



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **CF FLOP s.r.o.**
sídlem Nejedlého 383/11, Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 4. 2020, čj. 14187/20/5200-11433-710862

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce je podnikatel, který se v roce 2014 zabýval prodejem a odkupem pohledávek. V rámci daňové kontroly daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2014 zpochybnil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „finanční úřad“ nebo „správce daně“) tvorbu opravné položky ve výši 1 750 000 Kč a položky snižující výsledek hospodaření ve výši 2 200 000 Kč. V obou případech šlo o odkup pohledávek od

společnosti AURELIA, spol. s r. o. (dále též „Aurelia“), přičemž podle žalobce šlo o pohledávky za dlužníkem L. a dlužnicí K. Podle správce daně žalobce pro tvorbu opravné položky nesplnil zákonné podmínky, oprávněnost snížení výsledku hospodaření pak dostatečně neprokázal. Na základě toho mu finanční úřad rozhodnutím ze dne 12. 9. 2018 doměřil daň z příjmů vyšší o 593 750 Kč a penále ve výši 118 750 Kč (dále též „dodatečný platební výměr“).

2. Odvolání žalobce proti citovanému rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti němu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 16. 6. 2020.

II. Argumentace žalobce

3. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, neboť žalovaný podle něj dostatečně nezjistil skutkový stav.
4. Pokud jde o opravnou položku ve výši 1 750 000 Kč, žalobce ji vytvořil ke dvěma pohledávkám za dlužníkem Lípou, z nichž jednu (ve výši 281 144 Kč podle faktury č. 4293) se mu podařilo v roce 2014 úspěšně vymoci. Dodatek ze dne 30. 10. 1997 k postupní smlouvě jasně stanovil, že právě na tuto pohledávku z důvodu jejího zajištění dlužníkovou nemovitostí připadá naprostá většina ceny, kterou za její postoupení žalobce postupiteli zaplatil (1 749 000 Kč). Druhou pohledávku, kterou postupitel nebyl sto řádně prokázat (ve výši 3 227 975 Kč podle faktury č. 9893), nabyl žalobce podle dodatku za zbývající cenu 1 Kč. Dále žalobce podrobně popisuje historii uplatnění a vymáhání obou pohledávek za dlužníkem L. Splatnost první pohledávky podle něj nastala až v roce 2004, kdy nabyl právní moci rozsudek Okresního soudu Břeclav, který žalobce využil jako exekuční titul. Žalobce tudíž řádně prokázal jak rozdělení ceny cese na obě pohledávky dodatkem ke smlouvě, tak i zaplacení ceny cese. Pohledávky řádně evidoval ve svém účetnictví, přičemž jejich identifikace podle něj dostatečně vyplývala z rozvahy ke dni 31. 12. 2014, kde byly pohledávky označeny jménem dlužníka a částkou. Je proto přesvědčen, že splnil podmínky pro tvorbu opravné položky podle § 2 odst. 2 a 3 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále též „zákon o rezervách“).
5. U položky snižující výsledek hospodaření ve výši 2 200 000 Kč žalobce taktéž podrobně líčí okolnosti nabytí pohledávky za dlužnicí K. od společnosti Aurelia a jejího následného vymáhání. Žalobce se podivuje nad tím, jak může žalovaný uznat výnos, kterého žalobce z této pohledávky v roce 2014 dosáhl, avšak popírat náklady na pořízení pohledávky. Tím v podstatě činí náklady nulovými, přičemž pomíjí i náklady na 21 let trvající soudní řízení o této pohledávce. Žalobce cenu cese řádně vedl z účetnictví, což podle něj vyplývá z účetní rozvahy ke dni 31. 12. 2014 a z Inventárního záznamu o provedené inventarizaci ke dni 31. 12. 2013; v obou dokumentech je uvedena celková suma pohledávek. Specifikace jednotlivých pohledávek, jež jsou součástí této celkové sumy, označených jménem dlužníka, vyplývá z dokumentu „Stavy k 31. 12. 2013“, který žalobce předal finančnímu úřadu již při zahájení daňové kontroly. Na jednotlivé pořizovací ceny je celková suma rozdělena také v Inventárním záznamu o provedené inventarizaci ke dni 31. 12. 2014. Stavy rozvahových účtů ke konci roku 2013 a 2014 sice žalobce původně finančnímu úřadu nepředložil, avšak napravil to 30. 6. 2018, kdy předložil řadu různých dokumentů, jež v žalobě vypočítává.

6. Žalobce uznává, že jeho účetnictví nebylo vedeno stoprocentně, ale v kombinaci s dalšími důkazy podle něj prokazuje relevanci položek snižujících základ daně. Správce daně podle něj přehlíží, že pohledávka ve výši 2 200 000 nebyla uplatněna v režimu opravné položky, ale v režimu položky snižující výsledek hospodaření podle § 24 odst. 1 písm. s) zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů. Proto nebyl žádný důvod tvořit k této pohledávce opravnou položku na účtu 391, ale správně byla zaúčtována na účtu 311. Její odúčtování ke dni 18. 2. 2014, kdy došlo k její úhradě dlužnicí K., pak žalobce prokázal Knihou pohledávek ke dni 31. 12. 2014, opravenou rozvahou ke dni 31. 12. 2014 (žalobce se i omluvil za nepřesnost dříve zaslané rozvahy), a dále dokumenty Rozvaha analyticky za rok 2014 a Pohyb na účtu 311 000. Také zpochybňovanou úhradu pořizovací ceny žalobce prokázal, a to potvrzením společnosti Aurelia v dodatku ze dne 3. 4. 1996 k postupní smlouvě, že všechny vzájemné závazky byly vypořádány.
7. Závěrem žalobce poukazuje na řadu soudních rozhodnutí, která podle něj orgány daňové správy porušily tím, že nevyslechly navržené svědky a odmítly listiny předložené žalobcem, odmítly zohlednit výjimečnost a dlouholetost žalobcova případu, neoznačily skutečnosti, jež zpochybňují žalobcovo účetnictví a pominuly skutečnosti příznivé pro žalobce, čímž mu způsobily ztrátu příležitosti a porušily rovnost zbraní.

III. Argumentace žalovaného

8. Žalovaný navrhuje podanou žalobou zamítnout, odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a argumentuje podrobně ke každému žalobnímu bodu. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před soudem.

IV. Řízení před krajským soudem

9. Ve věci proběhlo dne 28. 3. 2022 na žádost žalobce ústní jednání podle § 49 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), z něhož se však žalobce ze zdravotních důvodů omluvil. Soud proto jednal v jeho nepřítomnosti. Důkazní návrhy žalobce soud při jednání zamítl jako nadbytečné z důvodů vyložených níže.

V. Posouzení věci krajským soudem

10. Žaloba **není důvodná**.
11. Pokud jde o první sporný bod, tedy opravnou položky ve výši 1 750 000 Kč v souvislosti s nabytím dvou pohledávek za dlužníkem L., žalovaný uvedl ve svém rozhodnutí řadu důvodů, proč nebylo možné tuto položku uznat. Každý z nich by obstál sám o sobě, přesto se žalobce k některým z nich vůbec nevyjadřuje.
12. Prvním důvodem pro to, že žalovaný tuto položku neuznal, byl fakt, že u obou pohledávek nastala splatnost podle dostupných dokladů před datem 31. 12. 1994 (body 66 a 67 napadeného rozhodnutí). Podle § 2 odst. 2 zákona o rezervách je ale možné tvořit opravné položky pouze k pohledávkám splatným po tomto datu. V této otázce žalobce se žalovaným po právní stránce nikterak nepolemizuje. Z jeho žaloby lze pouze vyčíst, že za datum splatnosti pohledávky sám považuje až okamžik, kdy nabyl právní moci rozsudek civilního soudu, který uložil dlužníkovi danou pohledávku žalobci uhradit. Tak tomu ale není. Den splatnosti, jak správně poukázal ve svém vyjádření pro soud žalovaný, je poslední den, kdy má být pohledávka podle smluvního ujednání uhrazena. Poté se stává dlužnou a lze ji vymáhat, přičemž pravomocné soudní rozhodnutí představuje

vykonatelný exekuční titul pro takové vymáhání. To, že pohledávka již byla splatná, bylo podmínkou, aby vůbec žalobce se svým nárokem mohl u civilního soudu uspět. Protože splatnost obou pohledávek nastala již v roce 1993, nebyla splněna jedna z podmínek pro tvorbu opravné položky v souvislosti s jejich nabytím. Již tento důvod sám o sobě postačoval by k tomu, aby žalovaný opravnou položku neuznal. Bylo by tak zbytečné podrobně vypořádávat další žalobní body, které se k tvorbě opravné položky vztahují.

13. Jen pro úplnost tak soud uvádí, že žalovaný uvedl ve svém rozhodnutí i další důvody, pro které nebylo možné opravnou položku k pohledávkám za dlužníkem L. uznat. U pohledávky ve výši 3 227 975 žalobce neprokázal, že by za účelem jejího vymožení zahájil rozhodčí, soudní nebo správní řízení, jak požadoval § 8a odst. 3 zákona o rezervách ve znění účinném do 31. 12. 2013. Neprokázal ani, že by pohledávku přihlásil do konkurzního řízení na dlužníka L., které bylo zahájeno již 21. 4. 1998 (bod 54 a násl. napadeného rozhodnutí). Tato pohledávka tak navíc byla v roce 2014 i promlčena, což zakládá další rozpor s § 2 odst. 2 zákona o rezervách. S tímto důvodem žalobce fakticky nijak nepolemizuje. V žalobě pouze zmiňuje, že ohledně této pohledávky podal incidenční žalobu, ale neuvádí výsledek, ani nevysvětluje, proč tedy podle zjištění žalovaného nebyla ani jedna z obou pohledávek součástí rozvrhu výtěžku zpeněžení konkurzní podstaty dlužníka L. z roku 2001.
14. Žalobce podle žalovaného nenaplnil u obou pohledávek ani podmínku zakotvenou v § 3 odst. 3 zákona o rezervách, tj. že tvorbu opravných položek musí postupník zaúčtovat podle zákona o účetnictví, nebo přinejmenším splnění této podmínky neprokázal (body 52, 57, 60 a 75 napadeného rozhodnutí). Žalobce vůbec nedoložil, že by pohledávky řádně zaúčtoval v době nabytí (rok 1996, popř. 1997) ani že by je vedl v účetní evidenci v následujících 18 letech. Předložil prakticky jen účetní doklady z roku 2014, ze kterých nebylo zřejmé, že by v nich byla obsažena nějaká pohledávka z 90. let 20. století, a inventarizaci rozvahových účtů ke dni 31. 12. 2013, která ovšem vykazovala rozpory. Ani ty žalobce v žalobě nijak uspokojivě nevysvětluje.
15. Posledním důvodem pro neuznání opravné položky byl fakt, že žalovaný sdílel pochybnosti finančního úřadu o předložených smluvních dokumentech (smlouva a následný dodatek), které měly prokazovat, kdy došlo k postoupení obou pohledávek a jak byla mezi ně rozdělena pořizovací cena (body 68 a násl. napadeného rozhodnutí). To je také jediný bod, s nímž žalobce fakticky polemizuje, ovšem s ohledem na nesplnění výše uvedených zákonných podmínek pro tvorbu opravné položky nemá smysl tuto argumentaci podrobněji vypořádávat. Totéž platí pro zamítnutí výsledku navržených svědků, bývalých jednatelů společnosti Aurelia a matky žalobcova jednatele, jež údajně v jeho společnosti přezkušovala výdajové pokladní doklady (body 61 a 76 napadeného rozhodnutí). Tyto osoby by mohly nanejvýš objasnit okolnosti postoupení pohledávek a jejich úhrady, ale jejich výpověď by nemohla nijak změnit hodnocení otázky data splatnosti, promlčení, uplatnění v příslušném řízení ani řádného vedení pohledávek v žalobcově účetnictví.
16. Pokud se jedná o druhý sporný bod, tedy položku snižující výsledek hospodaření ve výši 2 200 000 Kč v souvislosti s nabytím pohledávky za dlužnicí K., žalovaný založil své rozhodnutí především na tom, že žalobce předložil naprosto nedostatečnou účetní a daňovou evidenci. Není z ní zřejmé, že výsledek svého hospodaření snížil oprávněně v souladu s § 24 odst. 1 písm. s) bod 2 zákona o dani z příjmů, podle něž se za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů považuje u poplatníka, který vede účetnictví, také

pořizovací cena u pohledávky nabyté postoupením, a to do výše příjmu plynoucího z její úhrady dlužníkem. Žalobce konkrétně neprokázal, že úhrada, kterou obdržel v roce 2014, souvisela s pohledávkou údajně nabytou v roce 1995 od společnosti Aurelia (body 79 a násl. napadeného rozhodnutí). Stručně řečeno, žalobce nedoložil k této pohledávce titul (např. smlouvu o dílo), faktury, které by ji odlišily od řady jiných pohledávek postoupených toutéž postupní smlouvou, ani doklady prokazující, že ji zaúčtoval v roce nabytí a vedl o ní průběžnou účetní evidenci, z níž by bylo zřejmé, zda a v jaké výši docházelo v průběhu následujících let k její úhradě. Dokonce ani v účetních dokladech za rok 2014, které žalobce předložil finančnímu úřadu, nedošlo k žádnému úbytku pohledávek – teprve v rámci odvolání předložil žalobce evidentně upravené účetní sestavy a knihy pohledávek, kde tuto skutečnost dodatečně zohlednil. Při takto nepořádně vedeném účetnictví se soudu jeví zcela přiměřený požadavek orgánů daňové správy, aby žalobce předložil další důkazy, jež by pomohly postoupenou pohledávku s jistotou identifikovat a spojit ji s příjmem dosaženým v roce 2014. Pokud snad má soud chápat žalobcovy poukazy na obsah soudních spisů civilních soudů tak, že podle představ žalobce si měl tyto požadované doklady (zejména faktury a smlouvy k dané pohledávce) obstarat finanční úřad ze soudních spisů sám, tak v tom mu nelze přisvědčit. Povinnost dokazovat svá tvrzení (důkazní břemeno) v daňovém řízení má daňový subjekt [§ 92 odst. 3 a 4 v návaznosti na § 86 odst. 3 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád; srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009- 83]. To platí zejména v případě, kdy daňový subjekt nepředloží řádnou účetní evidenci.

17. Jen pro úplnost lze zmínit, že žalovaný vyjádřil ve svém rozhodnutí i další pochybnosti ohledně předložených dokladů. Ty se týkaly jednak úhrady za postoupení pohledávky, k níž došlo za nestandardních okolností (bod 83 napadeného rozhodnutí) a také výše uplatněné opravy, která převyšuje tvrzenou pořizovací cenu o 100 000 Kč (bod 91 napadeného rozhodnutí). K tomu se žalobce v žalobě nijak nevyjadřuje. Také v tomto případě lze nicméně uzavřít, že okolnosti postoupení pohledávky a její úhrady nebyly stěžejním důvodem pro neuznání položky snižující výsledek hospodaření. Proto soud i zde souhlasí se žalovaným, že by nemělo význam vyslyšet žalobcem navržené svědky, a to jak bývalé jednatele společnosti Aurelia, tak matku žalobcova jednatele (bod 94 napadeného rozhodnutí). Stejně tak by bylo zbytečné vyžadovat si účetnictví společnosti Aurelia, neboť v dané věci se jedná o řádné vedení účetnictví ze strany žalobce.
18. Také v soudním řízení navrhoval žalobce provést důkaz svědeckými výslechy jednatelů společnosti Aurelia, jež měly objasnit okolnosti postoupení sporných pohledávek. Soud to shledal nadbytečným ze stejných důvodů jako žalovaný (viz výše). Stejně tak by podle soudu na posouzení věci nemohly nic změnit ani listiny ze soudních spisů v civilních řízeních před Okresním soudem Břeclav, Okresním soudem Brno-venkov, Krajským soudem v Brně a Nejvyšším soudem ČR, včetně soupisu nákladů řízení před Krajským soudem Brno z let 1993-2014, neboť ty by mohly nanejvýš osvětlit, zda a jakým způsobem žalobce některé (nikoliv všechny) sporné pohledávky soudně vymáhal a jaké náklady na to vynaložil. Důvody pro neuznání nákladů vynaložených na postoupení pohledávek však spočívaly převážně v jiných skutečnostech, zejména ve stáří pohledávek za dlužníkem L. a v nedostatečné identifikaci pohledávek za dlužnicí K. v žalobcově účetnictví. Nadbytečný by byl ze stejných důvodů i důkaz dodatkem k postupní smlouvě a výdajovými pokladními doklady, nadto jsou tyto listiny obsaženy ve správním spise.

VI. Náklady řízení

19. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak – jakožto úspěšnému účastníkovi řízení – právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014 - 47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. 3. 2022

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu