



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a Mgr. Petra Sedláka v právní věci žalobce **DJ service, s.r.o.**, se sídlem Rosická 1, Brno, zastoupeného JUDr. Ludmilou Krátkou, advokátkou se sídlem Příkop 2 a), Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22.11.2006, č.j. 17022/06-1200-702170,

t a k t o:

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 5.3.2004, č.j. 54718/04/288915/8159 (platebnímu výměru), kterým byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 365 180,- Kč.

Z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že žalobce uplatnil v roce 2002 v daňově účinných výdajích tvorbu opravné položky ve výši 6 675 941,- Kč k pohledávce za společností BOBY- GROUP a.s. a za PaedDr. L. H. Tuto pohledávku v účetní hodnotě 8 344 926,25 Kč, včetně příslušenství nabyl žalobce na základě smlouvy o postoupení pohledávky ze dne 31.5.2002 od věřitele, kterým byla společnost Dan Van Dyck Ltd. V daném případě šlo především o posouzení otázky, zda ve vazbě na ust. § 2 odst. 2 zákona

č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZoR“), lze či nelze předmětnou pohledávku klasifikovat jako pohledávku, vzniklou z titulu půjčky nebo z titulu cenného papíru, resp. zda k předmětné pohledávce lze či nelze vytvořit opravnou položku, jejíž hodnotu lze zahrnout ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), do daňové účinných výdajů (nákladů). Pokud jsou tedy v ust. § 2 odst. 2 ZoR z možnosti tvorby zákonných opravných položek vyloučeny pohledávky vzniklé z určitých titulů (mj. z titulu půjčky), trvá i v případě následného postoupení pohledávky původní titul vzniku pohledávky a uvedené ustanovení omezující okruh pohledávek, k nimž lze tvořit zákonnou opravnou položku, tak může být aplikováno i na případy pohledávek nabytých postoupením, pokud vznikly z některého titulu uvedeného v § 2 odst. 2 ZoR. Jsou-li tedy podle ust. § 2 odst. 2 ZoR, ve znění pro zdaňovací období z možnosti tvorby zákonných opravných prostředků vyloučeny pohledávky vzniklé z titulu půjčky, trvá i v případě následného postoupení pohledávky původní titul vzniku a nelze tak aplikovat ust. § 2 odst. 2 ZoR. Žalovaný, na základě vyjádření žalobce, učiněných v průběhu daňového řízení pak dospěl k závěru, že od společnosti Dan Van Dyck Ltd. nabytí žalobce pohledávky vůči dlužníkům BOBY-GROUP, a.s. a PaeDr. L. H. s postiženími právy a příslušenstvím. Z žádného ustanovení smlouvy ani jiného dokladu nevyplývá, že žalobce na základě této smlouvy nabytí pouze zajišťovací směnku jako takovou bez převodu vlastní zajištěné pohledávky. Žalobce takové směnky nepředložil. Žalovaný zde odkázal na vlastní vyjádření žalobce ze dne 9.12.2003, kde žalobce uvedl, že předmětnou smlouvou o postoupení pohledávek nenabyt žádné směnky, ale soudně přiznané pohledávky, které jsou postupitelné a uplatnitelné bez ohledu na existenci smenek. Takovému závěru pak odpovídá i účetnictví žalobce, ve kterém bylo o této pohledávce účtováno na účtu 315 a nikoliv na jiných účtech ve skupinách 25 a 31, vyhrazených pro účtování o cenných papírech nebo směnkách k inkasu. Z účetnictví žalobce pak nevyplývá, že by samostatně evidoval dva druhy pohledávek, a to jednak pohledávky vzniklé z titulu půjčky a dále pohledávky přiznané směnečnými platebními rozkazy, k nimž vytvořil opravné položky.

Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí dále uvedl, že je nutné posoudit, z jakého titulu vznikly nabyté pohledávky. Žalobce k této otázce na výzvu správce daně odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15.8.2001, č.j. 3 Sm 105/2001-39. Tímto rozsudkem ponechal soud v plném rozsahu v platnosti směnečné platební rozkazy č.j. 3 Sm 81/2001-16 a č.j. 3 Sm 82/2001-16. Žalovaný se ve svém odůvodnění dále zabývá obsahem odůvodnění rozsudku soudu. Žalovaný uvedl, že soud v rámci předmětného řízení zejména akceptoval jako řádný důkazní prostředek notářský zápis ze dne 20.10.1997, který podle názoru žalovaného objasňuje důvody vzniku předmětných nakoupených pohledávek a zejména způsob jejich zajištění směnkami. Soud z tohoto notářského zápisu přímo citoval a uvedl, že dlužník PaeDr. L. H. měl ke dni sepsání uvedeného zápisu dluh vůči původnímu věřiteli (STAVEX BRNO spol. s r.o.) ve výši 64 281 470,60 Kč. Tato částka byla zajištěna dvěma směnkami ve výši 30 000 000,- Kč a 38 000 000,- Kč (celkově tedy 68 000 000,- Kč), vystavenými společností BOBY-GROUP, a.s., a avalovanými PaeDr. L. H. Pro předmětný případ je však podstatné, že soud se zabýval kauzou vzniku předmětných pohledávek a smenek a shledal námitku nedostatku kauzy ze strany dlužníka BOBY-GROUP, a.s. za neprokázanou s tím, že přímo uvedl, že kauza žalované směnky, vzhledem k dlužníku BOBY -GROUP, a.s., byla prokázána a důvodem vystavených smenek bylo zajištění zaplacení dluhu PaeDr. L. H. (fyzické osoby), který byl v té době předsedou představenstva společnosti BOBY -GROUP, a.s. Žalovaný dále v odůvodnění uvedl, že směnka, vystavená společností BOBY-GROUP, a.s. jistila dluh PaeDr. L. H. a je rovněž důvodem toho, proč jsou ve

všech dalších dokumentech (zejména ve smlouvě o postoupení pohledávky) uváděny dvě osoby dlužníků. Proto vedle již dříve uvedených důvodů nelze považovat za prokázané tvrzení žalobce, že došlo pouze k převodu zajišťovací směnky, vystavené společností BOBY-GROUP, a.s., bez vlastního převodu pohledávek za PaeDr. L. H., neboť tomuto tvrzení neodpovídá formulace předmětné smlouvy o postoupení ze dne 31.5.2002, z níž jednoznačně vyplývá, že došlo k převodu pohledávky, jak vůči dlužníkovi BOBY GROUP, a.s., tak také vůči dlužníkovi PaeDr. L. H., a to včetně postižních práv a příslušenství. Žalovaný dále vyšel i z notářského zápisu ze dne 20.10.1997, č.j. NZ 723/97a N 801/97, z kterého jednoznačně vyplývá, že předmětná pohledávka vůči dlužníkovi PaeDr. L. H. ve výši 64 281 470,60 Kč vznikla z titulu smluv o půjčce, uzavřených se společností Stavex Brno spol. s r.o. na částku 15 070 000,- Kč (splatnou 24.4.1995) a na částku 32 240 000,- Kč (splatnou dne 29.6.1995). Z tohoto zápisu rovněž vyplývá, že předmětné směnky sloužily jako zajištění původního dluhu, včetně příslušenství a z tohoto důvodu vystavením těchto smenek nevznikla žádná další pohledávka, pouze se z pohledu věřitele zlepšila vymožitelnost původní pohledávky vůči dlužníkovi PaeDr. L. H. Žalobce také tvorbu opravné položky uplatnil k pohledávce vykazované na účtu 315, tedy vyhrazeném pro účtování pohledávek.

Žalovaný po posouzení věci tak dospěl k závěru, že se jednalo o pohledávku vzniklou z titulu půjčky, která při svém vzniku žádným způsobem neovlivnila základ daně. Veškeré pohledávky vzniklé z titulu půjček, jsou v ust. § 2 odst. 2 ZoR, platném pro zdaňovací období 2002, jednoznačně vyloučeny z tvorby zákonných opravných položek a proto nepředstavuje předmětná tvorba opravné položky ve výši 6 675 941,- Kč daňově účinný výdaj (náklad), vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 odst. 1 písm. i) ZDP. Tvorba opravných položek by nebyla uplatnitelná ani v případě pohledávek vzniklých nesplacením smenek, neboť nelze souhlasit s názorem žalobce, že pohledávky, které byly soudně přiznány směnečnými platebními rozkazy, nelze spojovat s žádnými dříve vzniklými pohledávkami.

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného i správce daně.

V žalobě žalobce zejména uvedl, že v roce 2002 získal pohledávku, vzniklou na základě soudně uznaných směnečných příkazů na směnky původně vystavené dlužníkem BOBY-GROUP a.s. a avalované PaeDr. L. H. Směnka je dle § 1 odst. 1 zákona č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, cenným papírem. Směnky byly vystavené na řad STAVEX BRNO spol. s r.o. Společnost STAVEX BRNO spol. s r.o. se dostala do konkurzu a konkurzní správce požadoval práva ze směnky soudně a získal pravomocné směnečné platební rozkazy. Takto vzniklou pohledávku postoupil na třetí osobu a ta jej následně postoupila společnosti Dan Van Dyck Ltd., Athene House, The Broadway, Mill Hill, London, která ji postoupila na žalobce. Jak plyne ze smlouvy ze dne 31.05.2002, uzavřené mezi společností Dan Van Dyck Ltd. a žalobcem, jednalo se o postoupení směnečné pohledávky, neboť ve smlouvě se výslovně hovoří o postoupení práv ze směnečných platebních rozkazů a součástí postoupení byly originály smenek. Na směnkách byl rubopis konkurzního správce STAVEXU BRNO spol. s r.o. (indosant), který postupoval podle ust. § 13 odst. 2 zákona směnečného a šekového č. 191/1950 Sb. Směnečná pohledávka nebyla v plné míře uhrazena, a proto na ni vytvořil žalobce opravnou položku, tak jak v roce 2002 připouštěl ZOR.

