



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Tomáše Herce v právní věci žalobce: **CF FLOP s.r.o.**, se sídlem Nejedlého 383/11, Brno, zast. Mgr. Lucíí Brusovou, advokátkou se sídlem Masná 1850/4, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2022, č. j. 30 Af 39/2020-46,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 12. 9. 2018, č. j. 4067398/18/3003-52523-711543, byla žalobci podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 593 750 Kč a stanoveno penále podle § 251 odst. 3 daňového řádu ve výši 118 750 Kč. Daň byla doměřena na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 4058365/18/3003-60563-711526, projednané s žalobcem dne 10. 9. 2018.

[2] Správce daně zjistil, že žalobce chybně uvedl v podaném daňovém přiznání výsledek hospodaření ve výši 0 Kč, přestože z účetnictví předloženého v rámci daňové kontroly byl zjištěn výsledek hospodaření ve výši 1 375 306 Kč. Žalobce dále podle správce daně neprokázal, že opravnou položku ve výši 1 750 000 Kč k pohledávkám za dlužníkem J. L. oprávněně zahrnul do daňově účinných výdajů. Správce daně neuznal ani částku snižující výsledek hospodaření o 2 200 000 Kč (pořizovací cena pohledávky za J. K.), kterou žalobce požadoval zohlednit v průběhu daňové kontroly.

[3] Odvolání žalobce žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 4. 2020, č. j. 14187/20/5200-11433-710862, zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Podle žalovaného z provedeného dokazování jednoznačně vyplynulo, že pohledávka za J. L. ve výši 3 227 975 Kč na základě faktury č. 9893 je promlčena. Její splatnost navíc nastala dne 19. 8. 1993, tedy před 31. 12. 1994, což znamená, že k této pohledávce nebylo možné podle § 8a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o rezervách“), tvořit opravnou položku. Faktura č. 4293, na jejímž základě vznikla postoupená pohledávka ve výši 281 144 Kč, nebyla správci daně předložena vůbec (nebylo tedy možné ověřit, že se další předložené listiny týkají právě této pohledávky). Z rozsudku Okresního soudu v Břeclavi ze dne 10. 3. 2004, č. j. 4 C 199/98-91, navíc vyplývá, že se jednalo o fakturu ze dne 3. 5. 1993 s datem splatnosti 15. 5. 1993 (tedy opět před 31. 12. 1994). Žalovaný rovněž připomněl, že žalobce nepředložil žádné záznamy o evidenci této pohledávky ani o případných změnách její výše v průběhu let 1997 až 2014. Ani u této pohledávky tedy žalobce neprokázal, že bylo možné tvořit opravnou položku ve smyslu § 8a zákona o rezervách.

[4] Žalovaný se ztotožnil i s pochybnostmi správce daně o datu postoupení druhé z uvedených pohledávek, neboť z již zmiňovaného rozsudku Okresního soudu v Břeclavi zjistil, že pohledávka byla postoupena dne 1. 10. 1996 a žaloba byla podána dne 15. 5. 1997. Žalobce však předložil smlouvu o postoupení pohledávek ze dne 1. 10. 1997 (a rovněž další listiny předložené žalobcem hovoří o smlouvě ze dne 1. 10. 1997). Kromě výdajového pokladního dokladu, který neodpovídal účetním předpisům, navíc žalobce nepředložil účetní záznamy z roku nabytí ani úhrady pohledávek ani žádný jiný důkaz o úhradě ceny za postoupené pohledávky. Podle žalovaného si žalobce měl být vědom toho, že splnění všech zákonných podmínek pro tvorbu opravné položky bude povinen prokázat. Toto své důkazní břemeno však neunesl.

[5] Dodatek ke smlouvě o postoupení pohledávek, datovaný dnem 30. 10. 1997, shledal žalovaný nevěrohodným, neboť jej žalobce předložil až v reakci na úvahu správce daně ohledně rozdělení pořizovací ceny na jednotlivé postoupené pohledávky; v knize pohledávek byla uvedena toliko jediná částka; z rozsudku Okresního soudu v Břeclavi vyplynulo, že pohledávka ve výši 281 144 Kč byla postoupena jinou smlouvou (o žádném dodatku se navíc okresní soud nezmiňoval); výpočet obsažený v dodatku navíc kalkuloval s tím, že pohledávka nebude uhrazena nejméně do 7. 10. 2015, tj. 22 let po datu splatnosti. Výslech bývalých jednatelem postupitele (již zrušené obchodní korporace AURELIA, spol. s r. o.) správce daně neprovedl, neboť splatnost pohledávek nastala před 31. 12. 1994. Svědci by navíc nemohli nahradit absenci průkazné účetní evidence o pohledávkách, která měla být v dispozici žalobce (nikoli svědků).

