



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudkyně Mgr. Věry Jachurové a soudce Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobce: **GMF, s.r.o.**
IČO: 26505193
se sídlem Na Poříčí 1079/3a, Praha 1
zastoupený advokátkou Mgr. Ludmilou Kutějovou
se sídlem Politických vězňů 935/13, Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2023 č.j. 17280/23/5200-11434-713082

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013 (dále jen „ZO 2012/2013“) ze dne 17. 6. 2022 vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu pod č. j. 5388369/22/2001-52524-106063, kterým byla podle § 38n odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o

daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu žalobci doměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob nižší o částku 18 009 548 Kč a současně vznikla zákonná povinnost dle § 251 odst. 3 daňového řádu uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu ve výši 180 095 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za ZO 2012/2013“). Žalobce současně navrhl, aby soud postupem podle § 78 odst. 3 s.ř.s. zrušil rovněž zrušil dodatečný platební výměr za ZO 2012/2013.

2. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že ke stanovení daňové ztráty z příjmů právnických osob za ZO 2012/2013 došlo na základě výsledku daňové kontroly zahájené u žalobce dne 29. 3. 2021 a ukončené dne 3. 5. 2022 doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, ke kterému byla přiložena zpráva o daňové kontrole vydaná Finančním úřadem pro Jihočeský kraj, Územním pracovištěm v Jindřichově Hradci dne 2. 5. 2022 (dále jen „Zpráva“). Z obsahu Zprávy vyplývá závěr prvostupňového správce daně, že žalobce porušil § 24 odst. 2 písm. y) ZDP, neboť při daňovém odpisu pohledávky nesplnil podmínku zaplacení pořizovací ceny pohledávky. Konkrétně se jednalo o odpis pohledávky žalobce za společností TOTALPRESS, s.r.o. (dále jen „TOTALPRESS“) zaúčtované na stranu MD 546100 - Postoupené pohledávky na základě účetního dokladu č. 8 ze dne 17. 5. 2012 ve výši 63 264 892,41 Kč. Správcem daně bylo zjištěno, že žalobce do daňově účinných nákladů chybně zahrnul celou jmenovitou hodnotu pohledávky, tj. 63 264 892,41 Kč, přestože bylo prokázáno, že u pohledávky ve výši 26 000 000 Kč použité k zápočtu („úhradě“ pohledávky) šlo o pohledávku, která dle v předmětném ZO 2012/2013 podle platného zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku (dále jen „obchodní zákoník“) nemohla vzniknout, a proto nemohla být k zápočtu použita. Pořizovací cena pohledávky za společností TOTALPRESS tak byla žalobcem uhrazena pouze částečně, a proto mohla být v daňově účinných nákladech uplatněna pouze část jmenovité hodnoty této pohledávky ve výši 45 255 343,94 Kč. Rozdíl ve výši 18 009 548,47 Kč (tj. 63 264 892,41 Kč - 45 255 343,94 Kč) byl dle § 24 odst. 2 písm. y) ZDP správcem daně vyloučen z daňově účinných nákladů žalobce (viz bod I. Zprávy).
3. Podle spisového materiálu žalobce v ZO 2012/2013 provedl dne 17. 5. 2012 odpis neuhrazené pohledávky ve výši 63 264 892,41 Kč zaúčtované na stranu MD účtu 546100 – Postoupené pohledávky, který zahrnul do daňově účinných nákladů. Jednalo se o pohledávku za společností TOTALPRESS, kterou žalobce nabyt dne 1. 11. 2010 postoupením od obchodní společnosti Czech Digital Group, a.s. (dále jen „Czech Digital Group“). Nominální hodnota této pohledávky v okamžiku postoupení činila 64 958 700 Kč a byla postupiteli (Czech Digital Group) uhrazena dne 1. 11. 2010 formou vzájemného zápočtu pohledávek. Odpis neuhrazené pohledávky provedl žalobce na základě ukončeného konkurzního řízení na majetek dlužníka TOTALPRESS po splnění rozvrhového usnesení insolvenčního soudu. Správce daně vyzval žalobce výzvou k prokázání skutečností ze dne 1. 8. 2021 (dále jen „Výzva“), aby prokázal, že do základu daně oprávněně uplatnil odpis pohledávky za společností TOTALPRESS v částce 63 264 892,41 Kč a aby prokázal, že o této pohledávce bylo při jejím vzniku účtováno ve výnosech a takto vzniklý zdanitelný příjem nebyl od daně osvobozen. Dále byl žalobce vyzván, aby prokázal úhradu pořizovací ceny předmětné pohledávky ve výši 64 958 700 Kč. Žalobce na základě Výzvy předložil správci daně dohodu o započtení pohledávek uzavřenou dne 1. 11. 2010 mezi ním a společností Czech Digital Group (dále jen „Dohoda o započtení pohledávek“), podle níž měly být žalobcem nabyté postoupené pohledávky v celkové nominální hodnotě 93 786 820 Kč (pohledávka za dlužníkem TOTALPRESS ve výši 64 958 700 Kč a za dlužníkem První

zpravodajská, a.s., ve výši 28 828 120 Kč) postupiteli uhrazeny nikoliv finančně, ale formou vzájemného zápočtu pohledávek. V Dohodě o započtení pohledávek jsou uvedeny pohledávky žalobce vůči společnosti Czech Digital Group, které budou použity k zápočtu. Jednalo se o pohledávku ve výši 26 000 000 Kč za společností Czech Digital Group ve prospěch společnosti SP D CORPORATION B. V. (dále jen „SP D CORPORATION“), což byl jediný akcionář společnosti Czech Digital Group, která vznikla podle dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti uzavřené s účinností k 1. 11. 2010 mezi Czech Digital Group a SP D CORPORATION (dále jen „Dohoda o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti“). Tato pohledávka byla postoupena na žalobce smlouvou o postoupení pohledávky uzavřenou dne 1. 11. 2010 mezi SP D CORPORATION jako postupitelem a žalobcem jako postupníkem (dále jen „Smlouva o postoupení pohledávky mezi SP D CORPORATION a žalobcem“). Dále měly být k zápočtu použity vlastní pohledávky ve výši jistiny 59 674 346,35 Kč s příslušenstvím a úroku naběhlého ke dni podpisu této dohody ve výši 4 518 943,39 Kč z titulu půjčky nazvané žalobcem jako úvěr, který byl poskytnut žalobcem ve prospěch Czech Digital Group dne 3. 11. 2008. Celkem měl žalobce ke dni podpisu Dohody o započtení pohledávek pohledávky ve výši 90 123 289,74 Kč. Rozdíl hodnot vzájemných pohledávek byl následně finančně vyrovnán.

4. V rozvaze sestavené ke dni 31. 12. 2010 společnost Czech Digital Group vykázala vlastní kapitál ve výši -16 974 000 Kč a základní kapitál ve výši 79 990 000 Kč. Dle závěrů uvedených ve Zprávě tak správce daně s odkazem na § 179 odst. 4 a § 178 odst. 2 obchodního zákoníku dovodil, že společnost Czech Digital Group nesplnila podmínky pro rozdělení vlastních zdrojů akcionáři. Dále správce daně upozornil na skutečnost, že k uzavření Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti mezi SP D CORPORATION a Czech Digital Group, Smlouvy o postoupení pohledávky mezi SP D CORPORATION a žalobcem a Dohody o započtení pohledávek mezi Czech Digital Group a žalobcem došlo v jeden den 1. 11. 2010, což se jeví jako účelový krok k tomu, aby mohlo dojít ke vzájemnému započtení pohledávek. Na základě těchto zjištění správce daně ve Zprávě konstatoval, že nebyly splněny zákonem stanovené podmínky pro vrácení příplatku mimo základní kapitál, tj. příplatek nebyl dle obchodního zákoníku právně způsobilý k vrácení, a proto nemohla vzniknout pohledávka SP D CORPORATION za společností Czech Digital Group ve výši 26 000 000 Kč z Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti. V důsledku toho, že tato pohledávka nemohla existovat, nemohlo dojít ani k postoupení takové pohledávky do majetku žalobce a k jejímu započtení. Vzhledem ke zjištěným skutečnostem nelze uznat k zápočtu vzájemných pohledávek částku ve výši 26 000 000 Kč. Žalobce tak dle správce daně uhradil zápočtem za pohledávku za dlužníkem TOTALPRESS s nominální hodnotou pohledávky 64 958 700 Kč a za pohledávku za dlužníkem První zpravodajská a.s., s nominální hodnotou pohledávky 28 828 120 Kč pouze částku ve výši 67 786 820 Kč (93 786 820 Kč – 26 000 000 Kč). Podle § 24 odst. 2 písm. y) ZDP lze do daňově účinných nákladů při odpisu uznat pořizovací cenu postoupené pohledávky jen pokud je se jedná o právně existující pohledávku a pohledávka byla uhrazena. Správce daně proto určil uhrazenou část pořizovací ceny pohledávky za dlužníkem TOTALPRESS tak, že stanovil podíl nominální hodnoty této pohledávky (tj. 64 958 700 Kč) na celkové nominální hodnotě obou pohledávek 93 786 820 Kč (64 958 700 Kč + 28 828 120 Kč) ve výši 69,26 % (tj. $64\,958\,700 / 93\,786\,820 \cdot 100$). Dle závěrů správce daně uvedených ve Zprávě bylo dále stanoveno 69,26 % z celkové úhrady ve výši 67 786 820 Kč, což je částka ve výši 46 949 151,53 Kč. Částka ve výši 46 949 151,53 Kč představuje úhradu za nákup této pohledávky – pořizovací cenu pohledávky,

kteřou žalobce nabył postoupením. Správce daně ve Zprávě s odkazem na § 24 odst. 2 písm. y) ZDP uzavřel, že žalobce při daňovém odpisu pohledávky nerespektoval jednu ze zákonných podmínek, tj. podmínku zaplacení pořizovací ceny pohledávky, přičemž chybně zahrnul celou jmenovitou hodnotu pohledávky ve výši 63 264 892,41 Kč, přestože bylo prokázáno, že pohledávka ve výši 26 000 000 Kč použitá k zápočtu dle obchodního zákoníku nemohla vzniknout (nejednalo se o právně existující pohledávku), tudíž nemohla být použita k zápočtu. V předmětném případě pořizovací cena pohledávky činila 46 949 151,53 Kč, a proto do daňově účinných nákladů mohla být uplatněna pouze část jmenovité hodnoty pohledávky ve výši 45 255 343,94 Kč (tj. pořizovací cena pohledávky ve výši 46 949 151,53 Kč – úhrada části pohledávky dlužníkem dne 16. 11. 2010 ve výši 600 000 Kč – uspokojení z majetkové podstaty ve výši 1 093 807,59 Kč, viz str. 10 Zprávy). Rozdíl ve výši 18 009 548,47 Kč (63 264 892,41 Kč – 45 255 343,94 Kč) dle závěru správce daně nelze uplatnit jako daňově účinný náklad, a proto správce daně zvýšil základ daně žalobce o částku 18 009 548,47 Kč.

5. V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za ZO 2012/2013 žalobce namítl, že správce daně nemůže konstatovat neexistenci pohledávky a přitom nezkoumat platnost smlouvy, ze které pohledávka vznikla. K tomu odkázal na § 5 odst. 1 daňového řádu a rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 22. 1. 2010, sp. zn. 5 Afs 64/2009 a podotkl, že správce daně není příslušný posuzovat platnost či neplatnost smluv uzavřených mezi subjekty na poli soukromého práva. Dále žalobce poukázal na rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2007, sp. zn. 1 Afs 73/2004 týkající se disimulace práva, přičemž podotkl, že se zastírání jiného právního jednání nedopustil. [Namítl také uplynutí lhůty pro stanovení daně a v závěru odvolání konstatoval, že sporná částka byla odepsána plně v souladu s § 24 odst. 2 písm. y) ZDP.
6. V rámci vypořádání odvolacích námitek se žalovaný v napadeném rozhodnutí ztotožnil se závěrem správce daně, že nebyl splněn základní předpoklad, resp. jedna z podmínek, pro daňově účinný odpis pořizovací ceny pohledávky nabyté postoupením stanovený v § 24 odst. 2 písm. y) ZDP, tj. nebyla prokázána jednoznačná hodnota odepisované pohledávky. Žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění sporné částky ve výši 18 009 548,47 Kč jako daňově účinného odpisu pořizovací ceny pohledávek nabytých postoupením po zrušení konkursu na dlužníka, který je v úpadku nebo jemuž úpadek hrozí na základě insolvenčního řízení ve smyslu § 24 odst. 2 písm. y) ZDP. Ze závěrů správce daně uvedených ve Zprávě dle žalovaného vyplývá, že správce daně primárně neposuzoval platnost či neplatnost Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti. Podstatou věci bylo posouzení, zda z této dohody mohla právoplatně vzniknout pohledávka na vrácení příplatku mimo základní kapitál, která by byla následně použita k úhradě (žalobcem) nakoupené pohledávky za společností TOTALPRESS. K příslušnosti správce daně posuzovat platnost či neplatnost smluv uzavřených na poli soukromého práva žalovaný uvedl, že souhlasí se žalobcem, zároveň však s odkazem na § 99 daňového řádu podotkl, že v rámci dokazování může vyvstat potřeba posouzení věci, ke které není správce daně a priori oprávněn. Jelikož zdaňování není ničím jiným než aplikací daňových zákonů na soukromoprávní úkony, je zřejmé, že správné posouzení těchto úkonů předurčuje správnost zdanění. Typickým příkladem může být otázka platnosti či neplatnosti smlouvy, o níž může s konečnou platností rozhodovat pouze soud. Správce daně je však vázán lhůtami, v rámci kterých musí jednat, konkrétně § 148 odst. 5 daňového řádu a § 160 daňového řádu. Vyčkávání na výstup jiných orgánů veřejné moci by tak mohlo vést ke zmaření cíle správy daní. Z toho důvodu je správce daně oprávněn

sám si učinit úsudek o otázkách, kde mu to není zakázáno. Zakázané oblasti k činění úsudku správcem daně určuje § 99 odst. 2 daňového řádu, přičemž se jedná o věci statusové a otázky vztahující se k posuzování odpovědnosti za trestný čin nebo přestupek. S odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 4. 11. 1999, sp. zn. III. ÚS 86/99 k tomu žalovaný dodal, že posouzení neplatnosti smlouvy lze považovat za předběžnou otázku. Správce daně tak dle žalovaného nepřekročil své pravomoci a postupoval zcela v souladu s daňovým řádem i konstantní judikaturou (viz např. rozsudky NSS ze dne 5. 11. 2015, č. j. 1 Afs 162/2015 a ze dne 11. 2. 2020, č. j. 1 Afs 269/2019), když usoudil, že s odkazem na § 178 odst. 2 obchodního zákoníku (ve znění účinném v předmětném ZO 2012/2013) není akciová společnost (Czech Digital Group) oprávněna rozdělit vlastní zdroje mezi akcionáře, je-li vlastní kapitál zjištěný z řádné nebo mimořádné účetní závěrky nebo by v důsledku rozdělení zisku byl nižší než základní kapitál společnosti. Jelikož v rozvaze sestavené ke dni 31. 12. 2010 Czech Digital Group vykázala vlastní kapitál v záporné výši -16 974 tisíc Kč a základní kapitál ve výši 79 990 tis. Kč, správce daně správně usoudil, že na základě tohoto stavu společnost Czech Digital Group nesplnila podmínky pro rozdělení vlastních zdrojů akcionáři, a proto ani nebylo možné dle obchodního zákoníku přistoupit k vrácení příplatku jedinému akcionáři. Prostá existence Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti neznamená právoplatný (dle obchodního zákoníku) vznik pohledávky plynoucí z této dohody, respektive při nedodržení podmínek ustanovených v obchodním zákoníku předmětná dohoda nemůže vést ke vzniku právních vztahů.

7. K odvolací námitce týkající se disimulace práva žalovaný uvedl, že ze závěrů správce daně, ze Zprávy ani z dodatečného platebního výměru za ZO 2012/2013 nevyplývá závěr o disimulaci práva (zastírání právního jednání). Správcem daně nebyla zpochybněna existence pohledávky za společností TOTALPRESS ani její nabytí žalobcem. Zpochybněna však byla existence pohledávky za společností Czech Digital Group z titulu vrácení příplatku mimo základní kapitál v částce 26 000 000 Kč, která byla použita k zápočtu, čímž byla zpochybněna úhrada žalobcem nakoupené pohledávky za společností TOTALPRESS. Žádný závěr, jenž by byl v intencích disimulace práva, správce daně neučinil.
8. Lhůta pro stanovení daně v případě ZO 2012/2013 dle žalovaného uplyne až dnem 1. 7. 2023, a byla tedy v daném případě zachována.
9. Protože správce daně postupoval při vydání dodatečného platebního výměru za ZO 2012/2013 v souladu s právními předpisy, žalovaný neshledal důvod pro zrušení jeho rozhodnutí.
10. V žalobě proti napadenému rozhodnutí datované dnem 25. 7. 2023 žalobce vytkl žalovanému nesprávné právní posouzení věci. V rámci shrnutí skutkového stavu věci mj. uvedl, že dne 17. 5. 2012 odepsal částku ve výši 63.264.892,41,- Kč (dále jen „odepsaná částka“) na vrub daňově účinných nákladů. Odepsaná částka vznikla z pohledávky žalobce za společností TOTALPRESS ve výši 64 958 700 Kč. Společnost TOTALPRESS skončila v úpadku a z pohledávky, kterou žalobce přihlásil do insolvence, mu připadla částka 1 093 807,59 Kč. Odepsaná částka je tak rozdílem přihlášené pohledávky a získaného plnění. Pohledávku za TOTALPRESS (mimo jiné) získal žalobce na základě smlouvy o postoupení pohledávek uzavřené dne 1. 11. 2010 mezi společností Czech Digital Group jako postupitelem a žalobcem jako postupníkem (dále jen „Smlouva o postoupení pohledávek za

TOTALPRESS a První zpravodajská“). Úplata za postoupení pohledávky ze Smlouvy o postoupení pohledávek za TOTALPRESS a První zpravodajská byla žalobcem uhrazena zápočtem pohledávek na základě Dohody o započtení pohledávek. Proti úplatě za postoupení pohledávky ze Smlouvy o postoupení pohledávek za TOTALPRESS a První zpravodajská byla (mimo jiné) započtena žalobcova pohledávka za společností Czech Digital Group, kterou měl dle Smlouvy o postoupení pohledávky mezi SP D CORPORATION a žalobcem. Společnosti SP D CORPORATION vznikla pohledávka za společností Czech Digital Group z Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti. Úplatu za postoupení této pohledávky za společností Czech Digital Group, tedy za nabytí pohledávky, která byla započtena proti pohledávce na zaplacení odměny za postoupení pohledávky ze Smlouvy o postoupení pohledávek za TOTALPRESS a První zpravodajská, žalobce společnosti SP D CORPORATION zaplatil bezhotovostním převodem dne 29. 11. 2010 dvěma platbami, a to platbou ve výši 20 000 000 Kč a platbou ve výši 6 000 000 Kč.

11. Žalobce je přesvědčen, že splnil podmínky pro uplatnění odpisu pohledávky dle § 24 odst. 2 písm. y) ZDP. Finanční orgány podle něj dospěly k nesprávnému právnímu závěru, že u společnosti Czech Digital Group nebyly splněny podmínky pro rozdělení vlastních zdrojů jedinému akcionáři, a Dohoda o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti tak nemohla vést ke vzniku právního vztahu. Žalobce uplatnil výdaje zcela v souladu s § 24 odst. 2 písm. y) ZDP a zároveň splnil i podmínku stanovenou v § 2 odst. 3 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu (dále jen „zákon o rezervách“), kdy z daného ustanovení vyplývá, že v případě nabytí pohledávky postoupením může postupník tvořit opravné položky k rozvahové hodnotě pohledávky, pokud uhradil její pořizovací cenu. To, že pořizovací cenu skutečně řádně uhradil, žalobce doložil zejména Dohodou o započtení pohledávek, Smlouvou o postoupení pohledávky mezi SP D CORPORATION a žalobcem a výpisem z účtu žalobce ze dne 29. 11. 2010 dokládajícím provedení plateb 20 000 000 Kč a 6 000 000 Kč. Správce daně přitom nikdy nezpochybnil, že by žalobce nesprávně odepsal ztrátu za pohledávku za společností TOTALPRESS ani že za tuto pohledávku nezaplatil.
12. Žalobce dále namítl, že správce daně pro své závěry o vyloučení částky ve výši 18 009 548 Kč zcela překročil své pravomoci, když při posuzování uplatnění odpisu žalobce posuzoval Dohodu o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti, tj. právní vztah mezi třetími osobami, který neměl s odpisem žádnou souvislost. Správce daně ani žalovaný se řádně nevypořádali s námitkami žalobce, neboť neuvedli, z jakého důvodu má Dohoda o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti relevanci pro daňové tvrzení žalobce, když právně relevantní je pouze způsob, jakým žalobce pohledávku za společností TOTALPRESS získal a že za ní řádně zaplatil. Žalobce má za to, že nenastala situace předvídaná v § 99 DŘ, dle kterého má správce daně možnost sám posoudit předběžnou otázku. V předmětném řízení nenastala žádná situace, která by opravňovala správce daně posuzovat předběžnou otázku týkající se Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti uzavřené mezi třetími osobami, které nejsou s žalobcem propojeny. Nadto správce daně ani žalovaný svůj postup dle § 99 DŘ řádně neodůvodnili. Za řádné odůvodnění takového postupu považuje žalobce pouze konkrétní vymezení potřeby posoudit zmíněnou Dohodu ve vztahu k daňovému tvrzení žalobce. Dle mínění žalobce správce daně správně zkoumal vztahy, které měl žalobce se společností SP D CORPORATION, ale zkoumání či posuzování platnosti či neplatnosti smluv třetích stran, u kterých žalobce není smluvní stranou a na které neměl žádnou

participaci, je nutno považovat za jednoznačné překročení pravomoci finančních orgánů. Smlouva třetích stran neměla žádný vliv na uskutečnění daňově uznatelného výdaje žalobce.

13. Žalobce rovněž vytkl správci daně a žalovanému, že při snaze o posouzení Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti podle obchodního zákoníku, tedy z pohledu korporátního práva, chybně aplikovali právní úpravu, která se vztahuje na společnost s ručením omezením a nikoliv na akciovou společnost, kterou je Czech Digital Group. Zároveň správce daně chybně a v rozporu se skutečností uvedl, že statuty této společnosti (jak jsou uveřejněny ve sbírce listin obchodního rejstříku) zakazovaly vrácení vkladů akcionářům, ačkoliv příspěvek mimo základní kapitál není vkladem. Dohoda o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti je smlouvou mezi akcionářem (SP D CORPORATION) a společností (Czech Digital Group), přičemž je třeba dbát autonomie vůle stran. Pokud obchodní zákoník Dohodu o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti nepovažoval za neplatnou, nelze z pohledu žalobce dojít k závěru, že by závazek z ní nemohl vést ke vzniku právních vztahů. I v případě, že by jednáním obou společností byl porušen § 178 odst. 2 obchodního zákoníku, nelze předvídat, že by to vedlo k absolutní neplatnosti Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti či obsahu tohoto závazku, jelikož z obchodního zákoníku nelze takové závěry dovodit. Dohodu o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti nenapadla žádná ze stran této Dohody, věřitel nebo jakákoliv jiná strana, která by na tom měla právní zájem. Pokud správce daně, resp. žalovaný tvrdí, že společnost Czech Digital Group nesplnila podmínky pro rozdělení vlastních zdrojů jedinému akcionáři, a tudíž nebylo možné dle obchodního zákoníku přistoupit k vrácení příplatku jedinému akcionáři (SP D CORPORATION), tato argumentace není s odkazem na obchodní zákoník správná. Ustanovení § 178 odst. 2 obchodního zákoníku nemá vliv na žádný závazkový vztah týkající se příplatku mimo základní kapitál, ale pouze na rozhodování akciové společnosti při rozdělení zisku. I kdyby však bylo zjištěno porušení § 178 odst. 2 obchodního zákoníku, takové porušení by nemělo za následek neplatnost smlouvy, nemožnost plnění či jakýkoliv jiný vliv na závazkový vztah mezi společnostmi Czech Digital Group a SP D CORPORATION. O rozdělení zisku akciové společnosti rozhoduje valná hromada. Usnesení valné hromady mohlo být napadeno v zákonem stanovené lhůtě, k čemuž však nedošlo a možnost napadení usnesení zanikla ve lhůtě jednoho roku od přijetí usnesení valnou hromadou. Závěr správce daně, že při nedodržení podmínek dle § 178 odst. 2 obchodního zákoníku nemůže Dohoda o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti vést ke vzniku právních vztahů, je podle žalobce chybný i proto, že by tak správce daně získal více pravomocí než obchodní zákoník umožňoval akcionáři, tedy bez dalšího rozhodnout o neplatnosti usnesení valné hromady z důvodu jeho nezákonnosti i po více než deseti letech od přijetí takového usnesení.
14. Žalobce shrnul, že zaplatil za pohledávku za společností Czech Digital Group, kterou nabyt na základě Smlouvy o postoupení pohledávky mezi SP D CORPORATION a žalobcem, a tím mu vznikl výdaj. Zároveň svou pohledávku vůči společnosti Czech Digital Group započel na základě Dohody o započtení pohledávek a tím získal pohledávku za společností TOTALPRESS. Pohledávku za společností TOTALPRESS získal v souladu s právními předpisy České republiky a za tuto pohledávku řádně zaplatil. Pohledávku za společností TOTALPRESS daňově odepsal, když společnost TOTALPRESS. skončila v insolventi. Žalobce tak splnil veškeré podmínky dle § 24 odst. 2 písm. y) ZDP a § 2 odst. 3 zákona o rezervách.

15. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Ve vyjádření k žalobě shrnul jádro sporu tak, že žalobce odpisovanou pohledávku, což byla pohledávka za společností TOTALPRESS, nabyl postoupením. Tato pohledávka byla uhrazena částečně zápočtem a částečně v hotovosti. V případě té části, která byla uhrazena zápočtem, byla k zápočtu použita rovněž pohledávka za společností Czech Digital Group ve výši 26 milionů korun. Tuto pohledávku, kterou žalobce nabyl od společnosti SP D CORPORATION, však správce daně a žalovaný v rámci posouzení předběžné otázky dle § 99 daňového řádu vyhodnotili jako neexistující, a tím tedy také jako neschopnou k postoupení na žalobce a k následnému použití pro úhradu postupované pohledávky za společností TOTALPRESS. Důvod pro závěr finančních orgánů o neexistenci pohledávky za společností Czech Digital Group byl ten, že pohledávka společnosti SP D CORPORATION (jediného akcionáře společnosti Czech Digital Group) vznikla v důsledku Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti. Touto dohodou přitom bylo rozhodováno o rozdělení jiných vlastních zdrojů mezi akcionáře. Možnost rozdělit zisk nebo jiné vlastní zdroje mezi akcionáře upravoval v rozhodné době obchodní zákoník v § 178 odst. 2. Podmínka obsažená v tomto ustanovení však v daném případě nebyla splněna. Žalovaný pro úplnost připomenul, že příplatek se považuje za „jiné vlastní zdroje“ uváděné obchodním zákoníkem. Rozdělení jiných vlastních zdrojů společností Czech Digital Group. za této situace tedy odporovalo zákonu.
16. S ohledem na skutečnost, že obchodní zákoník v rozhodném znění neobsahoval pro tyto případy ustanovení řešící následek takového jednání v rozporu s právními předpisy, bylo nutno použít obecnou úpravu pro neplatnost právních jednání ze zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „občanský zákoník“). Ustanovení § 39 občanského zákoníku přitom uvádělo, že neplatný je právní úkon, který svým obsahem nebo účelem odporuje zákonu nebo jej obchází anebo se přiči dobrým mravům. Jednání, kterým byly rozděleny vlastní zdroje společnosti Czech Digital Group, je neplatné, neboť odporovalo zákonu. Následně bylo třeba rozlišit, zda se jednalo o neplatnost relativní nebo absolutní. Na tuto otázku odpovídalo ustanovení § 40a občanského zákoníku. S ohledem na skutečnost že posuzovaný právní úkon v podobě Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti nespadal pod žádné z ustanovení upravujících relativní neplatnost, jedná se v daném případě o neplatnost absolutní, při které se na právní úkon hledí jako na úkon, který je neplatný od samého počátku, tedy ex tunc. Absolutně neplatné smluvní ujednání nevyvolává žádné zamýšlené právní následky, jelikož absolutní neplatnost nastává objektivně a není zde nikterak rozhodné, zda smluvní strany o důvodu neplatnosti věděly či nikoliv. Absolutně neplatné právní jednání, na rozdíl od relativně neplatného právního jednání, rovněž nelze dodatečně zhojit. Žalovaný a správce daně tedy z výše uvedených důvodů dospěli k závěru, že předmětná pohledávka společnosti SP D CORPORATION za společností Czech Digital Group neexistovala. Proto tato pohledávka ani nemohla být postoupena na žalobce a ten ji rovněž nemohl použít k zápočtu při úhradě jemu postupované pohledávky za společností TOTALPRESS.
17. Ve vztahu k uplatněným žalobním námitkám pak žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že argumentace žalobce týkající se splnění podmínek § 24 odst. 2 písm. y) ZDP je zavádějící a mylná. Žalobce argumentuje zaplacením kupní ceny, kterou uhradil za neexistující pohledávku společnosti SP D CORPORATION za společností Czech Digital Group, avšak z pohledu daňové uznatelnosti nákladů je podstatné, zda uhradil pořizovací cenu za odepisovanou pohledávku, tedy za pohledávku za společností TOTALPRESS. Tuto pořizovací cenu přitom žalobce neuhradil v plné výši, a to s ohledem na neexistující pohledávku za společností Czech Digital Group. Jedná se o dvě odlišné pohledávky, které

žalobce záměrně směřuje ve snaze vyvolat zdání, že je vše v pořádku a že kupní cena postupované pohledávky byla řádně uhrazena.

18. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce, že by nikdy nezpochybnil skutečnost, že žalobce za svoji pohledávku za společností TOTALPRESS zaplatil. Jak žalovaný uvedl v bodech [29] a násl. napadeného rozhodnutí, nebyla pohledávka žalobce za společností Czech Digital Group způsobilá k zápočtu, a tím ani k uhrazení pořizovací ceny za (žalobcem) nabývanou pohledávku za společností TOTALPRESS, s.r.o.
19. Žalovaný se též neztotožňuje se závěry žalobce ohledně irelevantnosti vztahu třetích osob k posuzovanému případu. Dle jeho názoru naopak bylo s ohledem na způsob úhrady odpisované pohledávky zápočtem důležité, jaké pohledávky byly pro zápočet použity. Opačný závěr by znamenal, že by mohly být k úhradě odepisovaných pohledávek zápočtem použity neexistující pohledávky a správce daně by proti tomu nemohl nic namítat. Bez náležitého posouzení pohledávek použitých k zápočtu jakožto formě úhrady pořizovací ceny by žalovaný ani správce daně nemohli zhodnotit, zda došlo k úhradě pořizovací ceny pohledávky, a zda tak byly naplněny podmínky § 24 odst. 2 písm. y) ZDP. Z tohoto důvodu má žalovaný za to, že posouzení otázky existence pohledávek použitých k úhradě odepisovaných pohledávek zápočtem je posouzením předběžné otázky dle § 99 daňového řádu. Současně je toho názoru, že svůj závěr ohledně nutnosti postupovat tímto způsobem řádně odůvodnil. Postupovat tímto způsobem bylo nutné ke zjištění, zda žalobce uhradil za odpisovanou pohledávku kupní cenu, a tím splnil podmínky ust. § 24 odst. 2 písm. y) ZDP. Odůvodněním závěru o neexistenci pohledávky žalobce za společností Czech Digital Group pak byla skutečnost, že žalovaný shledal rozpor Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti s obchodním zákoníkem. Žalovaný žádal v rámci daňové kontroly po žalobci doložit, že uhradil nabytou pohledávku za společností TOTALPRESS. Není tak pravdivé tvrzení žalobce, že by v průběhu řízení nebylo uvedeno, proč má tato dohoda význam pro danou věc.
20. Podle závěrů vyplývajících z rozsudku NSS ze dne 28. 2. 2023 č. j. 6 Afs 125/2021 je předběžná otázka charakterizována následujícími znaky: a) jde o otázku, jejíž vyřešení je nezbytné pro rozhodnutí ve věci, b) tato otázka není přímo předmětem řízení, c) může být samostatným předmětem jiného řízení a d) rozhodnutí o ní přísluší jinému orgánu veřejné moci. Hodnocení existence pohledávky, která byla žalobcem použita k úhradě odpisované pohledávky zápočtem, byla v daném řízení otázkou dle § 99 daňového řádu, neboť tato otázka byla: a) nezbytná pro rozhodnutí ve věci (úhrada pořizovací ceny odpisované pohledávky je jednou ze zákonných podmínek pro postup podle § 24 odst. 2 písm. y) ZDP), b) tato otázka není přímo předmětem řízení v dané věci, c) současně o ní mohlo být vedeno samostatné řízení, ve kterém by se dlužník (společnost Czech Digital Group) mohl domáhat neplatnosti uzavřené dohody, na základě které byl povinen vrátit poskytnutý příplatek, d) rozhodnutí o této otázce přísluší jinému orgánu veřejné moci, v daném případě primárně soudu a nikoliv správci daně. To ostatně potvrzuje také judikatura Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 16. 9. 1998 sp. zn. II ÚS 91/98 uvedl, že „(p)osouzení neplatnosti smlouvy lze považovat za tzv. předběžnou otázku, která se v řízení o dodatečném vyměření daně vyskytla.“ (...).
21. Žalovaný se neztotožnil ani se žalobní námitkou, kterou je mu vytýkáno chybné posouzení závazkového vztahu mezi třetími osobami. K této žalobní námitce uvedl, že jak správce daně, tak žalovaný ve svém rozhodnutí posuzovali neexistenci na žalobce postupované pohledávky za společností Czech Digital Group z pohledu ustanovení obchodního

zákoníku. Z tohoto důvodu žalovaný považuje argumentaci žalobce stanovami společnosti Czech Digital Group za zavádějící. Jakkoliv dohoda o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti představuje smlouvu mezi akcionářem a společností, stále se jedná o jednání, které vede k rozdělení vlastních zdrojů. Možnost rozdělit vlastní zdroje přitom byla omezena ustanovením § 178 odst. 2 obchodního zákoníku, jež mělo jednoznačně vliv na závazkový vztah týkající se příplatku. Toto ustanovení totiž zakazuje rozdělení zisku a jiných vlastních zdrojů, pokud nejsou splněny určité podmínky. Dle žalovaného je lhostejné, zda k rozdělení dojde na základě rozhodnutí valné hromady či - jako tomu bylo v případě žalobce - dohodou o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti. Podstatné jsou následky, které dané jednání vyvolává. Výsledek obou jednání totiž totožný - je jím rozdělení jiných vlastních zdrojů, které nemohou být dle zákona rozděleny. S ohledem na způsob, jakým v dané věci došlo k rozdělení vlastních zdrojů, je však dle žalovaného nepřijatelná argumentace žalobce ohledně možnosti napadat usnesení valné hromady v zákonné lhůtě.

22. Jestliže § 99 daňového řádu má umožnit správci daně, aby si ve vybraných otázkách, o kterých standardně rozhoduje soud nebo jiný orgán veřejné moci, učinil úsudek, je rovněž nutné, aby žalovaný k otázce absolutní neplatnosti určitého jednání a jejím následkům přihlédl z úřední povinnosti, stejně jako by to učinil soud. V této souvislosti žalovaný odkázal na závěry obsažené v usnesení Nejvyššího soudu ze dne 11. 6. 2009 sp. zn. 25 Cdo 5020/2008.
23. Žalovaný závěrem svého vyjádření k žalobě shrnul, že žalobce v nyní řešeném případě odepsal svoji pohledávku za společností TOTALPRESS, kterou nabyl postoupením pohledávky. K tomu, aby vyhověl zákonným požadavkům plynoucím z § 24 odst. 2 písm. y) ZDP, musel mimo jiné uhradit pořizovací cenu postoupené pohledávky. Těmto podmínkám však žalobce nevyhověl, protože jemu postupovanou pohledávku uhradil zápočtem pohledávkou nezpůsobitou k započtení. K započtení totiž použil také pohledávku za společností Czech Digital Group, kterou správce daně i žalovaný vyhodnotili jako neexistující. Důvodem pro závěr o neexistenci pohledávky žalobce za společností Czech Digital Group, jejíž existence byla posuzována jako předběžná otázka podle § 99 daňového řádu, byla skutečnost, že tato pohledávka vznikla z nezákonné dohody mezi společností Czech Digital Group a společností SP D CORPORATION. Touto nezákonnou dohodou společnost Czech Digital Group rozdělila jiné vlastní zdroje odpovídající dříve poskytnutým příplatkům, aniž by splnila zákonné podmínky § 178 odst. 2 obchodního zákoníku. Správce daně a žalovaný tak původní pohledávku za společností SP D CORPORATION, která byla následně postoupena žalobci, vyhodnotili jako neexistující, neboť měla vzniknout na základě absolutně neplatného právního jednání. V důsledku její neexistence tak tato pohledávka nemohla být použita k zápočtu (při úhradě) žalobcem nabývané (a později odepsané) pohledávky za společností TOTALPRESS. Žalobce s ohledem na tyto skutečnosti neuhradil pořizovací cenu za pohledávku za společností TOTALPRESS, a tedy nevyhověl zákonným podmínkám pro daňově účinný odpis této své pohledávky.
24. V replíce k vyjádření žalovaného žalobce nad rámec již uplatněných žalobních tvrzení namítl, že správce daně překročil svou pravomoc, když při posuzování platnosti pohledávky vzniklé na základě Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti považoval usnesení valné hromady za neplatné. Posuzovat platnost usnesení valné hromady totiž může pouze soud na základě návrhu oprávněných subjektů. Správce daně na posouzení platnosti zmíněné Dohody nesprávně aplikoval občanský zákoník, ačkoliv se jednalo o právní vztah mezi

podnikateli, a bylo tak nutné na něj aplikovat obchodní zákoník. Následně správce daně Dohodu o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti nesprávně posoudil jako absolutně neplatnou podle § 39 občanského zákoníku, kdy na tomto postavil celou svou argumentaci. Tento vztah je však nutno posuzovat podle části třetí obchodního zákoníku, kdy není možné subsidiárně aplikovat občanský zákoník, a to s ohledem na § 261 odst. 1 a 5 obchodního zákoníku. Obchodní zákoník přitom v § 267 odst. 1 stanoví zákonné pravidlo pro stanovení neplatnosti, podle něhož je-li neplatnost právního úkonu stanovena pouze na ochranu některého účastníka, může se této neplatnosti dovolávat pouze tento účastník. Neplatnosti Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti se tak může dovolat pouze jedna ze smluvních stran. V posuzovaném případě tak lze uvažovat toliko o neplatnosti relativní, nikoliv však absolutní, jak nesprávně implikuje správce daně.

25. Z principu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí dle žalobce vyplývá, že správce daně není oprávněn sám určovat platnost a neplatnost právního úkonu v rozporu s pravidly stanovenými právní normou.
26. Další nesprávný postup správce daně shledává žalobce v posouzení otázky vyslovení neplatnosti usnesení valné hromady, které se týkalo situace, kdy žalobce na základě Smlouvy o postoupení pohledávek za TOTALPRESS a První zpravodajská nabyt pohledávky za společnostmi TOTALPRESS a První zpravodajská, které uhradil započtením pohledávek vůči společnosti Czech Digital Group, a to na základě Dohody o započtení pohledávek. Usnesení valné hromady je rozhodnutí sui generis – nejedná se o právní úkon, a tudíž není možné na něj aplikovat obecná ustanovení občanského zákoníku, konkrétně ustanovení § 39, které se týká neplatnosti právního úkonu. Argumentace žalovaného o absolutní neplatnosti usnesení valné hromady je tudíž nezákonná
27. Neplatnost usnesení valné hromady je neplatností relativní, která musí být u soudu uplatněna v zákonné prekluzivní lhůtě. Obchodní zákoník explicitně stanovil okruh osob, které se mohou domáhat vyslovení neplatnosti usnesení valné hromady, a navíc časově limituje jejich možnost tak učinit (§ 183, § 131). Vzhledem k tomu, že v subjektivní tříměsíční lhůtě ani v prekluzivní lhůtě jednoho roku nebyl návrh na vyslovení neplatnosti usnesení valné hromady žádným ze zákonem legitimovaných subjektů podán, došlo tedy ke konvalidaci usnesení valné hromady, a Dohoda o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti je tak platná. Její platnost nemůže být zpochybněna účelovým tvrzením správce daně, jenž si v rozporu se zákonem neoprávněně rozšířil svou pravomoc, když ve Zprávě posuzoval platnost usnesení valné hromady, ač mu v této otázce dle zákona pravomoc nepřísluší.
28. Žalobce dále namítl, že v posuzovaném případě nelze aplikovat postup podle § 99 daňového řádu. Správce daně si může v souladu s tímto ustanovením posoudit předběžné otázky, které v řízení nastanou. Tento postup je však možné aplikovat pouze tam, kde lze zahájit řízení z úřední povinnosti. Správce daně není oprávněn nahradit vůli účastníka řízení a zahájit řízení tam, kde toto právo náleží pouze účastníkům.
29. Třetím sporným bodem žaloby je podle žalobce skutečnost, že správce daně ve Zprávě vytvořil pochybnost, zda odpis pohledávky v odepsané částce je nákladem vynaloženým k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tuto skutečnost měl správce daně zkoumat v případě, pokud by se jednalo o odepsání částky podle § 24 odst. 1 ZDP, nikoliv v případě odepisování podle § 24 odst. 2 ZDP.

30. Žalobce v replice vytkl správci daně, že ve Zprávě sice konstatoval, že pohledávka, kterou žalobce odepsal jako odepsanou částku, nemohla vzniknout, jelikož nebyly splněny zákonem stanovené podmínky pro vrácení příplatku mimo základní kapitál, a tedy ani nemohla vzniknout pohledávka z Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti, toto své tvrzení však ve Zprávě řádně neodůvodnil. Ani žalovaný v napadeném rozhodnutí neodůvodnil, proč pohledávka SP D CORPORATION za Czech Digital Group neexistuje. Toto odůvodnění bylo uvedeno až následně ve vyjádření žalovaného k žalobě, což mělo za následek zhoršení právního postavení žalobce, kterému bylo z důvodu absence řádného odůvodnění ze strany správce daně upřeno právo na včasnou obranu proti nezákonným závěrům daňové kontroly.
31. Správce daně v dané věci svým postupem překročil své pravomoci, když v rozporu s § 5 odst. 2 daňového řádu neměl pravomoc uzavřít, že „pohledávka z titulu vrácení příplatku mimo základní kapitál“ nemohla vzniknout. Existenci či platnost Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti uzavřené mezi subjekty, které jsou ve vztahu k žalobci třetími osobami, může posuzovat pouze moc soudní.
32. Žalobce v replice dále uvedl, že Dohoda o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti je inominátní smlouva uzavřená v souladu s § 269 odst. 2 obchodního zákoníku mezi akcionářem a společností, která se týká bezprostředně účasti akcionáře na společnosti. Jedná se tak o závazkový vztah nazývaný dřívější terminologií, tj. před rekodifikací soukromého práva, typový (absolutní) obchod. Podle § 261 odst. 3 písm. a) obchodního zákoníku se tento závazkový vztah bez ohledu na povahu stran řídí částí třetí obchodního zákoníku. Použití obchodního zákoníku zároveň vychází i z jeho § 1, přičemž se nejedná o právní vztah, na který by se subsidiárně aplikoval občanský zákoník podle § 1 odst. 2 věty druhé obchodního zákoníku, protože platnost smlouvy je upravena přímo v obchodním zákoníku. Z tohoto důvodu je analogie použití občanského zákoníku vyloučena. Neplatnosti Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti se dle § 267 odst. 1 obchodního zákoníku může dovolávat pouze jedna ze smluvních stran, protože i pokud by byla tato Dohoda neplatná, tak by taková neplatnost vedla pouze k ochraně účastníka této smlouvy, nikoliv třetích stran. Pokud lze tedy uvažovat o neplatnosti Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti, jedná se o neplatnost relativní, nikoliv absolutní.
33. Žalobce označil za chybné tvrzení též žalovaného, že obchodní zákoník v rozhodném období neobsahoval následek rozdělení zisku, resp. pro zrušení příplatku mimo základní kapitál, a proto bylo nutno použít obecnou normu pro neplatnost právních jednání v občanském zákoníku.
34. Žalobce v replice rovněž poukázal na to, že správce daně při úvahách o vnitřních korporátních vztazích ve společnosti Czech Digital Group vychází pouze z Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti, nikoliv z případného usnesení valné hromady této společnosti či jiných dokumentů. Žalobce jako třetí osoba, která není a nebyla akcionářem jmenované společnosti, nedisponuje dokumenty, které by se týkaly jejích vnitřních poměrů. Rozdělit zisk lze na základě usnesení valné hromady společnosti. Usnesení valné hromady však nebylo dle obchodního zákoníku právním úkonem, ale tzv. jinou skutečností podle § 2 odst. 1 občanského zákoníku, jak vyplývá především z rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. 1 Odon 88/97. Nelze tak posuzovat platnost či neplatnost usnesení valné hromady, když se nejednalo o právní úkon.

35. Obchodní zákoník s porušením § 178 odst. 2 nespojoval neplatnost právního úkonu, tj. možnost napadnout platnost usnesení valné hromady dle § 183 obchodního zákoníku. Další možnou sankcí byla odpovědnost představenstva za případnou škodu dle § 179 odst. 1 obchodního zákoníku v případě, že představenstvo společnosti v rozporu s § 178 obchodního zákoníku rozhodlo o výplatě dividendy a jiných podílů na zisku. Výplatou jiných podílů na zisku je myšlena tantiéma; prostředky, které měla vyplatit společnost Czech Digital Group společnosti SP D CORPORATION, tedy nelze podřadit pod „jiné vlastní zdroje“ jak uvádí žalovaný.
36. Příjemcem vráceného příplatku mimo základní kapitál byla společnost SP D CORPORATION. Dohoda o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti je platná, jelikož se její neplatnosti nedovolala žádná ze smluvních stran a prekluzivní 3měsíční lhůta k uplatnění neplatnosti již marně uplynula. Na její platnost nemá vliv ani případná povinnost SP D CORPORATION takový příplatek vrátit zpět do společnosti, pokud by tato povinnost nastala. Nelze tak uzavřít, že by společnost SP D CORPORATION postoupila žalobci neexistující pohledávku. Žalobce k tomu dodal, že správce daně se vůbec nevypořádal se skutečností, že za postoupení pohledávky žalobce společnosti SP D CORPORATION zaplatil, čímž naplnil veškeré podmínky, které mu právní předpisy kladou pro možnost odpisu pohledávky.
37. Žalobce namítl, že posuzování platnosti Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti, resp. posuzování platnosti a existence pohledávky vzniklé podle této Dohody, je irelevantní vzhledem k zákonným podmínkám pro odepsání pohledávky stanoveným v § 24 odst. 2 písm. y) ZDP. Rozhodné je to, jestli pohledávka za TOTALPRESS vznikla a zda byla uhrazena. O vzniku pohledávky za TOTALPRESS nemá správce daně pochybnosti. Druhá podmínka spočívající v zaplacení pohledávky je též splněna, což vyplývá z Dohody o započtení pohledávek.
38. Jestliže měl správce daně pochybnosti ohledně pohledávek, které byly použity na úhradu pohledávky za společností TOTALPRESS, konkrétně o pohledávce vzniklé z titulu Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti, měl zkoumat, zda žalobce jako postupník za tuto pohledávku zaplatil postupiteli, tedy společnosti SP D CORPORATION. Pokud by tak učinil, došel by k závěru, že žalobce dne 29. 11. 2010 společnosti SP D CORPORATION zaplatil částku 26 000 000 Kč. Je tedy nepochybné, že žalobce uhradil pořizovací cenu pohledávky v souladu s § 2 odst. 3 zákona o rezervách, a splnil tak podmínky § 24 odst. 2 písm. y) ZDP. Správce daně však skutečnost, že žalobce odepsanou pohledávku skutečně zaplatil, nevzal v úvahu.
39. S poukazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02 žalobce v replice uvedl, že v případě, kdy by existoval dvojí výklad, měl správce daně v případě pochybností postupovat mírněji, tj. ve prospěch daňového subjektu.
40. Při ústním jednání před soudem konaném dne 18. 4. 2024 žalobce odkázal na žalobu a repliku. Zopakoval, že správce daně překročil svou pravomoc tím, že usnesení valné hromady pokládal za neplatné. Dohoda o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti je formálně platná - jednalo se o vztah mezi podnikateli, a proto se řídila obchodním zákoníkem. Její posouzení podle § 39 občanského zákoníku je tedy nesprávné. V projednávané věci nebyly splněny podmínky pro postup podle § 99 daňového řádu, neboť se nejednalo o předběžnou otázku. Navíc správce daně řešil vztahy mezi třetími osobami. Žalobce trvá na tom, že za jemu postoupenou pohledávku řádně zaplatil.

41. Žalovaný při jednání před soudem odkázal na vyjádření k žalobě. Co se týče otázky neplatnosti usnesení valné hromady, odkázal na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 17. 12. 1997 č. j. 1 Odon 88/97. Dále uvedl, že žalobce v replice odkazuje na komentář k ustanovení § 99 daňového řádu, nicméně judikatura soudu označila v něm publikovaný názor za nesprávný. Rovněž není pravdou, že žalobce za pohledávku řádně zaplatil – sporná pohledávka, kterou měl nabýt dle Smlouvy o postoupení pohledávky mezi SP D CORPORATION a žalobcem a následně použít k zápočtu, neexistovala.
42. Soud při jednání zamítl důkazní návrhy uplatněné žalobcem v žalobě, neboť se jednalo o listiny, které jsou součástí správního spisu. Správní spis je ze zákona podkladem, z něhož soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí správního orgánu vychází. Obsahem správního spisu se v řízení před soudem nedokazuje (srov. rozsudky NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117 nebo ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 As 68/2011-75).
43. Při rozhodování o žalobě soud vycházel zejména z této právní úpravy:
44. Podle § 24 odst. 1 ZDP (ve znění účinném pro ZO 2012/2013) výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.
45. Podle § 24 odst. 2 písm. y) ZDP výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také u poplatníků, kteří vedou účetnictví, jmenovitá hodnota pohledávky nebo pořizovací cena pohledávky nabyté postoupením, vkladem a při přeměně společnosti, a to za předpokladu, že o pohledávce při jejím vzniku bylo účtováno ve výnosech a takto vzniklý zdanitelný příjem nebyl od daně osvobozen a že lze současně k této pohledávce uplatňovat opravné položky podle písmene i) nebo se jedná o pohledávku, ke které nelze tvořit opravnou položku podle právního předpisu upravujícího tvorbu rezerv a opravných položek pro zjištění základu daně z příjmů pouze proto, že od její splatnosti uplynulo méně než 6 měsíců, nebo o pohledávku, ke které nelze tvořit opravnou položku podle právního předpisu upravujícího tvorbu rezerv a opravných položek pro zjištění základu daně z příjmů pouze proto, že se jedná o pohledávku se jmenovitou hodnotou v okamžiku vzniku vyšší než 200 000 Kč, ohledně které nebylo zahájeno rozhodčí řízení, soudní řízení nebo správní řízení, za dlužníkem,
1. u něhož soud zrušil konkurs proto, že majetek dlužníka je zcela nepostačující, a pohledávka byla poplatníkem přihlášena u insolvenčního soudu a měla být vypořádána z majetkové podstaty,
 2. který je v úpadku nebo jemuž úpadek hrozí na základě výsledků insolvenčního řízení,
 3. který zemřel, a pohledávka nemohla být uspokojena ani vymáháním na dědicích dlužníka,
 4. který byl právnickou osobou a zanikl bez právního nástupce a věřitel nebyl s původním dlužníkem spojenou osobou (§ 23 odst. 7),
 5. na jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je uplatňována veřejná dražba, a to na základě výsledků této dražby,

6. jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je postižen exekucí, a to na základě výsledků provedení této exekuce.
46. Podle § 2 odst. 3 zákona o rezervách (ve znění účinném pro ZO 2012/2013) v případě nabytí pohledávky postoupením může postupník tvořit opravné položky k rozvahové hodnotě pohledávky, pokud uhradil její pořizovací cenu.
47. Podle § 178 odst. 2 obchodního zákoníku (ve znění účinném k datu uzavření Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti, tj. k 1. 11. 2010) společnost není oprávněna rozdělit zisk nebo jiné vlastní zdroje mezi akcionáře, je-li vlastní kapitál zjištěný z řádné nebo mimořádné účetní závěrky nebo by v důsledku rozdělení zisku byl nižší než základní kapitál společnosti, zvýšený o
- a) upsanou jmenovitou hodnotu akcií, pokud byly upsány akcie společnosti na zvýšení základního kapitálu a zvýšený základní kapitál nebyl ke dni sestavení řádné nebo mimořádné účetní závěrky zapsán v obchodním rejstříku, a
- b) tu část rezervního fondu nebo ty rezervní fondy, které podle zákona a stanov nesmí společnost použít k plnění akcionářům.
48. Podle § 267 odst. 1 obchodního zákoníku jestliže je neplatnost právního úkonu stanovena pouze na ochranu některého účastníka, může se této neplatnosti dovolávat pouze tento účastník. To neplatí pro smlouvy uzavřené podle části druhé tohoto zákona.
49. Podle § 1 odst. 2 obchodního zákoníku právní vztahy uvedené v odstavci 1 se řídí ustanoveními tohoto zákona. Nelze-li některé otázky řešit podle těchto ustanovení, řeší se podle předpisů práva občanského. Nelze-li je řešit ani podle těchto předpisů, posoudí se podle obchodních zvyklostí, a není-li jich, podle zásad, na kterých spočívá tento zákon.
50. Podle § 39 občanského zákoníku neplatný je právní úkon, který svým obsahem nebo účelem odporuje zákonu nebo jej obchází anebo se přičí dobrým mravům.
51. Podle § 40a občanského zákoníku jde-li o důvod neplatnosti právního úkonu podle ustanovení § 49a, § 140, § 145 odst. 2, § 479, § 589, § 701 odst. 1, § 775 a § 852b odst. 2 a 3 považuje se právní úkon za platný, pokud se ten, kdo je takovým úkonem dotčen, neplatnosti právního úkonu nedovolá. Neplatnosti se nemůže dovolávat ten, kdo ji sám způsobil. Totéž platí, nebyl-li právní úkon učiněn ve formě, kterou vyžaduje dohoda účastníků (§ 40). Je-li právní úkon v rozporu s obecně závazným právním předpisem o cenách, je neplatný pouze v rozsahu, ve kterém odporuje tomuto předpisu, jestliže se ten, kdo je takovým úkonem dotčen, neplatnosti dovolá.
52. Podle § 99 odst. 1 daňového řádu vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Ostatní otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, může správce daně posoudit sám. Může také dát podnět příslušnému orgánu veřejné moci k zahájení řízení nebo vyzvat daňový subjekt, popřípadě jinou osobu zúčastněnou na správě daní, aby podala žádost o zahájení řízení před příslušným orgánem veřejné moci ve lhůtě, kterou správce daně určí.
53. Podle § 99 odst. 2 daňového řádu správce daně si nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin, přestupek, nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá, ani o otázkách osobního stavu.

54. Podle § 71 odst. 2 věty druhé a třetí s.ř.s. žalobce může kdykoli za řízení žalobní body omezit. Rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby.
55. Po provedeném řízení soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
56. Soud předně považuje za potřebné konstatovat, že v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (§ 65 a násl. s.ř.s.) se uplatňuje koncentrační zásada, která brání tomu, aby žalobce vznášel nové žalobní body (a tím rozšiřoval žalobu) po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro rozšíření žaloby. V souladu s touto zásadou, která je zakotvena v § 71 odst. 2 s.ř.s., soud může zákonnost napadeného rozhodnutí posuzovat výlučně na základě těch žalobních námitek, jež byly uplatněny v zákonem stanovené lhůtě. Podle § 72 odst. 1 s.ř.s. lze žalobu podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou (což v nyní posuzované věci nestanoví).
57. Řada námitek, jimiž je zpochybňována zákonnost napadeného rozhodnutí, byla žalobcem poprvé uplatněna až v replice k vyjádření žalovaného datované dnem 9. 4. 2024. K těmto námitkám, jež nebyly ani v hrubých rysech vtěleny do žaloby, soud při rozhodování o žalobě nemohl přihlížet. Pokud by soud překročil rozsah včas uplatněných žalobních námitek a při rozhodování vzal v potaz také opožděně uplatněné námitky, jednal by v rozporu se zákonem a nepřipustně by porušil princip koncentrace řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.12.2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69).
58. Skutková zjištění, na jejichž základě žalovaný vydal napadené rozhodnutí, nejsou mezi stranami sporná; spor je mezi nimi veden výhradně v právní rovině a týká se závěru žalovaného o *neexistenci pohledávky za společností Czech Digital Group na zaplacení částky 26 000 000 Kč*, jež měla vzniknout společnosti SP D CORPORATION na základě Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti a následně měla být úplatně postoupena žalobci Smlouvou o postoupení pohledávky mezi SP D CORPORATION a žalobcem. Mj. i tuto pohledávku měl totiž žalobce použít v rámci vzájemného započtení pohledávek upraveného Dohodou o započtení pohledávek, aby tak uhradil pořizovací cenu (úplatu) za postoupení pohledávek podle Smlouvy o postoupení pohledávek za TOTALPRESS a První zpravodajská. Správce daně i žalovaný vycházejí ze závěru o neexistenci výše zmíněné pohledávky za společností Czech Digital Group na zaplacení částky 26 000 000 Kč, jež měla společnosti SP D CORPORATION vzniknout na základě Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti (dále jen „sporná pohledávka za Czech Digital Group“), z čehož dovozují, že žalobce nemohl tuto neexistující pohledávku nabýt a následně formou jejího započtení oproti pohledávkám společnosti Czech Digital Group za žalobcem ani použít k úhradě pořizovací ceny pohledávky za TOTALPRESS, žalobce s tímto klíčovým závěrem finančních orgánů nesouhlasí a je přesvědčen o opaku.
59. Žalobní tvrzení, že správce daně nikdy nezpochybnil, že by žalobce nesprávně odepsal ztrátu za pohledávku za společností TOTALPRESS a že za tuto pohledávku nezaplatil, je zcela mylné. Správce daně a následně také žalovaný vytýkají žalobci právě to, že neuhradil řádně (míněno v plném rozsahu) sjednanou úplatu za pohledávku za společností TOTALPRESS, která mu byla postoupena na základě smlouvy o postoupení pohledávek za TOTALPRESS a První zpravodajská, protože k úhradě úplaty prováděné podle Dohody o započtení pohledávek formou vzájemného započtení pohledávek použil též neexistující spornou pohledávku za Czech Digital Group ve výši 26 000 000 Kč. Neexistující pohledávku ovšem

k započtení použít nelze, a žalobce proto v rozsahu odpovídajícím neexistující sporné pohledávce za Czech Digital Group úplatu (pořizovací cenu) za postoupení pohledávek za TOTALPRESS a První zpravodajská neuhradil. Právě na základě tohoto závěru správce daně dovedl, že žalobce nevyhověl zákonným podmínkám pro daňově účinný odpis své pohledávky za společností TOTALPRESS podle § 24 odst. 2 písm. y) ZDP.

60. Žalobcová argumentace, že řádnou úhradu pořizovací ceny pohledávky doložil zejména Dohodou o započtení pohledávek, Smlouvou o postoupení pohledávky mezi SP D CORPORATION a žalobcem a výpisem z účtu ze dne 29. 11. 2010 dokládajícím provedení plateb v souhrnné výši 26 000 000 Kč, nemůže obstát. Je skutečností, že žalobcem zmiňované dokumenty obsahují ujednání smluvních stran ohledně sporné pohledávky za Czech Digital Group, z čehož implicitně vyplývá, že smluvní strany vychází z předpokladu, že tato pohledávka platně vznikla a existuje. Pokud tomu tak ale nebylo, tedy pokud je správný závěr finančních orgánů o neexistenci sporné pohledávky za Czech Digital Group, žalobcem zmiňované dokumenty by na tomto závěru nemohly ničeho změnit. V nich obsažená smluvní ujednání týkající se sporné pohledávky by neměla žádné právní účinky, neboť neexistující pohledávku nelze platně postoupit ani použít k započtení proti jiné pohledávce.
61. Provedení plateb v souhrnné výši 26 000 000 Kč, jež žalobce doložil výpisem z účtu ze dne 29. 11. 2010, nepředstavovalo úhradu žalobcovy pohledávky za společností TOTALPRESS, k níž se upínají žalovaným zpochybněné odpisy, ale úhradu za postoupení sporné pohledávky za Czech Digital Group, kterou měl žalobce nabýt za pořizovací cenu ve výši 26 000 000 Kč na základě Smlouvy o postoupení pohledávky mezi SP D CORPORATION a žalobcem. Je-li správný závěr finančních orgánů o neexistenci sporné pohledávky za Czech Digital Group, pak žalobce tuto neexistující pohledávku nemohl nabýt ani na základě smluvních ujednání vtělených do Smlouvy o postoupení pohledávky mezi SP D CORPORATION a žalobcem. Žalobcem provedená úhrada pořizovací ceny pohledávky ve výši 26 000 000 Kč v takovém případě představuje bezdůvodné obohacení na straně společnosti SP D CORPORATION.
62. Soud shledal neopodstatněnou také námitku žalobce, že správce daně překročil své pravomoci, když při posuzování oprávněnosti žalobcem provedeného odpisu posuzoval Dohodu o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti představující právní vztah mezi třetími osobami. Předně není pravdou, že právní vztah založený zmíněnou Dohodou neměl s předmětným odpisem žádnou souvislost. Jak sám žalobce uvádí v žalobě v rámci shrnutí skutkového stavu (čl. II. bod 7 žaloby), právě z Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti měla vzniknout sporná pohledávka za Czech Digital Group, kterou měl žalobce poté, co mu byla úplatně postoupena na základě Smlouvy o postoupení pohledávky mezi SP D CORPORATION a žalobcem, použít k úhradě za jemu postoupené pohledávky za společnostmi TOTALPRESS a První zpravodajská, a to formou vzájemného započtení pohledávek mezi žalobcem a společností Czech Digital Group. Podmínkou *sine qua non* pro to, aby žalobce mohl spornou pohledávku za Czech Digital Group použít k vzájemnému započtení pohledávek podle Dohody o započtení pohledávek, je existence sporné pohledávky za Czech Digital Group, která pochopitelně závisí na tom, zda je Dohoda o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti platná či nikoliv.
63. Z napadeného rozhodnutí je bez obtíží seznatelné, proč žalovaný považuje otázku platnosti Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti a s tím úzce související otázku existence sporné pohledávky za Czech Digital Group za významnou pro posouzení

oprávněnosti žalobcem uplatněného odpisu pohledávky za společností TOTALPRESS. V bodech 37, 39 a 40 žalovaný jednoznačně uvedl, že podstatou věci bylo posouzení toho, zda z Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti mohla právoplatně vzniknout pohledávka na vrácení příplatku mimo základní kapitál, tj. sporná pohledávka za Czech Digital Group, která byla (žalobcem) následně použita k úhradě nakoupené pohledávky za společností TOTALPRESS. Žalovaný současně přisvědčil správci daně, že společnost Czech Digital Group nesplnila podmínky pro rozdělení vlastních zdrojů zakotvené v § 178 odst. 2 obchodního zákoníku, a proto nebylo možné přistoupit k vrácení příplatku jejímu jedinému akcionáři (společnosti SP D CORPORATION). Konstatováním, že při nedodržení podmínek (zakotvených v § 178 odst. 2 obchodního zákoníku) nemůže Dohoda o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti vést ke vzniku právních vztahů, žalovaný v kontextu se svou předchozí argumentací nepochybně vyjádřil názor, že zmíněná Dohoda je neplatná, neboť byla uzavřena v rozporu se zákonem, a na jejím základě tudíž nemohla sporná pohledávka za Czech Digital Group platně vzniknout.

64. Žalobci není možné přisvědčit v tom, že správce daně a potažmo žalovaný nebyli v průběhu daňového řízení oprávněni posoudit otázku existence sporné pohledávky za Czech Digital Group jako předběžnou otázku ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu. Jak již bylo soudem konstatováno shora, z napadeného rozhodnutí lze seznat důvody, pro které finanční orgány považovaly posouzení otázky platnosti Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti a s tím související otázky existence sporné pohledávky za Czech Digital Group za významné pro rozhodnutí v daňovém řízení, v němž se zabývaly oprávněností žalobcem uplatněného odpisu pohledávky za společností TOTALPRESS. Tyto důvody zároveň opodstatňují oprávnění finančních orgánů posoudit tyto otázky jakožto otázky předběžné ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu.
65. O (předběžné) otázce existence sporné pohledávky za Czech Digital Group a stejně tak ani o související otázce platnosti Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti žádný soud jakožto orgán veřejné moci, jemuž přísluší o těchto otázkách rozhodnout, do dne vydání napadeného rozhodnutí pravomocně nerozhodl, a správce daně tudíž v souladu s § 99 odst. 1 daňového řádu mohl tyto otázky pro účely daňového řízení vedeného se žalobcem posoudit sám. To, že se v případě Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti jednalo o smluvní vztah mezi třetími osobami, jehož účastníkem žalobce nebyl, je z pohledu aplikace § 99 odst. 1 daňového řádu zcela irelevantní. Z předmětného zákonného ustanovení rozhodně nelze dovodit, že by správce daně mohl předběžně posoudit pouze takové otázky, jež se týkají smluvních vztahů, jejichž účastníkem byl sám daňový subjekt.
66. Žalobce označil za správné to, že správce daně zkoumal (smluvní) vztah mezi žalobcem se společností SP D CORPORATION, avšak zkoumání či posuzování platnosti smluv třetích stran, u kterých nebyl smluvní stranou, označil za překročení pravomoci finančních orgánů. Jak je patrné z výše uvedeného, soud s touto žalobní argumentací nesouhlasí, neboť finanční orgány byly oprávněny posoudit i ty předběžné otázky, které se týkaly smluvních vztahů jiných subjektů, pokud takové otázky v daňovém řízení vedeném se žalobcem vyvstaly a jejich posouzení mělo význam pro rozhodnutí ve věci samé, tj. ve věci daňové povinnosti žalobce. Soud k tomu dodává, že i posouzení smluvního vztahu založeného Smlouvou o postoupení pohledávky mezi SP D CORPORATION a žalobcem nepochybně záviselo na zodpovězení otázky, zda byla platně uzavřena Dohoda o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti a zda na základě této Dohody vznikla (a existovala) sporná pohledávka za Czech Digital Group. Nelze než zopakovat, že pokud tato sporná pohledávka platně nevznikla,

nemohla být na žalobce následně postoupena Smlouvou o postoupení pohledávky mezi SP D CORPORATION a žalobcem a ten pak tuto neexistující pohledávku nemohl použít k úhradě jemu postoupené pohledávky za společností TOTALPRESS formou vzájemného započtení pohledávek mezi ním a společností Czech Digital Group. Z právě uvedeného je zřejmá neopodstatněnost žalobcovy tvrzení, že smlouva třetích stran (čímž má žalobce nepochybně na mysli Dohodu o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti) neměla žádný vliv na uskutečnění daňově uznatelného výdaje žalobce spočívajícího v odpisu pohledávky za společností TOTALPRESS jakožto výdaje podle § 24 odst. 2 písm. y) ZDP.

67. Soudu není zřejmé, z čeho žalobce dovozuje, že správce daně a žalovaný při posouzení Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti aplikovali právní úpravu, která se vztahuje na společnost s ručením omezením. Z napadeného rozhodnutí nic takového nevyplývá. Žalovaný v něm rovněž ani náznakem neargumentuje tím, že by Dohoda o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti byla neplatná z důvodu porušení zákazu vracení vkladů akcionářům obsaženého ve stanovách společnosti Czech Digital Group. Napadené rozhodnutí v tomto směru stojí na závěru o porušení zákazu rozdělit zisk nebo jiné vlastní zdroje mezi akcionáře při nesplnění podmínek uvedených v § 178 odst. 2 obchodního zákoníku, který byl adresován akciovým společnostem. Nutno dodat, že žalobce žádnou relevantní námitkou nezpochybnil závěr správce daně a žalovaného, že společnost Czech Digital Group tyto podmínky v době uzavření Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti nespĺňovala. Stejně tak ničím nezpochybnil, že příplatek mimo základní kapitál ve výši 26 000 000 Kč, který společnosti Czech Digital Group poskytla společnost SP D CORPORATION jako jediný akcionář, představoval jiné vlastní zdroje společnosti Czech Digital Group, jejichž rozdělení mezi akcionáře je – stejně jako rozdělení zisku - podmíněno splněním podmínek uvedených v § 178 odst. 2 obchodního zákoníku. Není tedy pravdivé tvrzení žalobce, že ustanovení § 178 odst. 2 obchodního zákoníku má vliv pouze na rozhodování akciové společnosti o rozdělení zisku - totéž ustanovení upravuje též podmínky, za kterých je akciová společnost oprávněna rozdělit mezi akcionáře jiné vlastní zdroje, mezi něž lze zařadit i příplatek mimo základní kapitál poskytnutý společnosti Czech Digital Group jejím jediným akcionářem.
68. Uspěť nemůže ani žalobní tvrzení, že při posouzení Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti je třeba dbát autonomie vůle stran, neboť se jednalo o smlouvu mezi akcionářem a společností. Samotný princip autonomie vůle smluvních stran není s to zhojit zásadní vadu smluvního ujednání spočívající v jeho rozporu se zákonem, která v rozhodném období zakládala absolutní neplatnost právního úkonu podle § 39 občanského zákoníku.
69. Žalobce sám v replice argumentuje tím, že Dohoda o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti představovala nepojmenovanou smlouvu ve smyslu § 269 odst. 2 obchodního zákoníku, s čímž soud souhlasí. Vzhledem k tomu, že se jedná o smlouvu, která není v obchodním zákoníku vůbec upravena jako typ smlouvy, obchodní zákoník neupravuje ani konkrétní důvody neplatnosti takové smlouvy. Na takovou smlouvu tudíž nelze aplikovat § 267 odst. 1 věty první obchodního zákoníku, podle něhož platí, že je-li neplatnost právního úkonu stanovena pouze na ochranu některého účastníka, může se této neplatnosti dovolávat pouze tento účastník. Řečeno jinými slovy, obchodní zákoník vůbec nestanoví (neupravuje) neplatnost inominační smlouvy, kterou je Dohoda o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti, a tedy ani nestanoví neplatnost tohoto právního úkonu pouze na ochranu některého účastníka tohoto smluvního vztahu. Zároveň je nutno uvést, že zákonem stanovené podmínky, za kterých jediné je akciová společnost oprávněna rozdělit zisk nebo

jiné vlastní zdroje mezi akcionáře, rozhodně nesledují ochranu pouze některého účastníka smluvního vztahu, ale obecně ochranu všech akcionářů.

70. Při posouzení neplatnosti Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti je tedy nutno vyjít z § 1 odst. 2 věty druhé obchodního zákoníku (Právní vztahy uvedené v odstavci 1 se řídí ustanoveními tohoto zákona. *Nelze-li některé otázky řešit podle těchto ustanovení, řeší se podle předpisů práva občanského*) a aplikovat na danou věc § 39 občanského zákoníku, podle něhož je *neplatný právní úkon, který svým obsahem nebo účelem odporuje zákonu* nebo jej obchází anebo se přičí dobrým mravům. Dohoda o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti svým obsahem odporuje zákazu (omezení) zakotvenému v porušen § 178 odst. 2 obchodního zákoníku, a jedná se tak o neplatný právní úkon podle § 39 občanského zákoníku. S ohledem na ustanovení § 40a občanského zákoníku jde o neplatnost absolutní. Jak žalovaný přiléhavě konstatoval ve vyjádření k žalobě, absolutně neplatný právní úkon nevyvolává zamýšlené právní následky, jelikož absolutní neplatnost nastává objektivně, přičemž není rozhodné, zda smluvní strany o důvodu neplatnosti věděly či nikoliv. Zároveň je zcela irelevantní, že Dohodu o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti nenapadla žádná ze stran této Dohody nebo jakýkoliv jiný subjekt, který by na tom měl právní zájem.
71. Absolutně neplatná Dohoda o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti nemohla založit povinnost společnosti Czech Digital Group vrátit dříve poskytnutý příplatek svému jedinému akcionáři, společnosti SP D CORPORATION, a té zase nemohla vzniknout tomu odpovídající pohledávka na vrácení poskytnutého příplatku. S ohledem na neexistenci sporné pohledávky za Czech Digital Group bylo vyloučeno její následné postoupení na žalobce, jakož i její užití k započtení podle Dohody o započtení pohledávek.
72. Žalobní tvrzení, jejichž podstatou je argumentace žalobce, že usnesení valné hromady mohlo být napadeno pouze v zákonem stanovené lhůtě, a to jen osobami, jimž toto oprávnění přiznává zákon, se zcela míjí s nosnými důvody napadeného rozhodnutí. V něm se žalovaný nezabýval platností usnesení valné hromady společnosti Czech Digital Group (či jiné společnosti), ale posuzoval otázku existence sporné pohledávky za Czech Digital Group a s tím úzce související otázku platnosti Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti, což je nepochybně dvojstranný právní úkon uzavřený mezi společnostmi Czech Digital Group a SP D CORPORATION. Z téhož důvodu je bezpředmětná rovněž polemika o povaze usnesení valné hromady uplatněná žalobcem v replice.
73. Z výše popsanych důvodů má soud za to, že žalovaný nepochybil ve svých závěrech o neplatnosti Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti a neexistenci sporné pohledávky za Czech Digital Group, která tak nemohla být žalobcem použita k úhradě jemu postoupené pohledávky za společností TOTALPRESS formou vzájemného započtení pohledávek mezi žalobcem a společností Czech Digital Group. Vzhledem k tomu, že žalobce neuhradil pořizovací cenu pohledávky za společností TOTALPRESS v plné výši, nesplnil veškeré podmínky vyplývající z § 24 odst. 2 písm. y) ZDP a § 2 odst. 3 zákona o rezervách. Pokud tedy do daňově účinných nákladů zahrnul celou jmenovitou hodnotu této pohledávky, učinil tak neprávem.
74. K dalším námitkám, které žalobce opožděně uplatnil až v replice, soud nad rámec nutného vypořádání včas uplatněných žalobních bodů uvádí, že by jim nepřisvědčil, i kdyby byly uplatněny včas.
75. Finanční orgány byly podle § 99 odst. 1 daňového řádu oprávněny posoudit platnost Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti jako předběžnou otázku. Jestliže tak

učinily, neporušily princip enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí ani zásadu zákonnosti zakotvenou v § 5 odst. 2 daňového řádu.

76. Z hlediska aplikace § 99 odst. 1 daňového řádu je zcela bezvýznamné, zda k posouzení předběžných otázek dochází v řízení zahajovaném ex officio či v řízení zahajovaném na žádost účastníka řízení. Daňové řízení vedené v nyní projednávané věci, v rámci něhož došlo k posouzení předběžných otázek správcem daně a žalovaným, nadto zjevně nebylo řízením zahájeným na žádost žalobce.
77. Není pravdou, že platnost Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti je upravena přímo v obchodním zákoníku. Ten žádnou výslovnou úpravu platnosti takové (inominátní) smlouvy neobsahuje, a na posouzení její platnosti je tudíž nutno aplikovat občanský zákoník. K nemožnosti užití § 267 odst. 1 obchodního zákoníku na Dohodu o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti se soud již vyjádřil výše.
78. V napadeném rozhodnutí není žalovaným nikterak zpochybňováno, zda odpis pohledávky žalobce za společností TOTALPRESS byl nákladem vynaloženým k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je dostatečně zřejmé, že klíčovým důvodem neuznání žalobcem uplatněného odpisu pohledávky za společností TOTALPRESS je závěr žalovaného o neplatnosti Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti pro její rozpor s § 178 odst. 2 obchodního zákoníku a s tím související závěr o neexistenci sporné pohledávky za Czech Digital Group. Znění odůvodnění napadeného rozhodnutí bylo žalobci v době podání žaloby nepochybně dobře známo.
79. V souzené věci se vůbec nejedná o rozhodnutí představenstva společnosti (Czech Digital Group) o výplatě dividendy či jiných podílů na zisku.
80. Skutečnost, že žalobce za postoupení (neexistující) sporné pohledávky za Czech Digital Group společnosti SP D CORPORATION zaplatil, nemůže nijak ovlivnit závěr správního orgánu o neexistenci sporné pohledávky z důvodu absolutní neplatnosti Dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti. Platba žalobce za neexistující pohledávku byla plněním bez právního důvodu zakládajícím bezdůvodné obohacení na straně společnosti SP D CORPORATION. Pro rozhodnutí správních orgánů ve věci samé nadto není podstatné, zda žalobce zaplatil za spornou pohledávku za Czech Digital Group, ale to, zda v plné výši uhradil společnosti Czech Digital Group pořizovací cenu pohledávky za společností TOTALPRESS. Jak ostatně sám žalobce na jiném místě v replice uvádí, rozhodné je to, jestli pohledávka za TOTALPRESS vznikla a zda byla uhrazena. Nikdo nezpochybňuje, že žalobce bezhotovostně zaplatil částku 26 000 000 Kč společnosti SP D CORPORATION za postoupení sporné pohledávky za Czech Digital Group; k úhradě pohledávky za společností TOTALPRESS v plné výši však z jeho strany z výše popsaných důvodů nedošlo.
81. V posuzované věci nevznikly žádné pochybnosti, jež by byly založeny na možném dvojím výkladu právních norem, a proto nebylo důvodu, aby finanční orgány rozhodly v souladu se zásadou *in dubio mitius* ve prospěch žalobce.
82. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. prvním výrokem rozsudku zamítl.
83. Druhý výrok rozsudku o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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.

Praha 18. dubna 2024

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu