazkový účet (účtová skupina 32, případně žalobcem používaný účet 379), i když dlužné částky ve zcela přesné výši byly zřejmé z výpisů od ČSOB, a. s., a následně z oznámení od České konsolidační agentury o zůstatku předmětných úvěrů prokazatelně až do 31. 5. 2006.

[14] V rámci doplnění odvolání k tomu žalobce v protokolu o ústním jednání ze dne 16. 8. 2010 (strana 3) uvedl, že tak činil z důvodu podání žaloby na neplatnost převodu úvěrových smluv z IPB banky na ČSOB, a. s., a následně Českou konsolidační agenturu; posléze již

neměl k dispozici ani výpisy z účtu nebo oznámení o zůstatku a tudíž z důvodu opatrnosti bylo pokračováno v započatém účtování dohadných položek na úroky.

[15] K žalobcovým námitkám žalovaný odkázal na žalobcovu argumentaci ohledně povahy smlouvy o postoupení pohledávky dle občanského zákoníku. Tento právní úkon ve svém důsledku působí pouze na změnu subjektu původního závazkového vztahu (a to změnu v osobě věřitele), aniž by došlo k jakékoliv změně, pokud se týká obsahu původního závazkového vztahu. Z této právní úpravy je tedy zřejmé, že smlouva o postoupení pohledávky nemohla způsobit změnu obsahu závazku žalobce, který vznikl vůči původnímu věřiteli (IPB) a neupravuje ani právní základ pro výpočet výše závazku a jeho příslušenství. Proto je při výpočtu příslušenství nutno vycházet z původních smluv.

[16] Pro postavení dlužníka (žalobce) je tedy podstatná pouze skutečnost, zda postoupený dluh existuje - v tomto případě ho jednoznačně prokazují dvě výše uvedené uzavřené smlouvy. Otázku, zda pohledávka byla skutečně postoupena a zda bylo postoupení platné, lze řešit pouze ve sporu mezi postupitelem a postupníkem. Z žalobcovy argumentace uvedené v protokole ze dne 16. 8. 2010, že „*nebyl jednoznačně znám věřitel...*“, nevyplývá žádný důvod k použití účtování na Dohadných účtech pasivních postupným navyšováním zůstatku od roku 2001 tak, jak je výše popsáno. V průběhu daňové kontroly žalobce předložil doklady, z nichž jsou zřejmé dlužné částky v přesné výši od roku 2001 do 31. 5. 2006. Teprve po postoupení pohledávek Ing. P. M. na základě Smlouvy o postoupení pohledávek reg. č. 179/4000/2006 ze dne 16. 6. 2006 již žalobce dále neobdržel žádné další doklady. Účtování částek, týkajících se finančních nákladů (úroků, poplatků), které se vztahovaly k výše uvedeným dvěma úvěrům, na účet Dohadných účtů pasivních mělo od této doby své opodstatnění.

[17] Podle žalovaného se však jak účtování do účtové skupiny 32, případně na účet 379, tak i účtování na účet 389 - Dohadné účty pasivní, považuje za účtování závazků, jak jednoznačně vyplývá z § 17 a § 18 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Z § 29 a § 30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pak vyplývá povinnost inventarizace majetku a závazků. Z žalobcem předložených dokladů je zřejmé, že dle dokladové inventarizace k 31. 12. 2007 je zůstatek na účtu 389520 - Dohadné účty pasivní na straně Dal v částce 70 328 342,33 Kč. Dle dokladové inventarizace k 30. 9. 2008 je zůstatek na tomtéž účtu nulový a shodně i dle dokladové inventarizace k 31. 12. 2008 je zůstatek na daném účtu také nulový. Z uvedených skutečností je zřejmé, že žalobce sám deklaroval ve svém účetnictví i potvrdil inventarizací, že stav účtu Dohadné účty pasivní je k 30. 9. 2008 i k 31. 12. 2008 nulový, tedy nemohlo jít z jeho strany o opomenutou chybu v účtování v období od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2008, kterou zjistil až po uzavření účetních knih a uvedl ji alespoň do daňového přiznání, jak uvedl v odpovědi ze dne 22. 10. 2009 na výzvu. Předmětné daňové přiznání bylo podáno dne 31. 10. 2008. V části zdaňovacího období od 1. 10. 2008 do 31. 12. 2008 nebyla v předmětné věci zaúčtována žádná účetní operace.

[18] Pokud se účetní jednotka sama rozhodne na základě vlastního vyhodnocení situace pro odpis závazků (tj. tedy i dohadných položek pasivních), potom jednoznačně účtuje do výnosů - v daném případě žalobce účtoval na Dal účtu 668910 v částce 59 326 159,83 Kč. Vyhodnocení této situace promítnuté v účetnictví bylo potvrzeno i provedenou inventarizací k 30. 9. 2008 a dokonce i v následujícím období k 31. 12. 2008. Správce daně nemůže takové rozhodnutí účetní jednotky nijak zpochybňovat, neboť není v rozporu se zákonem o účetnictví. To, že si žalobce jako podklad pro Vaše vyhodnocení vzal Smlouvu o postoupení

pohledávek, uzavřenou mezi žalobcovými věřiteli MVDr. J. K. a společností Moravskoslezské drůbežářské závody Promt a. s. ze dne 16. 6. 2008, je zcela na jeho rozhodnutí. Situaci tedy nelze vyhodnotit tak, že žalobce neoprávněně účtoval do výnosů na základě uvedené Smlouvy o postoupení pohledávek, která se ho netýkala, ale tak, že na základě jeho vlastního rozhodnutí, stvrzeného inventarizací, zcela dobrovolně odepsal část závazků do výnosů ve výši 59 326 159,83 Kč, přičemž tyto výnosy jsou daňově uznatelnými dle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně v této věci zcela respektoval § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Na základě těchto skutečností nelze tedy v žádném případě přisvědčit žalobcově argumentaci, že předmětný výnos neměl být vůbec účtován, resp. že výnos byl zaúčtován nesprávně a neoprávněně.

[19] K žalobcovu postupu a účtování v roce 2009 žalovaný uvedl, že pokud účetní jednotka dle svého rozhodnutí odepíše část svých závazků (v tomto případě účtovaných na Dohadné účty pasivní) a v některém z následujících účetních období nastane skutečnost, pro kterou je nutno z již odepsané části závazků určitou část závazků opět aktivovat, jde o účetní případ pouze tohoto následujícího období včetně daňových dopadů z této operace. Tato nová skutečnost však nedeclaruje žádným způsobem možnost podání dodatečného daňového přiznání zpětně do období, v němž došlo k dobrovolnému odepsání části závazků (v tomto případě účtovaných na účet 389520 - Dohadné účty pasivní), neboť se nejedná o žádnou opravu dřívějšího nesprávného účtování. V žalobcově případě jde o předloženou Dohodu o nahrazení původního závazku závazkem novým dle § 570 a násl. občanského zákoníku ze dne 2. 7. 2009, uzavřenou mezi PROMT Modřice, a. s., jako věřitelem a žalobcem, jako dlužníkem.

[20] Protože správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že se zúčtovanými výnosy v částce 59 326 159,83 Kč souvisely náklady, které byly vyloučeny v předcházejících zdaňovacích obdobích 2001 až 2007 na řádku 40 přiznání k dani z příjmů právnických osob v souhrnné výši 51 595 763 Kč, postupoval zcela v souladu s § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů, když zvýšil základ daně o rozdíl uvedených částek, tj. o 7 730 396 Kč.

[21] Žalobce v **žalobě** namítl, že v řádném daňovém přiznání uvedl na řádku 120 - příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů odčitatelnou položku od základu daně v celkové výši 59 326 159 Kč. Na pomocné příloze k tiskopisu daňového přiznání - rozpisu údajů k jednotlivým řádkům daňového přiznání, uvedl, že se jedná o částky zaúčtované do výnosů, související s daňově neuznanými náklady minulých let dle § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů.

[22] Tento postup žalobce nepochybně naznačoval, že se jednalo z jeho strany o nesprávné či nepřesné vymezení částky snižující základ daně o 59 326 159 Kč, jelikož příjmy vymezené v § 23 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů patří do zcela jiné kategorie příjmů než příjmy vymezené v § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů.

[23] V této souvislosti žalobce poukázal na běžně používaný formulář, který je používán pro přiznání k dani z příjmu právnických osob včetně pokynu k vyplnění daňového přiznání, v němž se k řádku 120 stanoví, že se zde uvádí úhrn příjmů, z nichž daň je vybírána zvláštní sazbou podle § 36 zákona, a dále některé z příjmů penzijních fondů. Na řádku 130 se pak dle pokynů uvádí úhrn příjmů zdaňovaných sazbou daně podle § 21 odst. 4 zákona, které nejsou osvobozeny od daně podle § 19 zákona, zaúčtovaných ve prospěch výnosů.

[24] Dne 22. 10. 2009 žalobce uvedl, že částka 59 326 159 Kč, která byla vyloučena ze základu daně z příjmů právnických osob, nemá žádnou vazbu na finanční náklady vyloučené

ze základu daně minulých let. Motivem účtování této částky do ostatních nedaňových výnosů byla snaha přizpůsobit zůstatky závazků k datu závěrky ke Smlouvě o postoupení pohledávek.

[25] Dne 11. 11. 2009 žalobce uvedl, že se v daném případě nejednalo o částku vylučovanou dle § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů. Na tomto řádku bylo zohledněno chybné účtování dohadných položek. Na řádku 120 daňového přiznání nejsou uvedeny finanční náklady. Výše dvou nesplacených úvěrů je od roku 2006 evidována na účtu 379050 - ostatní závazky. O dlužných úrocích žalobce účtoval na základě předložených výpisů z České konsolidační agentury. Poslední výpis o zůstatku obou úvěrů předložila Česká konsolidační agentura žalobci k datu 30. 4. 2006. Za následující období, kdy pohledávka byla postoupena na nového věřitele již nebyly výpisy o stavu zůstatků daňovému subjektu předkládány. Žalobce pro stanovení finančních nákladů pro roky 2006 a 2007 vycházel z rozdílu zůstatku uvedených na výpisech z České konsolidační agentury mezi rokem 2005 a 2004. Podle zvoleného výpočtu byly v letech 2006 a 2007 uplatňovány dohady finančních nákladů ve výši 11 645 857 Kč. Za rok 2007 byl uplatněn nedaňový náklad ve stejné částce jako zaúčtovaný dohad ve výši 11 645 857 Kč.

[26] Dne 3. 12. 2009 žalobce uvedl, že v roce 2008 nebyly žádné finanční náklady účtovány a tvrdil, že na řádku 120 daňového přiznání nejsou uvedeny finanční náklady, i když v letech, ve kterých bylo na dohadné účty účtováno, tyto náklady jako finanční vznikaly. Dne 11. 12. 2009 žalobce opakovaně vyslovil nesouhlas s vyhodnocením důkazních materiálů správce daně, a to především proto, že došlo k nesprávnému účtování zrušením vytvořených dohadných položek. Správce daně nebral v potaz dodané důkazní prostředky, které jasně objasňovaly opravení (stornování) původních zápisů z roku 2008 v průběhu roku 2009 (když tato oprava proběhla ještě před zahájením daňové kontroly).

[27] O žalobcově úmyslu upravit základ daně o chybně zaúčtovaný výnos, svědčí skutečnost, že daňový subjekt zaúčtoval v kontrolovaném zdaňovacím období do výnosů částku 59 326 159,83 Kč a následně v daňovém přiznání v té samé výši snížil základ daně. V daňovém přiznání jsou důvody, respektive odkazy na ustanovení zákona o daních z příjmů, v souladu s nimiž může snížit daňový subjekt zisk a tím upravit základ daně, jsou uvedeny na řádcích 100 - 162. Konkrétní důvody jsou pak uvedeny v „Pokynech k vyplnění přiznání k dani z příjmů právnických osob“. Žádný z řádků 100 - 162 daňového přiznání nenabízí daňovému subjektu úpravu (snížení) základu daně z důvodu nesprávného zaúčtování výnosů v průběhu zdaňovacího období. Přitom žalobce chtěl základ daně upravit v souladu s § 23 odst. 1, 2 zákona o daních z příjmů. Proto žalobce provedl úpravu základu daně na řádku 120. To ovšem neznamená, že snižoval základ daně o úhrn příjmů, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou podle § 36 zákona. Ostatně toto netvrdil ani správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Ovšem to, že na pomocné příloze k tiskopisu daňového přiznání žalobce uvedl v rozporu se svým tvrzením v daňovém přiznání, že se jedná o částky zaúčtované do výnosů, související s daňově neuznanými náklady minulých let dle § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů, posoudil správce daně jako prokázané, i když daňový subjekt svůj postup (z hlediska zákona o účetnictví nesprávný) a důvody správcí daně popsal a zdůvodnil.