Žalobce namítal, že žalovaný věc nesprávně posoudil, dospěl-li k závěru, že společně s pohledávkou ze směnky na nabyvatele přechází i zajišťovaná pohledávka a je tedy nutné zkoumat důvody vystavení směnky a důvody vzniku zajišťované pohledávky,

příčemž na směnečné pohledávky v roce 2002 nebylo možné tvořit opravné položky. Tvzení, že žalobce nabyl i vlastní zajišťovanou pohledávku, žalovaný poprvé použil až v rozhodnutí. V průběhu vytýkacího řízení tato skutečnost nebyla žalovaným namítána. Také tvzení žalovaného, že žalobce nabyl celou zajišťovanou pohledávku, odporuje listinným důkazům. V popisu pohledávky, který se uvádí ve smlouvě o postoupení pohledávky ze dne 31.05.2005, se jednoznačně konkretizuje pohledávka ve výši 68 000 000,- Kč, pravomocně soudně přiznaná směnečnými platebními rozkazy. Žádné jiné nároky nejsou ve smlouvě zmiňovány. Krajský soud v Brně pak rozsudkem ze dne 27.4.2001 ponechal v platnosti směnečné platební rozkazy. Důvody vystavení smenek se pak tento soud zabýval pouze v rámci prozkoumání námitek výstavce smenek a majiteli směnečných pohledávek nepřiznává žádné další právo na plnění přesahující směnečné pohledávky.

Podle názoru žalobce je směnečná pohledávka pohledávkou samostatnou, která se neváže na původní důvod vystavení směnky, a to zejména při převodu směnky, kdy třetí osoby nejsou nijak vázány na původní smlouvu, protože kupují směnku na řad i formou smlouvy o postoupení směnečné pohledávky a nezískávají právo původního věřitele smlouvou o postoupení pohledávky z původního právního vztahu. Tak by tomu bylo pouze v případě směnky nikoliv na řad.

Žalobce závěrem odkázal na rozhodnutí Vrchního soudu v Praze č.j. 9 Cmo 306/97 a 9 Cmo 762/99 a odbornou literaturu.

Žalovaný ve svém vyjádření zejména odkázal na žalobou napadené rozhodnutí. Dále k věci uvedl, že zákonná opravná položka k pohledávce je výlučně účetní a daňově právní kategorií, s jejímž zaúčtováním do nákladů není spojen konkrétní výdaj. Proto také lze pro daňové účely uplatnit jako náklad pouze takovou tvorbu opravné položky, u níž jsou spolehlivě splněny všechny podmínky pro její tvorbu uvedené v ZOR. Žalovaný dále ve vyjádření cituje z důvodových zpráv k ZOR. Podle jeho názoru je smyslem tvorby zákonných opravných položek k pohledávkám umožnit poplatníkům, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví, zahrnout postupně do daňově účinných výdajů (nákladů) hodnotu neuhrazených obchodních pohledávek, které při svém vzniku ovlivnily základ daně (zdanitelné výnosy). Zákonodárce vylučuje záměrně z možnosti tvorby opravných položek pohledávky vzniklé z titulu poskytnutí půjčky. Žalovaný se ve svém vyjádření dále obsáhle zabývá vývojem celého případu. Žalobce se tedy nesprávně domnívá, že pokud nebyly pohledávky vzniklé z titulu cenných papírů v roce 2002 přímo vyloučeny z možnosti tvorby zákonných opravných položek a pokud se při vymáhání smenek nezkoumá ekonomický důvod jejich vystavení, tak k nim bylo možné automaticky tvořit opravné položky, aniž by se přitom přihlíželo k ostatním podmínkám ZOR, zejména k podmínce "neúvěrovosti" pohledávky, která de facto nepřímou předmětnou směnečnou pohledávku z tvorby zákonných opravných položek vylučuje. Žalobce ve své žalobě zcela pomíjí dikci ust. § 24 odst. 2 písm. i) ZDP, podle kterého jako daňový náklad lze uplatnit pouze opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon a dále to, že uplatnění určité položky v daňových nákladech spadá pod režim veřejného a nikoliv soukromého práva. Přestože tedy z hlediska obecné právní teorie se u smenek nezkoumá důvod jejich vystavení, z hlediska daňového, pokud žalobce uplatňuje v daňovém přiznání náklad, který považuje za daňově účinný, musí dle žalovaného prokázat, zda tento náklad splňuje speciální podmínky daňové účinnosti, uváděné v daném případě v zákoně č. 593/1992 Sb. Zákon potom musí daňovou účinnost určitého nákladu, ať již přímo nebo nepřímou, umožňovat. Konkrétně to znamená, že u každé pohledávky, k níž daňový subjekt

tvoří opravné položky, musí být pro účely daňové prokázán titul jejího vzniku. Pokud potom nebyla pohledávka při vzniku účtována do výnosů (což je případ souzené věci) a vznikla z titulu poskytnutí půjčky, nelze k takové pohledávce tvořit zákonné opravné položky. Žalovaný závěrem navrhl zamítnutí žaloby.

V replice žalobce opětovně poukázal na rozdíl mezi postoupením pohledávky z půjčky, ke kterému nedošlo a naopak postoupením pohledávky z pravomocných směnečných a šekových rozkazů, které bylo mezi žalobcem a společností provedeno. Tuto repliku soud žalovanému již nedoručoval, neboť nebyla v dané věci relevantním vyjádřením. Žalobce argumentuje stejně jako v žalobě a soud již z něj nevycházel (srov. rozhodnutí NSS ze dne 6.12.2007, č.j. 2 Afs 91/2007-90, www.nssoud.cz).

Rozsudkem zdejšího soudu ze dne 9.1.2008, č.j. 30 Ca 4/2007-61, bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Oproti kasační stížnosti žalovaného byl rozsudek zdejšího soudu zrušen rozsudkem NSS, č.j. 1 Afs 85/2008-97, ze dne 5.11.2008.

V rozsudku NSS je zejména uvedeno: „Podstatnou přdestřenou kasační námitkou je nesprávné zodpovězení právní otázky soudem, týkající se zákonnosti postupu žalovaného, tedy jeho posouzení zákonných podmínek pro tvorbu zákonné opravné položky dle § 2 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách, jež měla schopnost ovlivnit základ daně zdaňovacího období roku 2002.

Pro posouzení správnosti postupu žalovaného je nutno celou otázku oprávněnosti tvorby opravné položky rozdělit do dvou podotázek. Nejprve je totiž nutno učinit jasno v charakteru postoupené pohledávky a až poté je možno zodpovědět, zda-li právě k takové pohledávce mohl žalobce tvořit zákonnou opravnou položku. To vše právě z toho důvodu, že dospěl-li by soud k závěru, že postoupena byla pohledávka, která původně vznikla z titulu půjčky (mezi STAVEX Brno, spol. s r. o., jako věřitelem a PaDr. L. H. jako dlužníkem), pak by tvorba opravné položky byla zákonem zapovězena, nebylo by ji možno vůbec vytvořit a především uplatnit s daňovou účinností. Dospěl-li by soud k závěru, že postoupena byla pohledávka, vzniklá z titulu cenného papíru, pak bylo jeho povinností zodpovědět další otázku a tou je zákonná možnost tvorby opravné položky k takové pohledávce.

Krajský soud dospěl při řešení první z výše naznačených podotázek k závěru, že ze smlouvy o postoupení pohledávky (jež je součástí správního spisu) nelze dovodit, že mezi žalobcem a postupitelem došlo k postoupení pohledávky z titulu půjčky, která původně vznikla mezi STAVEX Brno, spol. s r. o., jako věřitelem a PaDr. L. H. jako dlužníkem. Smlouvou došlo sice k postoupení pohledávky, avšak soudně přiznané směnečnými platebními rozkazy, důvodem jejichž vydání bylo uplatnění směnek vydaných k zajištění půjčky mezi STAVEX Brno, spol. s r. o., a PaDr. L. H. Jednalo se o soudně přiznaný nárok (pohledávku) ze zajišťovací směnky, předmětem smlouvy nebyla tedy pohledávka z původního kauzálního vztahu.

Potud se s tímto závěrem krajského soudu Nejvyšší správní soud ztotožnil. Pohledávka byla totiž jako směnečná vymáhána, soudem přiznána a následně se musí směnečným režimem řídit i postup při jejím převodu. Z uvedeného je proto zřejmé, že závěr žalovaného o převodu pohledávky, vzniklé z titulu půjčky, je nesprávný a nesprávné je proto i odmítnutí možnosti tvorby opravné položky s odkazem na § 2 odst. 2 zákona č.

593/1992 Sb., o rezervách (ve znění účinném pro rok 2002) s tím, že opravné položky, vzniklé z titulu půjčky, tvořit nelze; to vše proto, že o pohledávku vzniklou z titulu půjčky se v daném případě nejednalo.

Dospěl-li však soud k závěru, že postoupena byla pohledávka, která byla zajištěna směnkou, měl pokračovat ve svých úvahách o oprávněnosti tvorby zákonné opravné položky k takové pohledávce, neboť právě zodpovězení této otázky s dopadem na výši daně bylo předmětem sporu.

Jak zdejší soud již mnohokrát zdůraznil (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 7 As 60/2003 - 75, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2004, č. j. 7 Afs 3/2003 - 93, sp. zn. 2 Afs 24/2005) jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy) a vylučujícím libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky odůvodnit (ve správním soudnictví viz ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

Této judikatuře je společné, že není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud považoval či nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč odůvodnění žalovaného k žalobním námitkám považuje za liché či mylné, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Nestačí, pokud soud při vypořádávání se touto argumentací účastníka pouze konstatuje, že tato je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech, resp. důvodech právních či případně skutkových) její nesprávnost spočívá anebo dokonce klíčovou otázku nezodpoví vůbec – jak se stalo i v tomto případě.

Nejvyšší správní soud se z uvedeného důvodu nezabýval věcnou stránkou rozhodnutí, avšak s ohledem na hospodárnost řízení považuje za vhodné *obiter dictum* vyložit princip chápání klíčových pojmů, vztahující se k předmětnému rozhodnutí.