pokračování

[6] K položce snižující výsledek hospodaření o 2 200 000 Kč, kterou žalobce uplatnil až v průběhu daňové kontroly, žalovaný upozornil, že žalobce nepředložil žádný důkazní prostředek ani z účetnictví nevyplývala vazba na účetní případy zaúčtované v účetním deníku za zdaňovací období roku 2014. Až ve vyjádření k seznámení s kontrolním zjištěním žalobce uvedl, že jde o náklady na pořízení pohledávky za J. K., která byla v roce 2014 uhrazena. K těmto svým tvrzením žalobce předložil některé doklady, zejména smlouvu o postoupení pohledávek ze dne 20. 12. 1995, z níž vyplynulo, že za celkovou cenu 2 200 000 byl postoupen soubor pohledávek z titulu neuhrazených či pozdě uhrazených faktur za 7 různými dlužníky. Podle dodatku ze dne 3. 4. 1996 k této smlouvě připadala údajně na pohledávky za J. K. z celkové kupní ceny částka 2 100 000 Kč. Úhrada byla doložena pouze výdajovým pokladním dokladem (který ani v tomto případě neodpovídal účetním předpisům) a žalovaný se ztotožnil i s dalšími pochybnostmi správce daně (okolnosti hrazení).

[7] Žalovaný konstatoval, že z úhrad provedených v roce 2014 nevyplývalo, jaká konkrétní pohledávka byla hrazena. Ze smlouvy o postoupení pohledávek nebylo patrné, jaká pohledávka byla postupována, v jaké rozvahové hodnotě a z jakého titulu. Nebyly doloženy žádné faktury ani jiné dokumenty, z nichž by bylo patrné, jak byly případně pohledávky hrazeny v minulosti. Žalovaný upozornil rovněž na nesrovnalosti v zaúčtování úhrady pohledávky (příjem na účtu finančních prostředků se zpravidla účtuje souvztačně s účtem pohledávek). U žalobce však k žádnému úbytku pohledávek v roce 2014 nedošlo. Podle knihy pohledávek ke dni 31. 12. 2014 byla částka 2 200 000 Kč evidována jako pohledávka č. 140100001 ze dne 1. 1. 2012 a se splatností dne 15. 1. 2012. Nejednalo se tedy o pohledávku z roku 1995. Účetní doklady předložené v rámci odvolacího řízení se lišily od těch, které žalobce předložil v průběhu daňové kontroly. Dodatečně provedená změna však nebyla součástí účetního deníku. Žalovaný uzavřel, že bez předložení dalších důkazních prostředků nemohou tyto listiny předložené žalobcem prokázat jeho tvrzení.

[8] Pochybnosti o úhradě pořizovacích cen pohledávek nebyly primárním důvodem neuznání sporných výdajů, z tohoto důvodu žalovaný nepřistoupil k výsledku svědků. Řádné zaúčtování a podložení účetních případů dalšími důkazy nemohl podle žalovaného nahradit ani výsledek společníka žalobce, který se neúčastnil uzavírání obchodních transakcí, nesjednával nákupy a prodeje, neprováděl úhrady závazků a nevedl účetnictví (provádění žádného z těchto úkonů ze spisu nevyplývá).

[9] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně. V ní tvrdil, že skutkový stav nebyl zjištěn dostatečně, v důsledku čehož byla daň stanovena nesprávně. Listiny prokazující vznik pohledávky ve výši 281 144 Kč podle žalobce byly obsaženy ve spisu Okresního soudu v Břeclavi, správce daně a žalovaný je tudíž měli k dispozici. Splátnost této pohledávky podle žalobce nastala až na základě pravomocného rozsudku okresního soudu v roce 2004. Žalobce zdůraznil, že pořizovací ceny pohledávek byly vedeny v jeho účetnictví (dokument „*Stavy k 31. 12. 2013*“). Žalovaný podle něj pominul, že cena cese ve výši 1 750 000 Kč se vázala pouze k soudně vymáhané pohledávce ve výši 281 144 Kč. Právě pořizovací cena, nikoli nominální hodnota pohledávky, pak vstoupila do účetnictví žalobce. Žalobce dále popsál své úvahy vedoucí k závěrům o bonitě pohledávky a rovněž to, jakým způsobem rostla její hodnota v důsledku přirůstání příslušenství. Rekapituloval rovněž historii neúspěšného vymáhání pohledávky ve výši 3 227 975 Kč a zmínil, že pohledávku ve výši 281 144 Kč dlužník naopak uznal.

[10] Žalovaný podle žalobce nezohlednil, že veškeré dokumenty týkající se pohledávky za J. K., vymáhané již postupitelem od roku 1993, jsou obsaženy ve spisu Okresního soudu Brno-venkov sp. zn. 11 C 619/93, ve spisu Krajského soudu v Brně sp. zn. 44 Co 311/2008 a v souvisejících spisech Nejvyššího soudu. Žalobce nesouhlasí s tím, že žalovaný uznává pouze výnos v podobě úhrady pohledávky J. K., avšak žádné náklady vynaložené během 21 let vymáhání. Z rozvahy ke dni 31. 12. 2014 a dokumentu nazvaného „*Stavy k 31. 12. 2013*“ podle žalobce jednoznačně vyplývalo, že pohledávka ve výši 2 200 000 Kč za J. K. byla evidována v jeho účetnictví. I v případě postoupení pohledávek, z nichž jednou byla pohledávka za J. K., byl podle žalobce sepsán dodatek ke smlouvě o postoupení, dle něhož připadá částka 2 100 000 Kč právě na pohledávku za J. K. a částka 100 000 Kč na pohledávky zbývající. Z tohoto dodatku rovněž vyplývalo, že celá částka byla postupiteli uhrazena.

[11] Žalobce uznal, že jeho účetnictví nebylo stoprocentní, správce daně ani žalovaný však podle něj neprokázali, že existují vážné a důvodné pochybnosti, které by činily účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným či zatemnily obraz o jeho hospodaření. Žalobce připomíná, že k pohledávce za J. K. netvořil opravnou položku, jelikož byla uhrazena. Odkazuje rovněž na opravené účetní dokumenty, které předložil v odvolacím řízení a kde již byla pořizovací cena pohledávky ve výši 2 200 000 Kč odúčtována z účtu pohledávek. V závěru žalobce zopakoval svůj návrh na výslech svědků a odkázal na rozhodnutí Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, jejichž závěry podle něj daňové orgány opomenutím výslechu svědků porušily.

[12] Krajský soud shora uvedeným rozsudkem podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), žalobu zamítl.

[13] Úvodem krajský soud poznamenal, že žalovaný neuznal opravnou položku ve výši 1 750 000 Kč v souvislosti s pohledávkami za J. L. hned z několika důvodů, z nichž každý by obstál i samostatně, žalobce se však k některým z nich vůbec nevyjádřil. Podle krajského soudu nelze za okamžik splatnosti považovat až pravomocné soudní rozhodnutí (to je exekucním titulem), ale poslední den, kdy má být pohledávka podle smlouvy uhrazena. Krajský soud zdůraznil, že splatnost pohledávky byla podmínkou, aby vůbec žalobce mohl u civilního soudu uspět. Jelikož splatnost obou pohledávek nastala před 31. 12. 1994, nebylo možné k těmto pohledávkám tvořit opravné položky.

[14] Krajský soud připomněl, že v případě pohledávky ve výši 3 227 975 Kč žalobce neprokázal její vymáhání, tato pohledávka tak byla v roce 2014 již promlčena. Žalobce neuvedl, jaký byl výsledek jím údajně podané incidenční žaloby, ani nevysvětlil, proč žádná z jeho pohledávek nebyla součástí rozvrhu výtěžku zpeněžení konkurzní podstaty dlužníka (J. L.). Podle žalovaného žalobce neprokázal ani naplnění podmínky § 3 odst. 3 zákona o rezervách, tedy zaúčtování v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v relevantním znění (dále jen „zákon o účetnictví“), v době nabytí pohledávky a její následné vedení v účetnictví. Z účetních dokladů nebylo zřejmé, že by žalobce evidoval jakoukoli pohledávku z 90. let 20. století. Žalobce však fakticky polemizoval pouze s jediným důvodem pro neuznání opravné položky, jímž byla výše pořizovací ceny připadající na jednotlivé pohledávky a otázka její úhrady. K tomu krajský soud konstatoval, že vzhledem k nesplnění dalších podmínek pro tvorbu opravné položky nemá smysl tuto otázku podrobněji vypořádávat. Z týchž důvodů nebyl podle krajského soudu relevantní ani výslech navržených svědků (jednatelů postupitele a matky žalobcova jednatele, která údajně

pokračování

přezkušovala výdajové pokladní doklady). Tyto osoby by totiž mohly objasnit toliko okolnosti postoupení pohledávek a jejich úhrady, ale nikoli otázku data splatnosti či řádného vedení pohledávek v žalobcově účetnictví.

[15] K položce snižující výsledek hospodaření o 2 200 000 Kč krajský soud uvedl, že žalovaný založil své závěry především na nedostatečné účetní evidenci. Žalobce nedoložil k pohledávce titul, faktury ani doklady prokazující zaúčtování v roce nabytí pohledávky ani vedení průběžné účetní evidence. Dokonce ani v účetních dokladech předložených v rámci daňové kontroly nedošlo k žádnému úbytku pohledávek. Až k odvolání předložil žalobce dodatečně upravené účetní sestavy. Krajský soud považoval z tohoto důvodu za přiměřený požadavek orgánů daňové správy na předložení dalších dokladů, které by umožnily pohledávku jednoznačně identifikovat a spojit s úhradou provedenou v roce 2014. Podle krajského soudu nelze přisvědčit názoru žalobce, že si měl požadované doklady správce daně sám obstarat ze soudních spisů. Povinnost prokázat svá tvrzení má totiž v daňovém řízení daňový subjekt. Krajský soud zdůraznil, že to platí zejména v situaci, kdy daňový subjekt nepředloží řádnou účetní evidenci.

[16] Krajský soud konečně poznamenal, že existovaly i další pochybnosti ohledně této položky: nestandardní okolnosti hrazení ceny, výše uplatněné opravy (převyšuje o 100 000 Kč tvrzenou pořizovací cenu pohledávky), k těmto nesrovnalostem se však žalobce nijak nevyjádřil. Krajský soud se i zde ztotožnil s názorem žalovaného, že by nemělo význam vyslyšet navržené svědky (jednatele postupitele) nebo si vyžadovat účetnictví postupitele, neboť pochybnosti pramenily z nedostatků v účetnictví žalobce.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[17] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, a to z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatel předně uvádí, že nebyl úplně zjištěn skutkový stav, právní posouzení je nesprávné a rozsudek je nepřezkoumatelný. Při výběru daní nelze podle něj vycházet jen z fiskálních zájmů státu, ale je nutné zvolit řešení, které je především spravedlivé.

[18] Podle stěžovatele krajský soud opomněl, že pohledávka v původní výši 281 444 Kč nebyla „statická“, ale jednalo se vlastně o celou množinu pohledávek dalších, neustále vznikajících z titulu narůstání příslušenství. Tím stěžovatel odůvodňuje i tvrzenou pořizovací cenu této pohledávky. Stěžovatel zdůrazňuje, že více než 99 % hodnoty pohledávky vzniklo až po 31. 12. 1994. Dále poznamenává, že podle § 31 zákona o účetnictví neměl povinnost archivovat účetní doklady z let 1996 a 1997. Skutečnost, že se krajský soud odmítl zabývat okolnostmi úhrady kupní ceny (a jejího přiřazení k jednotlivým pohledávkám) a provést navržené výslechy svědků, pak podle stěžovatele ve spojení s výše uvedenými okolnostmi představuje důvod, pro který je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Dále stěžovatel po uvozující větě („*Soud i odvolací orgán i správce daně pominul[i] také tato fakta:*“) doslova (až na korekturní změny terminologie) opakuje text obsažený na str. 3 až 7 žaloby.

[19] K položce snižující výsledek hospodaření o 2 200 000 Kč stěžovatel upozorňuje, že okolnosti jejího vzniku byly obsahem soudních spisů, které stěžovatel navrhoval

k důkazu, mohli je taktéž potvrdit navržený svědci. Podle stěžovatele i v případě dluhu J. K. soud rozhodl o rozsahu a lhůtě, v níž je třeba částku uhradit, až v roce 2014 (po 21 letech od vzniku pohledávky). Právě v roce 2014 tak nastal důvod, aby stěžovatel uplatnil nabývací cenu pohledávky jako položku snižující výsledek hospodaření. Stěžovatel opakuje, že nemá povinnost uchovávat účetní doklady takto dlouhou dobu. Přesto doložil smluvní dokumentaci cese jakož i uhrazení kupní ceny. Jím navrhované další důkazy však byly bez odůvodnění odmítnuty. Následně stěžovatel opakuje (opět až na dílčí změny doslova) žalobní argumentaci obsaženou na str. 7 až 15 žaloby. Pouze na str. 9 kasační stížnosti je vložen nový odstavec, který bez detailnějšího odůvodnění konstatuje, že stěžovatel odstranil pochybnosti daňových orgánů, soud však byl opačného názoru, aniž by provedl navržené důkazy. Proto je jeho rozhodnutí neúplné, nesprávné a nepřezkoumatelné.

[20] Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[21] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že za sjednanou cenu 1 750 000 Kč byly na stěžovatele převedeny dvě pohledávky. Pohledávka ve výši 3 227 975 Kč byla evidentně promlčena, stěžovatel k ní tedy nemohl tvořit opravnou položku. Pohledávka ve výši 281 144 Kč byla podle již opakovaně zmiňovaného rozsudku Okresního soudu v Břeclavi ze dne 10. 3. 2004, č. j. 4 C 199/98-91, splatná dne 15. 5. 1993, ani k ní tedy nebylo možné opravnou položku tvořit (nejednalo se o pohledávku splatnou ve smyslu § 8a zákona o rezervách až po 31. 12. 1994). Žalovaný připomíná, že stěžovatel nepředložil listiny týkající se identifikace a vzniku pohledávky ani účetní záznamy o jejím zaúčtování v roce nabytí a o případných změnách v průběhu dalších let. K dokazování žalovaný shrnuje, že nebyly provedeny důkazy, které ze své podstaty nemohly podat relevantní informace o sporné otázce, jež byla ryze účetní.

[22] Proti závěru, že pohledávka ve výši 281 144 Kč byla splatná již před 31. 12. 1994, stěžovatel v žalobě argumentoval, že splatnost této pohledávky nastala až po zmiňovaném rozsudku soudu v občanském soudním řízení. V kasační stížnosti stěžovatel poprvé namítá, že převážná část hodnoty pohledávky vznikla až po 31. 12. 1994. I tuto argumentaci považuje žalovaný za nesprávnou, neboť přirůstání příslušenství k pohledávce v čase nijak nemění okamžik její splatnosti. Naopak, splatnost pohledávky je základním předpokladem k tomu, aby sankční příslušenství vůbec mohlo začít vznikat. Žalovaný konstatuje, že případné rozdělení ceny cese mezi jednotlivé pohledávky nemělo potenciál ovlivnit splatnost pohledávek. Tuto okolnost navíc stěžovatel tvrdil až v pozdější fázi daňového řízení v reakci na to, že správce daně (při absenci jiného ujednání) rozdělil kupní cenu dle nominálních hodnot pohledávek. Obsah dodatku ke smlouvě o postoupení pohledávek týkající se rozdělení ceny pohledávek žalovaný neshledal věrohodným.

[23] Pokud byl stěžovatel toho názoru, že po něm byly požadovány podklady, které nebyl povinen uchovávat, měl tuto námitku podle žalovaného uvést již v žalobě. Jelikož tak neučinil, je tato námitka podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná. Věcně k ní žalovaný uvádí, že stěžovatel opomíjí § 32 zákona o účetnictví, který stanoví speciální postup mimo jiné právě pro případy nezaplacených pohledávek či nesplněných závazků.

[24] K položce snižující výsledek hospodaření ve výši 2 200 000 Kč žalovaný upozorňuje, že v rámci daňové kontroly z předložených dokladů nebyla zjištěna žádná vazba mezi

pokračování

stěžovatelem tvrzeným nákladem a přijatými platbami, o nichž bylo v roce 2014 účtováno. O věrohodnosti některých následně předložených důkazních prostředků (doklady o zaplacení ceny, v odvolacím řízení nově vytvořená rozvaha) panovaly značné pochybnosti, jimž krajský soud přisvědčil. Krajský soud vysvětlil, že stěžovatel nemohl oprávněně očekávat, že unese své důkazní břemeno odkazem na soudní spis k soukromoprávnímu sporu. Žalovaný připomíná, že i kdyby za stěžovatele důkazní prostředky ze soudních spisů opatřil a provedl, nemohly by objasnit další nedoložené okolnosti týkající se nabytí pohledávek, jejich úhrady, účtování o nich a souvislosti s platbami přijatými od J. K.

[25] Žalovaný dále popisuje, že o pohledávkách mělo být účtováno již v době jejich pořízení a měly být vedeny v účetnictví stěžovatele, přičemž účetní záznamy měly být uchovány v souladu s § 32 zákona o účetnictví. Podle žalovaného je mylná úvaha stěžovatele, dle níž by mělo být o nákladech účtováno ve chvíli, kdy přinesou nějaký výnos. Náklady zcela běžně nenesou výnosy okamžitě, způsob účtování navíc vyplývá ze zákona o účetnictví. Žalovaný shrnuje, že polemika se závěry krajského soudu obsahuje převážně novou argumentaci neuplatněnou ve správní žalobě, ve zbývajících částech se jedná o text použitý v předchozích fázích řízení (v žalobě a odvolání). Podle žalovaného krajský soud všechny návrhy věcně a racionálně vypořádal, jeho rozsudek tedy není neúplný ani nepřezkoumatelný.

[26] Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[28] Úvodem Nejvyšší správní soud poznamenává, že přestože závěr o splatnosti obou pohledávek za J. L. před 31. 12. 1994 byl obsažen již v žalobou napadeném rozhodnutí o odvolání (bod 67), stěžovatel v žalobě ke splatnosti pohledávek tvrdil pouze to, že nastala až po rozhodnutí soudu v občanském soudním řízení (což krajský soud řádně vypořádal). Jeho úvahy o přirůstání úroků byly formulovány toliko jako obhajoba bonity pohledávky (a údajné vyšší ceny za pohledávku o menší nominální hodnotě). Nejvyšší správní soud nicméně k novému argumentu stěžovatele, uplatněnému až v kasační stížnosti, podle něhož 99 % hodnoty pohledávky v původní výši 281 144 Kč fakticky vzniklo až po 31. 12. 1994, poznamenává, že stěžovatel touto svou argumentací připouští, že jistina pohledávky (byť nevýznamného rozsahu oproti sankčnímu příslušenství) skutečně byla splatná již před 31. 12. 1994. Příslušenství pohledávky přitom sdílí její právní osud, včetně splatnosti (srov. např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 15. 6. 2011, sp. zn. 31 Cdo 488/2009, publ. pod

č. 146/2011 Sb. rozh.), tato argumentace tedy není s to závěry krajského soudu ani daňových orgánů zpochybnit.

[29] Až v kasační stížnosti stěžovatel nově uplatnil rovněž dvojici samostatných kasačních námitek, které ve vztahu k pohledávkám za J. L. a k pohledávce za J. K. rozporují požadavek daňových orgánů a krajského soudu na prokázání zaúčtování pohledávek v roce jejich porřízení. Z rozhodnutí o odvolání bylo zřejmé, že podle žalovaného stěžovatel neprokázal zaúčtování pohledávek ani jejich vedení v účetnictví (včetně případných změn v průběhu času). Námítky spočívající v překročení povinné doby archivace podle § 31 zákona o účetnictví tedy stěžovatel mohl a měl uplatnit řádně a včas již v řízení před krajským soudem, avšak neučinil tak, jedná se tedy ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. o námítka nepřipustná. Ani v případě své přípustnosti by ovšem tyto námítka nebyly důvodné. Žalovaný v tomto ohledu ve vyjádření ke kasační stížnosti správně odkázal na zvláštní úpravu obsaženou v § 32 zákona o účetnictví, která stanoví speciální postup (odlišný od obecné úpravy dle § 31 zákona o účetnictví) mj. pro účetní záznamy týkající se nezaplacených pohledávek, které měl stěžovatel dle tohoto ustanovení povinnost uchovávat do konce roku (resp. účetního období) následujícího po roce (účetním období), kdy došlo k jejich zaplacení. I kdyby však stěžovatel nebyl povinen požadované podklady archivovat, bylo jeho povinností zajistit si dostatečné důkazní prostředky, jimiž by byl schopen svá tvrzení o oprávněnosti tvorby opravné položky, resp. položky snižující základ daně, prokázat. Jak tento soud poznamenal např. v rozsudku ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), „každý daňový subjekt (podnikatel), který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje“.

[30] Velká část textu kasační stížnosti rovněž spočívá v pouhém opakování textu žaloby, byť stěžovatel namísto „žalovaného“ na některých místech uvedl „soud“, případně přidal „soud“ vedle žalovaného. Jelikož tato argumentace adresně nepolemizuje s odůvodněním napadeného rozsudku, nelze ji podřadit pod kasační důvody obsažené v § 103 odst. 1 s. ř. s. Jedná se tedy ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., a tedy o důvody taktéž nepřipustné. Nejvyšší správní soud připouští, že odkaz na žalobní argumentaci s tvrzením, že nebyla vypořádána, by mohl tvořit validní námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Pro formulaci takové námítka však není zapotřebí reprodukovat většinu textu žaloby. Případně opomenutými žalobními námitkami by se totiž kasační soud tak jako tak nemohl zabývat věcně (nepřezkoumatelný rozsudek by musel zrušit a věc vrátit krajskému soudu). Opakování celé žalobní argumentace tudíž postrádá jakýkoli rozumný smysl, pouze komplikuje posouzení kasační stížnosti. K tomu je též třeba dodat, že „[s]mysl povinného zastoupení advokátem je zvýšit kvalifikovanost podání a vystupování v řízení o mimořádném opravném prostředku. Jednání právního profesionála má chránit jednak samotného stěžovatele, který se obrací na poslední instanci soustavy správního soudnictví, jednak má zajistit, aby NSS posuzoval pouze vážně míněná, kvalifikovaná a ne zjevně bezúspěšná podání.“ (Kadlec, O., komentář k § 105 s. ř. s., Wolters Kluwer, dostupné v ASPI). Právě advokát jakožto právní profesionál by měl garantovat dostatečnou kvalitu sepsané kasační stížnosti, v níž by měly být tvrzené důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí krajského soudu pregnatně vyjádřeny tak, aby Nejvyšší správní soud nebyl zbytečně zatěžován obsáhlým nestrukturovaným textem. Této roli zástupkyně stěžovatele v posuzované věci ani v nejmenším nedostála.

pokračování

[31] Nejvyšší správní soud se dále zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, k níž by bylo nutné přihlížet i bez námítky z úřední povinnosti. K problematice nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí se ve své judikatuře tento soud již mnohokrát vyjádřil (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, anebo nesrozumitelností. Není však projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak měl krajský soud rozhodnout, resp., jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[32] Absence přímé reakce na každý jednotlivý argument účastníka řízení však nepředstavuje nezákonnost ani nepřezkoumatelnost, pokud soud prezentuje odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014-108, či ze dne 4. 3. 2015, č. j. 8 Afs 71/2012-161). Implicitní vypořádání námitek akceptuje rovněž Ústavní soud (viz např. nálezy ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).

[33] Stěžovatel namítá především nedostatečné zjištění skutkového stavu v důsledku neprovedení navrhovaných důkazů. K tomu Nejvyšší správní soud úvodem poznamenává, že některé listiny, které stěžovatel v žalobě uvedl jako navrhované důkazy (např. návrhy na zahájení některých občanských soudních řízení, výzvy Okresního soudu v Břeclavi, smlouvy o postoupení pohledávek a údajné dodatky k nim, výdajové pokladní doklady), již byly součástí daňového spisu. Krajský soud k nim tudíž přihlédl, aniž by jimi musel provádět dokazování (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS).

[34] Důkazními návrhy, které stěžovatel označil v žalobě, ale krajský soud je neprovedl, tak zůstávají pouze celé spisy soudů rozhodujících v občanském soudním řízení (Okresního soudu v Břeclavi sp. zn. 4 C 199/98, Okresního soudu Brno-venkov sp. zn. 11 C 619/93, Krajského soudu v Brně sp. zn. 44 Co 311/2008, Nejvyššího soudu sp. zn. 23 Cdo 4965/2014), svědecké výpovědi bývalých jednatelů postupitele pohledávek a některé listiny. Těmito listinami byly rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 22. 1. 2014 a ze dne 5. 2. 2014 (tyto rozsudky nebyly označeny čísly jednacími, z kontextu lze však dovodit, že byly vydány v občanskoprávní věci vedené pod sp. zn. 44 Co 311/2008), dovolání stěžovatele vedené u Nejvyššího soudu pod sp. zn. 23 Cdo 1211/2010 a soupis nákladů řízení sp. zn. 44 Co 311/2008.

[35] Jak vyložil Ústavní soud v nálezu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, *„[p]rocesnímu právu účastníka navrhnout důkazy odpovídá povinnost soudu nejen o vznesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také – pokud jim nevyhoví – ve svém rozhodnutí vyložit proč, z jakých důvodů tak činí. Neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je*

důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno. Jestliže tak obecný soud nepostupuje, zatíží své rozhodnutí nejen vadami spočívajícími v porušení obecných procesních předpisů, ale současně postupuje v rozporu se zásadami vyjádřenými v hlavě páte (především čl. 36 odst. 1, čl. 38 odst. 2) Listiny.“

[36] Z uvedené citace je zřejmé, že soud není povinen provést všechny navržené důkazy. Aby však mohl dostát své povinnosti spočívající v posouzení, zda je v dané fázi řízení účelné navržený důkaz provést (a případně v odůvodnění toho, proč důkaz neprovedl), důkazní návrh musí být dostatečně určitý. Povinnost označit navrhovaný důkaz konkrétně je potvrzena i rozsáhlou judikaturou (viz např. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 26. 7. 2001, sp. zn. 21 Cdo 2640/2000, a ze dne 21. 7. 2015, sp. zn. 26 Cdo 1660/2015, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2010, č. j. 7 As 25/2010-84, a ze dne 24. 1. 2024, č. j. 9 Afs 43/2022-60). Rovněž Ústavní soud v nálezu ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 570/03, v rámci popisu procesních situací, které mají za následek porušení základních práv a svobod, uvedl: „Jde jednak dílem o procesní situace, v nichž bylo účastníky řízení navrženo provedení konkrétního důkazu, přičemž návrh na toto provedení byl soudem bez věcně adekvátního odůvodnění zamítnut, eventuálně zcela opomenut.“ Pokud tedy stěžovatel měl v úmyslu navrhnout k důkazu listiny obsažené ve spisech soudů rozhodujících v občanském soudním řízení, měl tyto listiny přesně specifikovat. To však učinil pouze v případě dvou rozsudků Krajského soudu v Brně a dovolání.

[37] Podle § 37 odst. 3 věty čtvrté s. ř. s., „[k] podání musí být připojeny listiny, kterých se podatel dovolává“.

[38] Požadoval-li stěžovatel dokazování rozsudky krajského soudu (kde byl jednou stranou sporu) a dovoláním, které sám podal k Nejvyššímu soudu, měl tyto důkazní prostředky k žalobě připojit (případně uvést, jaké objektivní důvody mu v dodržení této povinnosti bránily). Krajský soud nebyl povinen jej vyzvat, aby tak učinil (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2020, č. j. 3 As 202/2018-25). Námitka stěžovatele, že krajský soud jím navržené důkazy opomněl, je tedy v případě spisů soudů rozhodujících v občanském soudním řízení i některých listin z nich nedůvodná.

[39] Stěžovatel k žalobě přiložil soupis nákladů řízení sp. zn. 44 Co 311/2008, jímž se snažil prokázat, jak vysoké náklady ve věci vynaložil. Jak však upozornil krajský soud, toto jeho tvrzení se týkalo úplně jiných skutečností (nákladů na vymáhání pohledávky) a nemělo nic společného s nákladem ve výši 2 200 000 Kč, který stěžovatel uvedl jako položku snižující základ daně (s odůvodněním, že jde o pořizovací cenu pohledávky). Nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud poznamenává, že ze spisu nevyplývá, že by správce daně tyto náklady soudních řízení neuznal jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 či 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění. Naopak, v průběhu daňové kontroly správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností, která se týkala právě nákladů řízení (a to i v souvislosti s jinými spory, v nichž stěžovatel úspěšný nebyl). Tyto náklady se stěžovateli podařilo prokázat a správce daně žádné další důvodné pochybnosti nezformuloval.

[40] Posledním skupinou důkazů navrhovaných v žalobě byly svědecké výpovědi bývalých jednatelů postupitele pohledávek. Tento důkaz stěžovatel navrhoval jak k pohledávkám za J. L., tak k pohledávce za J. K. Krajský soud však řádně odůvodnil, proč

pokračování

k výsledku svědků nepřistoupil. Pro přesnost Nejvyšší správní soud poznamenává, že z odůvodnění odmítnutí důkazů krajským soudem vyplývá, že tvrzené skutečnosti (zde okolnosti postoupení pohledávek) nemají souvislost s předmětem řízení (nemohly by samy o sobě prokázat naplnění podmínek pro tvorbu opravné položky či uplatnění pořizovací ceny pohledávky jako položky snižující základ daně), příp. nedisponují vypovídací potencií k rozhodným okolnostem (řádnému zaúčtování pohledávek stěžovatelem). Nešlo by tedy o důkazy nadbytečné, jak nepřesně shrnul krajský soud (těmi by byly v situaci, kdy by jimi měla být objasněna tvrzení již přesvědčivě prokázaná či vyvrácená). I přes tuto dílčí terminologickou nepřesnost je však zřejmé, z jakých důvodů krajský soud důkazní návrhy odmítl.

[41] Nejvyšší správní soud se důvody odmítnutí svědeckých výpovědí zabýval rovněž věcně a ztotožňuje se se závěry krajského soudu. Navržené svědecké výpovědi by mohly objasnit některé okolnosti vzniku pohledávek, jejich postoupení a úhrady kupní ceny, neměly by však žádnou vypovídací hodnotu ve vztahu k účetnictví stěžovatele ani by nemohly věrohodně zpochybnit obsah listin, z nichž jednoznačně vyplynula splatnost pohledávek za J. L. Provedení požadovaných svědeckých výpovědí by tak nemohlo mít vliv na výsledek soudního řízení.

[42] Další důvod nepřezkoumatelnosti spatřoval stěžovatel v tom, že se krajský soud odmítl zabývat okolnostmi úhrady kupní ceny a jejím přiřazením k jednotlivým pohledávkám za J. L. Jak však vyplývá z výše uvedeného, nedostatečné prokázání úhrady a nevěrohodnost rozdělení ceny pohledávek představovaly pouze dílčí pochybnosti, nikoli stěžejní důvod pro závěry daňových orgánů a krajského soudu. Vzhledem k tomu, že obě pohledávky za J. L. byly splatné již před 31. 12. 1994, nemělo by již smysl posuzovat, jakým způsobem měla být pořizovací cena mezi jednotlivé pohledávky rozdělena. Stěžovatel totiž nebyl oprávněn tvořit opravnou položku k žádné z nich. Ani námitka opomenutí okolností hrazení a rozdělení pořizovací ceny pohledávek za J. L. tedy není důvodná.

[43] Vzhledem k tomu, že žádnou z námitek nepřezkoumatelnosti neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou (a nezjistil ani žádný jiný důvod nepřezkoumatelnosti), lze přistoupit k věcnému přezkoumání napadeného rozsudku v rozsahu přípustných kasačních námitek.

[44] K pohledávkám za J. L. stěžovatel kromě námítky nepřezkoumatelnosti žádné přípustné námitky neuvedl.

[45] V případě pohledávky za J. K. krajský soud (stejně jako žalovaný) založil své posouzení na tom, že stěžovatel o pohledávce řádně neúčtoval a zároveň nepředložil dostatečné podklady, z nichž by vyplynulo, že platby hrazené v roce 2014 skutečně souvisí s pohledávkou postoupenou v roce 1995 (a že pořizovací cena pohledávky byla skutečně uhrazena). Stěžovatel se zároveň ani v žalobě, ani v kasační stížnosti nikterak nevyjádřil k tomu, že uplatňoval částku 2 200 000 Kč, přestože na pohledávku za J. K. mělo dle jeho vlastního tvrzení a jím předloženého dodatku ke smlouvě připadat pouze 2 100 000 Kč.

[46] Stěžovatel (kromě nepřezkoumatelnosti, která shledána nebyla) přípustně namítá toliko to, že povinnost J. K. k úhradě dluhu vznikla až v důsledku rozsudku Krajského soudu v Brně v roce 2014 (přestože šlo o pohledávku vymáhanou již 21 let). Předtím neměl žádný důvod tvořit odpočitatelnou položku, neboť kde není výnos, nemůže být ani náklad.

Tím stěžovatel pravděpodobně reaguje na úvahu krajského soudu, dle níž měl stěžovatel doložit dosavadní hrazení pohledávky. Stěžovatel se proti tomuto požadavku brání tvrzením, že k žádné úhradě před rokem 2014 nedošlo. Toto své tvrzení však nikterak neprokazuje. Ať již uplynula lhůta pro archivaci účetních záznamů z roku pořízení pohledávky, či nikoli, stěžovatel mohl a měl mít k dispozici účetní doklady za veškerá zdaňovací období, kde lhůty podle § 31 a § 32 zákona o účetnictví neuplynuly a kde mělo být o pohledávce řádně účtováno (pokud skutečně šlo o pohledávku postoupenou v roce 1995) a měla být jakožto pohledávka po splatnosti výslovně uvedena v příloze k účetní závěrce (v souladu s § 39 odst. 7 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, v rozhodném znění). Přestože takové účetní záznamy by měly být v dispozici stěžovatele, v daňovém ani soudním řízení je nedoložil.

[47] Účetní záznamy, které stěžovatel správci daně předložil, pak dokonce prokazují opak: v knize pohledávek k 31. 12. 2014, která byla přílohou k podání doručenému správci daně dne 3. 11. 2017, je obsaženo celkem pět pohledávek, z nichž jedna vznikla dne 1. 1. 2007 a byla splatná dne 15. 1. 2007, ostatní byly zaúčtovány až dne 1. 1. 2012 se splatností 15. 1. 2012. Tomu odpovídají i údaje obsažené v rozvaze předložené při zahájení daňové kontroly. V účetním deníku není záznam o tom, že by byla v souvislosti s přijetím plateb v roce 2014 odúčtována pořizovací cena pohledávky z účtu pohledávek. Účetní výkazy vytvořené stěžovatelem v průběhu odvolacího řízení nejsou bez doložení podkladů, na jejichž základě by bylo možné ověřit správnost provedených změn, věrohodné. I v případě pohledávky za J. K. se tudíž Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje se závěry krajského soudu.

IV.

Závěr a náklady řízení

[48] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[49] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 10. května 2024

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu

pokračování