[28] Správce daně se nevypořádal s námitkou žalobce, že předmětný výnos neměl být vůbec účtován a jeho zaúčtování bylo chybou, která byla následně v účetnictví opravena (správce daně se spokojil pouze s konstatováním, že tato námitka je irelevantní).

[29] V tomto případě pak tedy nelze aplikovat § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů, kdy výnos posuzovaný dle tohoto ustanovení byl zaúčtován nesprávně či neoprávněně a tato

nesprávnost byla následně v účetnictví opravena. I když, ač nesprávně, byl v účetnictví výnos zaúčtován, ve skutečnosti žádný výnos k 30. 9. 2008 nevznikl.

[30] Dále žalobce poukázal na to, že základním skutkem pro tento daňový případ je skutečnost účtování daňového subjektu na základě postoupení pohledávky vůči němu mezi MVDr. J. K. a společností Moravskoslezské drůbežářské závody PROMT, a. s., a důsledky pro daňové řízení z této skutečnosti pro daňový subjekt plynoucí. K problematice postoupení pohledávek pak s odkazem § 524 až § 530 občanského zákoníku uvedl, že jde o dvoustranný právní úkon bez účasti dlužníka, při kterém není třeba souhlasu dlužníka ani jeho vyrozumění předem, neboť změna v osobě věřitele se nedotýká práv a povinností dlužníka ze závazkového vztahu. Pohledávka musí být vymezena tak, aby ze smlouvy bylo jednoznačně zjištěné, jaká pohledávka je předmětem postupu, aby ji nebylo možno zaměnit s pohledávkou jinou. Uvedení přesné výše peněžitého plnění však není nezbytnou náležitostí smlouvy. Postoupením dochází k singulární cesi. Právním nástupcem původního věřitele, a tedy novým věřitelem, se stává postupník. Obsah závazku se nemění, rozsah a obsah povinností dlužníka je stejný. Postoupením přechází na postupníka pohledávka s příslušenstvím a veškerými právy s ní spojenými, a to v tom stavu, v jakém se nacházela v době postoupení. Smlouva o postoupení pohledávky nemohla v žádném případě způsobit změnu v obsahu závazku žalobce. Původní závazek žalobce vznikl na základě dvou úvěrových smluv v roce 1998. Následným opakovaným postupování pohledávky vzniklé z titulu výše uvedených smluv se však nic nezměnilo na obsahu ani rozsahu povinností dlužníka. Pokud jde o právní základ pro výpočet výše jistiny pohledávky a jejího příslušenství, je nutno vycházet z původních úvěrových smluv, z titulu kterých pohledávka vznikla a pouze na jejich základě je možné zcela explicitně vyčíslit jistinu pohledávky, příslušenství, smluvní pokuty apod.

[31] Smlouva o postoupení pohledávky mezi MVDr. J. K. a Moravskoslezskými drůbežářskými závody PROMT, a. s., tak nemohla mít a neměla žádný právní, faktický ani daňový dopad do účetnictví žalobce.

[32] Dále žalobce s odkazem na § 1 odst. 2, § 2, § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků namítl, že základ daně byl zvýšen na základě pouhého posouzení správce daně při daňové kontrole, i když fakticky nejde o vykázání vyššího základu daně poplatníkem. K tomu žalobce jako důkaz doložil Znalecký posudek 015-001/10, o stanovení metodiky účtování společnosti GALLUS plus, a. s., v likvidaci při změně osoby věřitele.

[33] Poukázal též na to, že na jeho postup při vedení účetnictví je možné aplikovat již konstantní judikaturu v dané problematice, např. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, týkající se aplikace zásady *in dubio mitius* v případě, kdy veřejné (daňové) právo umožňuje dvojí výklad, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005-136, podle něhož je za příjem podléhající dani z příjmů třeba pokládat navýšení majetku daňového poplatníka, musí se však jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý; toto navýšení majetku se musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že jím může být skutečně využitelné.

[34] Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby Krajský soud v Brně napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[35] Žalovaný ve **vyjádření k žalobě** podrobně zopakoval argumenty, o něž opřel již své žalobou napadené rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby.

[36] Při jednání konaném dne 27. 4. 2012 účastníci setrvali na svých dosavadních stanoviskách. Na návrh žalobce soud provedl důkaz listinou – znaleckým posudkem č. 015-001/10, ze dne 30. 11. 2010, zpracovaným k „*posouzení metodiky účtování společnosti GALLUS plus, a. s. v likvidaci při změně osoby jejího věřitele*“, Ing. M. P., soudním znalcem v oboru ekonomika, odvětví účetní evidence.

[37] Aby mohl soud se znaleckým posudkem předloženým účastníkem nakládat jako se znaleckým posudkem vyžádaným soudem, musel by tento posudek splňovat podmínky stanovené v § 127a občanského soudního řádu ve spojení s § 64 s. ř. s. V daném případě tomu tak však nebylo. Pomine-li soud, že žalobcem předložený znalecký posudek postrádá jednu z náležitostí požadovaných § 13 odst. 3 vyhlášky č. 37/1967 Sb., k provedení zákona o znalcích a tlumočnících, a to sešivací šňůru přetištěnou znaleckou pečeti, přesto k jeho použitelnosti ve správním řízení soudním chybí zejména doložka znalce o tom, že si je vědom následků vědomě nepravdivého znaleckého posudku. Z tohoto důvodu soud provedl žalobcem navržený důkaz jako důkaz listinou.

[38] Z jejího obsahu pak vyplynuly zejména právní závěry uváděné již v žalobě, tedy že zaúčtování rozpuštění dohadných položek na úroky z úvěrů žalobcem na základě Smlouvy o postoupení pohledávek mezi MVDr. J. K. a společností Moravskoslezské drůbežářské závody PROMT, a. s., bylo nesprávné a v rozporu s § 7 zákona o účetnictví. Po tomto rozpuštění dohadných položek žalobce vykazoval v účetnictví závazky z předmětných úvěrů ve výši významně nižší, než byla skutečná výše závazků k rozvahovému dni, což pak mělo za následek, že účetní závěrka k 30. 9. 2008 nepodávala věrný a poctivý obraz finanční situace žalobce. I když, ač nesprávně, byl v účetnictví výnos zaúčtován, ve skutečnosti žádný výnos k 30. 9. 2008 nevznikl. Při stanovení základu daně je tak nutné k této skutečnosti přihlídnout a celý zaúčtovaný výnos z titulu zrušení dohadných položek na úroky vyloučit ze základu daně.

[39] Krajský soud v Brně přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně prvního stupně v mezích žalobních bodů včetně řízení předcházejících jejich vydání a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[40] Podstatou sporu je v daném případě zejména otázka podmínek pro rozpuštění položek vedených v Dohadných účtech pasivních do výnosů a dopady (zejména daňové) s takovým postupem spojené.

[41] Obecně jsou dohadné položky náklady a výnosy (návazně závazky a pohledávky), u kterých vznik věcně a časově patří do běžného účetního období, pro jejichž zaúčtování však účetní jednotka neobdržela podklady. Základním hlediskem pro účtování účetních případů dohadných položek je skutečnost, že je znám věcný titul, k němuž se dohadné položky vztahují a účetní období, kterého se týkají, ale není známa přesná částka vynaložená nebo získaná. V případě Dohadných účtů pasivních jde ve svém důsledku o závazek, kdy účetní jednotka dosud neobdržela doklad, čili odhaduje náklad, který věcně a časově patří do běžného účetního období, výdaj bude až v příštím období.

[42] Dle § 17 Dlouhodobé závazky odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. položka „B.II.8. Dohadné účty pasivní“ v rozvaze obsahuje částky závazků stanovené například podle smluv, u kterých se očekává splatnost delší než jeden rok, které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady, a tedy není známa jejich přesná výše. Obsahové vymezení položek krátkodobých závazků „B.III.10. Dohadné účty pasivní“ je dle § 18 Krátkodobé závazky odst. 2 téže vyhlášky obdobně obsahovému vymezení položek dlouhodobých závazků. Podmínky

účetování dohadných položek pasivních plyne též např. z bodu 3.11.7. Českého účetního standardu pro podnikatele č. 017 – Zúčtovací vztahy.

[43] Jak plyne ze správního spisu, v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2008 žalobce na řádku 120 - příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů vykázal položku snižující výsledek hospodaření v částce 59 326 159 Kč, přičemž na pomocné příloze k daňovému přiznání sám uvedl, že jde o částky zúčtované do výnosů související s daňově neuznatelnými náklady minulých let odkazem na § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů. Uvedená částka byla na základě účetního dokladu GGJ 80100012 ze dne 20. 10. 2008 zaúčtována do účetního období 08/09 s datem 30. 9. 2008 do výnosů na stranu Dal účtu 668910 - Ostatní finanční výnosy nedaňové a souvztažně na stranu MD účtu 389520 - Dohadné účty pasivní.

[44] V Rozvaze v plném rozsahu ke dni 30. 9. 2008 žalobce v pasivech, v krátkodobých závazcích vykázal v položce „B.III.10 Dohadné účty pasivní“ na řádku 112 jako stav v běžném účetním období částku 0 Kč, jako stav v minulém účetním období částku 70 328 tis. Kč.

[45] Dle dokladové inventarizace k 31. 12. 2007 je zůstatek na účtu 389520 - Dohadné účty pasivní na straně Dal v částce 70 328 342,33 Kč. Dle dokladové inventarizace k 30. 9. 2008 je zůstatek na tomtéž účtu nulový, stejně jako dle dokladové inventarizace k 31. 12. 2008.

[46] Dne 2. 7. 2009 uzavřel žalobce, coby dlužník, s věřitelem PROMT Modřice, a. s., Dohodu o nahrazení původního závazku závazkem novým dle § 570 a násl. občanského zákoníku. Jejím předmětem bylo nahrazení původních závazků žalobce z titulu neuhrazených úvěrů včetně příslušenství na základě úvěrových smluv ze dne 14. 1. 1998 a 7. 8. 1998 závazkem novým. Celková výše pohledávky za žalobcem ke dni podpisu dohody činila 44 021 778,85 Kč.

[47] Dne 3. 7. 2009 účetním dokladem č. GGJ 90110005 stornoval přeúčtování dohodu ve výši 59 326 159 83 Kč do výnosů.

[48] Ústním jednáním konaným dne 23. 7. 2009 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu týkající se mimo jiné i daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2008.

[49] V rámci daňového řízení nebylo sporu o vzniku či trvání žalobcem deklarovaných závazků z dvou úvěrových smluv uzavřených v roce 1998 s IPB. Poněkud sporným byl naopak způsob účetování finančních nákladů plynoucích z těchto smluv žalobcem (do dohadných účtů pasivních) v období od roku 2001 do 31. 5. 2006. Po tomto datu již i správce daně takové účetování nerozporoval. Jádrem sváru se tak stal postup žalobce, který v předmětném zdaňovacím období „rozpustil“ finanční náklady související s úvěrovými smlouvami (vedené v Dohadných účtech pasivních) do výnosů, posléze však tuto operaci označil za nesprávnou. Nutno dodat, že správce daně předmětem sporu nečinil ani právní či skutkové posouzení jednotlivých smluv o postoupení pohledávek uzavíraných věřiteli žalobce.

[50] Soud souhlasí se žalovaným, že podáním uvedeného řádného daňového přiznání s doplňujícím vysvětlením v příloze označené jako „Pomocná příloha k tiskopisu – rozpis údajů k jednotlivým řádkům“, žalobce v souladu s § 40 odst. 13 zákona o správě daní

a poplatků jednoznačně deklaroval výše uvedené skutečnosti týkající se položky snižující výsledek hospodaření v částce 59 326 159 Kč. Toto své tvrzení byl posléze povinen podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků správci daně také prokázat.

[51] Správce daně v návaznosti na tvrzení žalobce v rámci daňové kontroly porovnal údaje uvedené žalobcem v přiznáních k dani z příjmů právnických osob za předešlá zdaňovací období let 2001 až 2007, v nichž byl na řádcích 40 ve vazbě na přílohu č. 1 II. oddílu daňového přiznání písm. A zvýšen výsledek hospodaření o částky finančních nákladů - účtová skupina 56. Takto však byl v předchozích zdaňovacích obdobích výsledek hospodaření zvýšen pouze o souhrnnou částku ve výši 51 595 763 Kč. Vzhledem k této skutečnosti správce daně dne 8. 10. 2009 vyzval žalobce k prokázání oprávněnosti uplatnění položky snižující výsledek hospodaření na řádku 120 daňového přiznání v částce 59 326 159 Kč.

[52] V průběhu daňového řízení žalobce tvrdil, že jím provedené zaúčtování položek vedených v Dohadných účtech pasivních do výnosů bylo nesprávné s tím, že titulem pro takový postup rozhodně nemohla být Smlouva o postoupení pohledávek uzavřená dne 16. 6. 2008 mezi postupitelem MVDr. J. K. a postupníkem Moravskoslezské drůbežářské závody Prompt a. s.

[53] Zde se ale soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že je především na účetní jednotce, kdy se na základě vlastního vyhodnocení situace rozhodne pro odpis závazků (tedy i dohadných položek pasivních), v takovém případě však poté účtuje do výnosů. V daném případě žalobce účtoval na Dal účtu 668910 v částce 59 326 159,83 Kč v souladu s § 2, § 4 odst. 8, § 36 odst. 1 zákona o účetnictví ve spojení s Českým účetním standardem č. 19 - Náklady a výnosy. Podstatné je i to, že vyhodnocení této situace promítnuté v účetnictví bylo potvrzeno i provedenou inventarizací k 30. 9. 2008 a dokonce i v následujícím období k 31. 12. 2008. Správce daně nemůže takové rozhodnutí účetní jednotky nijak zpochybňovat, neboť není v rozporu se zákonem o účetnictví.

[54] To, že si žalobce jako podklad pro své vyhodnocení vzal Smlouvu o postoupení pohledávek ze dne 16. 6. 2008, uzavřenou mezi věřiteli žalobce bylo zcela na jeho rozhodnutí. Situaci tedy nelze vyhodnotit tak, že žalobce neoprávněně účtoval do výnosů na základě uvedené Smlouvy o postoupení pohledávek, která se ho netýkala, ale tak, že na základě vlastního rozhodnutí, stvrzeného inventarizací, zcela dobrovolně odepsal část závazků do výnosů ve výši 59 326 159,83 Kč, přičemž tyto výnosy jsou daňově uznatelnými dle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně v této věci zcela respektoval § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Nelze tedy přisvědčit argumentaci žalobce, že předmětný výnos neměl být vůbec účtován či že výnos byl zaúčtován nesprávně a neoprávněně.

[55] Jak účtování do účtové skupiny 32, případně na účet 379, tak i účtování na účet 389 - Dohadné účty pasivní, se považuje za účtování závazků, jak jednoznačně vyplývá z § 17 a § 18 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Z § 29 a § 30 zákona o účetnictví plyne povinnost inventarizace majetku a závazků. Dle žalobcem předložené dokladové inventarizace k 31. 12. 2007 byl zůstatek na účtu 389520 - Dohadné účty pasivní na straně Dal v částce 70 328 342,33 Kč. Dle dokladové inventarizace k 30. 9. 2008 byl zůstatek na účtu 389520 - Dohadné účty pasivní nulový, stejně jako dle dokladové inventarizace k 31. 12. 2008. Z toho je zřejmé, že žalobce sám deklaroval ve svém účetnictví i potvrdil inventarizací, že stav účtu Dohadné účty pasivní je k 30. 9. 2008 i k 31. 12. 2008 nulový, tedy nemohlo jít z jeho strany o opomenutou chybu v účtování v období od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2008, kterou žalobce zjistil až po uzavření účetních knih a uvedl ji alespoň do daňového přiznání. V části zdaňovacího

období od 1. 10. 2008 do 31. 12. 2008 nebyla v předmětné věci zaúčtována žádná účetní operace.

[56] Tvrzení žalobce o nesprávnosti jeho účetnictví bylo v rozporu s žalobcovými úkony. Jak uvedeno již výše, je zcela na vůli daňového subjektu, zda „rozpustí“ dohadné položky, jestliže má ale za to, že se dopustil v účetnictví chyby, musí ji opravit bez zbytečného odkladu (§ 35 odst. 2 zákona o účetnictví). V daném případě však žalobce účetní záznam stornoval až po více než osmi měsících, přestože o nesprávnosti (tedy o tom, že položky dohadných účtů pasivních vlastně rozpouštět nechtěl) věděl, jak opakovaně uváděl, od počátku. Učinil tak navíc (dne 3. 7. 2009) až poté, co nastal (v jiném zdaňovacím období) nový účetní případ, tedy po uzavření Dohody o nahrazení původního závazku závazkem novým dle § 570 a násl. občanského zákoníku dne 2. 7. 2009 mezi žalobcem jako dlužníkem a společností PROMT Modřice, a. s., jako věřitelem. V případě této smlouvy jde o privativní novaci, kdy původní závazek zaniká a je nahrazen závazkem novým, a to ke dni 2. 7. 2009. Jedná se tedy z hlediska účetního i daňového jednoznačně o případ roku 2009, který nemá žádný daňový dopad na předmětnou část zdaňovacího období od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2008.

[57] Lze dodat, že pokud by žalobce nesprávnost účetnictví opravil v souladu s § 35 zákona o účetnictví, tedy bez zbytečného odkladu, byl by nepochybně ve lhůtě pro podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Zde je nutno opětovně zdůraznit, že žalobcovo tvrzení spočívá na tom, že o nesprávnosti účetnictví věděl ihned po schválení závěrky, na což reagoval v podaném řádném daňovém přiznání. K opravě účetnictví však žalobce nepřistoupil.

[58] I kdyby bylo možno připustit, že momentem zjištění nesprávnosti účetnictví bylo až stornování původních účetních dokladů (oprava nesprávného účetnictví) dne 3. 7. 2009, a to bez souvislosti s uzavřením Dohody o nahrazení původního závazku závazkem novým dne 2. 7. 2009, byl faktický postup žalobce rozporný s jeho tvrzeními, neboť při zahájení daňové kontroly dne 23. 7. 2009 žalobce výslovně uvedl, že mu nejsou známy důvody pro podání dodatečného daňového přiznání (viz str. 3 protokolu č. j. 181180/09/293931701726).

[59] Zjistil-li v daném případě správce daně v průběhu daňové kontroly, že se žalobcem zúčtovanými výnosy v částce 59 326 159,83 Kč souvisely náklady, které byly vyloučeny v předcházejících zdaňovacích obdobích 2001 až 2007 na řádku 40 přiznání k dani z příjmů právnických osob v souhrnné výši 51 595 763 Kč, postupoval zcela v souladu s § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů, když zvýšil základ daně o rozdíl uvedených částek, tj. o 7 730 396 Kč. Skutečnost, že částky v souhrnné výši 51 595 763 Kč byly uplatněny na řádku 40 přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2001 až 2007 jako položky zvyšující výsledek hospodaření za účtovou skupinu 56 - Finanční náklady a týkají se pouze Smlouvy o úvěru ze dne 14. 1. 1998 a Smlouvy o revolvingovém úvěru ze dne 7. 8. 1998, žalobce potvrdil v rámci odvolacího řízení při ústním jednání konaném dne 16. 8. 2010 (viz strana 3 protokolu č. j. 200446/10/293931705734).

[60] Žalobce v žalobě odkázal mimo jiné též na nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV ÚS 666/02, podle názoru krajského soudu však obecně platné závěry tohoto nálezu na nyní souzenou věc nedopadají, neboť ve věci „právo neumožňuje dvojí výklad“.

[61] Poukázal-li pak žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005-36, i tento řeší dle názoru zdejšího soudu poněkud jinou situaci. V daném případě by se na první pohled mohlo sice jevit, že postupem žalobce při účtování dohadných položek pasivních do výnosů šlo o pouhou účetní operaci a tedy že byl jeho majetek navýšen

pouze virtuálně. Podstatná je však zde okolnost aplikace § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů. Totiž, finanční náklady související s úvěrovými smlouvami, účtované žalobcem do Dohadných účtů pasivních nebyly v předcházejících zdaňovacích obdobích uznávány jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobce. Pokud by však mohl daňový subjekt ve výnosech rozpustit bez daňových dopadů větší částku, než byla v minulosti neuznána jako daňově účinný náklad, vedlo by to jak k ovlivňování hospodářského výsledku, ale zejména základů daně jak daného zdaňovacího období, tak minulých let. Pokud by měl správce daně postupovat dle argumentů žalobce, ztratil by § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů opodstatnění.

[62] Krajský soud v Brně tedy shledal žalobcovy námitky nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[63] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 27. dubna 2012

JUDr. Jana Jedličková, v.r.
předsedkyně senátu