Pro posouzení oprávněnosti tvorby zákonné opravné položky, tedy opravné položky, jejíž tvorba je zákonem uznána za „daňově uznatelný náklad“, je předně třeba určit typ pohledávky, ke které má být opravná položka tvořena; to ostatně soud učinil.

Dle zákonné úpravy, platné v roce tvorby opravné položky, tedy v roce 2002, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách povoloval tvorbu opravné položky k pohledávkám řádně záúčtovaným v účetnictví, přičemž z těchto pohledávek vyjímal mimo jiné pohledávky vzniklé z titulu půjčky. Neupravoval však nijak pohledávky vzniklé z titulu zajišťovacích cenných papírů. Změnou zákona v roce 2004 došlo k upřesnění tohoto ustanovení s tím, že nadále lze opravné položky tvořit pouze k pohledávkám záúčtovaným do výnosů (lapidárně řečeno - k těm, které byly poplatníkem zdaněny). Současně zakázal tvorbu opravných položek vzniklých z některých titulů, tedy stejně tak jako minulá právní úprava i k pohledávkám vzniklým z titulu půjčky a nově i z titulu cenných papírů. Zákonodárce zde

tak explicitně vyjádřil cíl této úpravy; umožnil daňovému subjektu, pro případ, že mu nebude pohledávka uhrazena ani po zákonem stanovené době (ačkoli výnos, který vznikl v souvislosti s jejím zaúčtováním byl poplatník povinen zdanit), vytvořit v případě splnění zákonných podmínek opravnou položku a náklad vzniklý v souvislosti s její tvorbou uplatnit jako daňově účinný náklad. Oněmi podmínkami jsou zejména správná evidence pohledávky v účetnictví, zdanění výnosu s ní souvisejícího a uplynutí zákonem stanovené doby.

Právě vzhledem ke skutečnosti, že tvorba opravné položky představuje pouze „fiktivní náklad“, je o to více třeba dbát na splnění veškerých zákonných podmínek a sledovat cíl, k jehož naplnění zákonodárce tvorbu takových nákladů povolil.

Jestliže tedy daňový subjekt eviduje pohledávku ve svém účetnictví, při jejímž vzniku nebylo účtováno do výnosů, je zcela bez rozumného důvodu, aby k takové pohledávce byla tvořena zákonná opravná položka. Je nepochybné, že bude tvořena opravná položka účetní k zajištění věrného a pravdivého obrazu účetnictví, tedy coby výraz snížené možnosti dobytosti pohledávky na straně věřitele; není však důvod, aby tato opravná položka představovala daňově účinný náklad, jestliže poplatníkovi v souvislosti se zaúčtováním pohledávky nevznikla dříve povinnost odvést daň.

Je sice skutečností, že zákon o rezervách, účinný v rozhodném zdaňovacím období – roku 2002, neobsahoval výslovný požadavek pro tvorbu zákonných opravných položek existenci zdanitelného výnosu, ale pouze správné zaúčtování pohledávky.

Vlastním smyslem tvorby opravné položky je nicméně poskytnutí „satisfakce“ věřiteli, který byl z důvodů správného zaúčtování pohledávky povinen odvést daň z výnosu, který pro něj však nebyl skutečným příjmem, a proto je oprávněn postupně vytvořit ve svém účetnictví daňově uznatelný náklad, a to až do výše dříve zdaněného výnosu. Jestliže takový výnos v účetnictví nikdy neevidoval, není pro tvorbu zákonné opravné položky žádný důvod a není tedy rozhodující, zda její tvorba byla výslovně zakázána či nikoli. Jedná se tak o „zrovnoprávnění“ subjektů vedoucích evidenci, kdy jsou předmětem daně pouze skutečné příjmy, na straně jedné, a subjektů vedoucích účetnictví, jež není založeno na „cash principu“ a dochází tak ke zdaňování výnosů, které však nikdy pro poplatníka nemusí znamenat skutečný příjem, na straně druhé.

Krajský soud ve svém rozhodnutí konstatuje, že ačkoli daňový subjekt tvrdil, že postoupením nabyt pohledávku vzniklou z titulu dluhu, z předmětné smlouvy o postoupení pohledávek vyplývá, že subjekt na jejím základě nabyt pohledávku z titulu zajišťovací směnky, která je samostatně převoditelná, a proto není s jejím převodem nutně spojena povinnost nabýt i pohledávku z dluhu, kterou původně tato směnka zajišťovala. Na této úvaze soud ustal. Neodpověděl již na podstatnou další otázku, zda tvorba zákonné opravné položky k takové pohledávce byla oprávněná či nikoli, což je meritem sporu.

Krajský soud se tak bude v dalším řízení tedy zabývat i úvahou nad tím, zda v případě předešlé právní úpravy (na rozdíl od současné, kdy je pro tvorbu zákonné opravné položky požadováno účtování o pohledávce při jejím vzniku jako o zdanitelném výnosu), podle níž zákon dříve požadoval pouze její správné zaúčtování, subjekt splnil veškeré podmínky pro tvorbu zákonné opravné položky a lze tak náklad spojený s jejím zaúčtováním považovat za daňově účinný. To vše zejména s ohledem na skutečnost, že zákon upravuje a odlišuje způsob zaúčtování jednotlivých druhů pohledávek, zejména

rozlišuje, zda je účtováno o pohledávce vzniklé z titulu půjčky či o pohledávce vzniklé z titulu zajišťovací směnky.

Podmínkami tvorby opravných položek se již zabýval (byť z jiného úhlu pohledu) i Nejvyšší správní soud. Ten v rozsudku ze dne 26. února 2007, sp. zn. 8 Afs 31/2005 (viz www.nssoud.cz), rovněž ve vztahu k jednotlivým podmínkám pro tvorbu opravné položky (v roce 1999 – tedy před změnou zákona k 1. 1. 2004) zdůraznil, že „... musí jít o pohledávku zaúčtovanou v účetnictví v souladu s platnými pravidly pro účtování o pohledávkách tak, že o ní bylo účtováno ve výnosech a vztahovaly se k příjmům zdaňovaným v základu daně...“.

Nejvyšší správní soud připomíná, že pro správné zodpovězení otázky možnosti tvorby opravné položky v souzeném případě je významnou i skutečnost, že žalobce sám netvrdil, že by byl vlastníkem smenek, naopak k dotazu správce daně uváděl, že jím není. Z těchto informací konečně vycházel i žalovaný, jestliže učinil v napadeném rozhodnutí dílčí závěr, že není-li žalobce vlastníkem smenek, nemůže být oprávněným k pohledávce z titulu cenného papíru a nemůže proto k této pohledávce tvořit opravnou položku. Závěrem ještě soud připomíná svoji judikaturu – rozsudek ze dne 17. 12. 2007, sp. zn. 1 Afs 35/2007 (viz www.nssoud.cz), zabývající se oprávněností daňově uznatelných výdajů, kde uzavřel, že „Výdaje vykázané na činnost, jež nemá samostatný ekonomický či jiný racionální účel a jejímž jediným účelem je získání daňového zvýhodnění v rozporu s cílem sledovaným zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nelze považovat za výdaje vynaložené za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 tohoto zákona“.

Po rozhodnutí NSS podal žalobce i žalovaný několik dalších vyjádření. V nich žalobce zejména setrval na své právní a skutkové argumentaci uvedené již v žalobě. Rozšířil ji v tom směru, že splnil podmínky vyslovené v rozhodnutí NSS, zejména o správném zaúčtování pohledávky. Rovněž žalobce uváděl, že o pohledávce bylo účtováno ve výnosech v době jejího vzniku, u právního předchůdce. V jeho případě se ani nejednalo o spekulativní převod pohledávky, neboť žalobce za pohledávku zaplatil dohodnutou cenu ve výši 14 967 127,34 Kč. V dalších podáních pak žalobce rovněž namítal nesprávný procesní postup, protože vytýkáci řízení není zákonným prostředkem ke změně pravomocného rozhodnutí o vyměření daně. Žalovaný ve svých vyjádřeních zdůraznil, že nelze oddělit vlastnictví směnečné pohledávky od vlastnictví směnky jako cenného papíru. Mělo o ní být účtováno na účte 253. Setrval pak na své argumentaci, že žalobce tvořil opravnou položku v rozporu se samotným účelem zákona o rezervách, jehož smyslem je umožnit poplatníkům, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví, zahrnout postupně do daňově účinných výdajů hodnotu neuhrazených obchodních pohledávek, které při svém vzniku ovlivnily základ daně a zdanitelné výnosy, což u žalobce nenastalo.

O žalobě rozhodl soud při jednání. Zde provedl dokazování znaleckým posudkem a rovněž přistoupil k výsledku jednatele žalobce. Jednatel žalobce se v rámci své výpovědi především zabýval spojitostí tvorby opravné položky a výnosů v případě postoupené pohledávky. Dále odkázal na rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 20 Cdo 461/2004, dle kterého přechod práva přiznaného směnečnými platebními rozkazy (§ 256 o.s.ř.) se neproказuje indosamenty na směnku a rovněž není nutné postoupení samotné směnky. Dle jeho názoru lze práva vyplývající z pravomocného směnečného rozkazu převést listinou, zpravidla smlouvou o postoupení pohledávky.

V rámci konečného návrhu žalobce především zdůraznil, že v posuzovaném případě byly splněny podmínky pro vytvoření opravné položky. Dle znaleckého posudku bylo o pohledávce řádně účtováno. Posuzovaný případ pak nepatřil mezi výjimky, kdy by dle rozhodnutí NSS nebylo možné tvořit opravné položky. Opravná položka byla vytvořena v souladu se zákonem o tvorbě rezerv a opravných položek, kdy jejím účelem bylo ušetření možných rizik a ztrát žalobce. Dále bylo zdůrazněno, že řízení s žalobcem nebylo vedeno v souladu s d.ř. V průběhu daňového řízení se žalobce nemohl řádně bránit, protože až v řízení před soudem se objevil právní názor, že se jedná o směnečnou pohledávku a nikoliv o pohledávku z půjčky. Výrok žalovaného se pak opírá o argumentaci, vycházející z toho, že se jednalo o pohledávku z titulu půjčky. To je však nesprávné, neboť jde o pohledávku směnečnou.

V rámci konečného návrhu žalovaný především zdůraznil, že jde-li o námitku nesprávného procesního postupu, tak ta byla uplatněna opožděně (§ 71 odst. 2 s.ř.s.). Dle názoru žalovaného musel žalobce v posuzovaném případě nabýt i vlastnictví ke směnce. Pak mělo být účtováno na účtu č. 253, tj. dlužné cenné papíry. Směnečná pohledávka jako taková totiž nemůže přejít bez vlastnictví směnky. Tento závěr plyne i ze zákona směnečného a šekového (§ 16 a § 43). K účtu č. 253 pak nebyla vůbec připuštěna tvorba opravných položek.

Soud se v souladu s názorem vyjádřeným v rozhodnutí NSS zabýval tím, zda žalobce správně zaúčtoval pohledávku nabytou na základě smlouvy o postoupení pohledávky ze dne 31.5.2002 od věřitele, kterým byla společnost Dan Van Dyck Ltd. Soud k tomu provedl při jednání dokazování znaleckým posudkem znalkyně Ing. Dariny Horákové. Podle závěru znaleckého posudku žalobce při zaúčtování pohledávky nabyté na základě smlouvy o postoupení pohledávky ze dne 31.5.2002 postupoval podle zákona o účetnictví. Podle charakteru obsahu účetního případu provedl účetní záznam na rozvahových účtech pohledávek-315 a závazků-325 ke dni uskutečnění účetního případu k 31.5.2002 a ocenil pohledávku způsobem oceňování upraveným v §§ 24 a 25 zákona o účetnictví ve výši 14 967 127,34 Kč. Tento účetní případ, nabytí pohledávky na základě smlouvy o postoupení pohledávky, byl doložen účetním dokladem-smlouva a účetní záznam De-95-00001-002. Byl zaúčtován do účetních knih do účetního období 2002, s nímž časově souvisí. Žalobce tedy správně zaúčtoval pohledávku nabytou na základě Smlouvy o postoupení pohledávky ze dne 31.5.2002, od věřitele, kterým byla společnost Dan Van Dyck Ltd., a to včetně jejího příslušenství, ve zdaňovacím období roku 2002, v souladu s předpisy účinnými pro zdaňovací období roku 2002. Z obsahu znaleckého posudku soud dále zjistil, že postoupená pohledávka nevznikla při realizaci podnikatelské činnosti žalobce, a proto nedošlo ke zvýšení výnosů z podnikatelské činnosti.

Jak je uvedeno výše, NSS ve svém rozsudku mj. vyslovil právní názor: „*Jestliže tedy daňový subjekt eviduje pohledávku ve svém účetnictví, při jejímž vzniku nebylo účtováno do výnosů, je zcela bez rozumného důvodu, aby k takové pohledávce byla tvořena zákonná opravná položka. Je nepochybné, že bude tvořena opravná položka účetní k zajištění věrného a pravdivého obrazu účetnictví, tedy coby výraz snížené možnosti dobytosti pohledávky na straně věřitele; není však důvod, aby tato opravná položka představovala daňově účinný náklad, jestliže poplatníkovi v souvislosti se zaúčtováním pohledávky nevznikla dříve povinnost odvést daň.*“

Je sice skutečností, že zákon o rezervách účinný v rozhodném zdaňovacím období – roku 2002 neobsahoval výslovný požadavek pro tvorbu zákonných opravných položek existenci zdanitelného výnosu, ale pouze správné zaúčtování pohledávky.

Vlastním smyslem tvorby opravné položky je nicméně poskytnutí „satisfakce“ věřiteli, který byl z důvodů správného zaúčtování pohledávky povinen odvést daň z výnosu, který pro něj však nebyl skutečným příjmem a proto je oprávněn postupně vytvořit ve svém účetnictví daňově uznatelný náklad, a to až do výše dříve zdaněného výnosu. Jestliže takový výnos v účetnictví nikdy neevidoval, není pro tvorbu zákonné opravné položky žádný důvod a není tedy rozhodující, zda její tvorba byla výslovně zakázána či nikoli. Jedná se tak o „zrovnoprávnění“ subjektů vedoucích evidenci, kdy jsou předmětem daně pouze skutečné příjmy, na straně jedné, a subjektů vedoucích účetnictví, jež není založeno na „cash principu“ a dochází tak ke zdaňování výnosů, které však nikdy pro poplatníka nemusí znamenat skutečný příjem, na straně druhé.“

V posuzovaném případě tedy žalobce nebyl povinen odvést daň z výnosu, který by pro něj nebyl skutečným příjmem a ke kterému by byl proto oprávněn vytvořit ve svém účetnictví opravnou položku, tj. daňově uznatelný náklad. Je zřejmé, že žalobce takový výnos v souvislosti s předmětnou pohledávkou nikdy neevidoval. I při jednání žalobce uvedl, že nešlo o pohledávku, která by prošla výnosy. Dále rovněž uvedl, že nešlo o pohledávku, která vznikla na základě výnosů žalobce, ale pohledávku společnost musela uhradit, a to z výnosů jiných činností. Dle názoru NSS není v takovém případě pro tvorbu opravné položky žádný důvod a není rozhodující, zda její tvorba byla výslovně zakázána či nikoliv.

NSS dále v rozsudku odkázal na své rozhodnutí ze dne 17. 12. 2007, sp. zn. 1 Afs 35/2007 (viz www.nssoud.cz), zabývající se oprávněností daňově uznatelných výdajů, kde uzavřel, že „Výdaje vykázané na činnost, jež nemá samostatný ekonomický či jiný racionální účel a jejímž jediným účelem je získání daňového zvýhodnění v rozporu s cílem sledovaným zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nelze považovat za výdaje vynaložené za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 tohoto zákona“. V rozsudku č.j. 1 Afs 35/2007 je mj. citováno i rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 23.4.2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000 kde je konstatováno, že *podle ústavních zásad ukládání daní a jejich správy finančními orgány je v souladu s Ústavou ČR takové zdanění příjmů, které vychází z nákladů skutečně vynaložených na jejich dosažení. Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisí.*

Žalobce je podnikatelským subjektem, jeho příjmem podléhajícím zdanění je tedy především příjem z podnikání, jeho daňově relevantní příjmy a výdaje se tedy budou vázat k takovým aktivitám, které dávající z ekonomického hlediska smysl, které budou vykonávány v rámci podnikání jakožto činnosti prováděné samostatně vlastním jménem na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku (§ 2 odst. 1 obchodního zákoníku). Z obchodního rejstříku soud zjistil, že žalobce měl od 25.3.1996 až do 20.11.2002 jako předmět podnikání zapsanou jen pečovatelskou službu. V době postoupení předmětné pohledávky (smlouva o postoupení pohledávky ze dne 31.5.2002) tedy nebylo ani předmětem podnikání obchodování s pohledávkami. Vytvoření opravné položky jako daňově uznatelného výdaje k pohledávce nabyté postoupením se tak v posuzovaném období nevázalo k tehdejšímu podnikatelským aktivitám žalobce. Nejednalo se tak o výdaj vynaložený za účelem dosažení, zajištění a udržení žalobcových zdanitelných příjmů. Lze i

proto dospět k závěru, že cílem vytvoření takové opravné položky bylo získání neoprávněného daňového zvýhodnění.

Soud k věci rovněž uvádí, že žalobce ani nebyl vlastníkem směnek a tudíž nemohl být oprávněný k tvorbě pohledávky z titulu cenného papíru a vytvořit k takové pohledávce opravnou položku.

Soud se nemohl zabývat námitkou, kterou žalobce uplatnil ve svém podání ze dne 30.11.2010. Žalobce zde namítal, že v posuzovaném případě byla daň postupem dle ust. § 46 odst. 5 d.ř. vyměřena konkludentně. Pravomocné rozhodnutí o vyměření daně pak nelze změnit postupem dle ust. § 43, tj. vytýkacím řízením, jak tomu bylo v posuzovaném případě. K tomu soud uvádí, že žalobní body lze rozšiřovat toliko ve lhůtě pro podání žaloby § 71 odst. 2 s.ř.s. Tento žalobní bod však byl doplněn nejenom po podání žaloby, ale i po rozhodnutí NSS a soud se jím proto nemohl zabývat (k tomu srov. např. rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 24.8.2010, č.j. 4 As 3/2008, bod 35). Soud k věci dále dodává, že dle rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 78/2009-84 *Krajský soud je oprávněn zrušit rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení, byť by nebyly žalobcem výslovně namítány, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.)*. Soud vyšel z toho, že žalobce tuto vadu uplatnil až po lhůtě k podání žaloby, a proto by k takto uvedené vadě řízení mohl rozhodnutí žalovaného zrušit jen v případě, že by tato vada bránila přezkoumání rozhodnutí správního orgánu v rozsahu uplatněných žalobních bodů. Z výše uvedeného je zřejmé, že rozhodnutí žalovaného bylo možno v rozsahu uplatněných žalobních bodů přezkoumat. Dle názoru zdejšího soudu k obdobnému závěru dospěl i NSS, když zdejšímu soudu uložil, z jakých hledisek je třeba se napadeným rozhodnutím zabývat.

S ohledem na výše uvedené nezbylo, než žalobu zamítnout.

Náhrada nákladů řízení před krajským soudem nebyla přiznána žádnému z účastníků. Žalobce celkově neměl ve věci úspěch, proto právo na náhradu nákladů řízení nemá (ust. § 60 odst.1 s.ř.s.). Žalovanému žádné náklady řízení ve smyslu ust. § 57 s.ř.s. nevznikly.

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 Brně dne 27.4.2012

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu