



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobkyně **JUDr. Aleny Brychtové**, Veverkova 1343, 500 02 Hradec Králové, správkyňe konkursní podstaty úpadce HK – INVEST spol. s r. o., Nádražní 540, 562 01 Ústí nad Orlicí, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, Horova 17, 500 02 Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 3. 2004, čj. 2644/120/2003 La, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 1. 2008, čj. 31 Ca 33/2007 - 112,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** právo na náhradu nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 3. 2004 zamítl odvolání obchodní společnosti HK - INVEST, spol. s r. o., proti rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí ze dne 19. 7. 2001 - dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999, kterým byla obchodní společnost dodatečně vyměřena daň ve výši 7 868 350 Kč.

Obchodní společnost proti rozhodnutí žalovaného podala žalobu u Krajského soudu v Hradci Králové; v průběhu řízení byl na ni prohlášen konkurs (rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 7. 9. 2004, čj. 35 K 16/2004-29) a správkyňi konkursní podstaty úpadce byla jmenována JUDr. Alena Brychtová, která procesně nastoupila na místo žalobkyně.

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 31. 1. 2005, čj. 31 Ca 150/2004 - 71, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného tento rozsudek rozsudkem ze dne 26. 2. 2007, čj. 8 Afs 31/2005 - 98, zrušil

a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud nato rozsudkem ze dne 22. 1. 2008, čj. 31 Ca 33/2007 - 112, žalobu zamítl. Hodnotil, zda názor žalovaného o chybném účtování o směnkách jako o pohledávkách odpovídá skutečnému stavu věci. Vycházel z názoru Nejvyššího správního soudu, že je v každém konkrétním případě třeba zkoumat funkci směnky, která se při oběhu směnky může také měnit, a že důkazní břemeno v dané situaci vázne na poplatníkovi, tedy na úpadci. Krajský soud zjistil, že směnečné pohledávky evidované v účetní evidenci pod č. 184, 185, 186 a 187 úpadce nabyly na základě směnné smlouvy se společností EAST BOHEMIAN HOLDING a. s. dle § 611 občanského zákoníku. Účelem toho synallagmatického závazkového vztahu je dle krajského soudu převod vlastnictví k věci, v daném případě ke směnce; tedy sama podstata tohoto právního úkonu vylučuje, že právním důvodem vzniku tohoto obchodu byly vzájemné vztahy dlužníka a věřitele. Směnka proto nebyla použita jako způsob úhrady nějaké pohledávky. Stejný skutkový stav pak nastal i v případě směnek evidovaných pod č. 244 a 247, které úpadce rovněž nabyly na základě směnné smlouvy, a také směnky evidované pod č. 182, nabyté na základě smlouvy o nákupu a prodeji směnky.

Krajský soud na základě takto zjištěného skutkového stavu uzavřel, že úpadce nemohl vytvořit opravné položky ve smyslu § 8 odst. 1 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“), neboť to lze pouze k takovým pohledávkám, které mají právní důvod ve vzájemných právních vztazích dlužníka a věřitele, u nichž směnka je použita jako způsob úhrady pohledávky z těchto vztahů vzniklých. Z úkonů úpadce je však zřejmé, že se nejednalo o převody směnek, které by za dané situace mohly sloužit jako prostředek úhrady pohledávky. Krajský soud připomenul, že zákon o rezervách umožňuje poplatníkovi odepsat pohledávku za konkurzním dlužníkem, která v důsledku úpadku dlužníka zůstala nezaplacená, avšak byla zdaněna jako příjem. Tento postup je podmíněn tím, že věřitel účtuje v soustavě podvojného účetnictví, v němž je o pohledávce účtováno jako o příjmu. K tomu krajský soud ze správního spisu zjistil, že úpadce ve svém účetnictví v případě směnek účtoval na straně nákladů i výnosů o shodných částkách. Konkrétně se jednalo o období roku 1993 a 1994, kdy podílovými listy na Záručním a rozvojovém družstvu CAPITALIA společnost EBH zvýšila základní jmění úpadce. Tyto podíly pak úpadce prodal neziskové organizaci v USA a neprokázal, že by pohledávka z prodeje zůstala nezaplacena. Následně pak úpadce se směnkami dále disponoval, a to formou výměny nebo prodeje, přičemž tyto dispozice opět neměly dopad do základu daně z příjmů úpadce. Úpadce opět nepředložil žádný důkaz o tom, že by účtování probíhalo v rozporu se skutkovým stavem.

Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost. Namítala, že krajský soud nesprávně posoudil právní důvod nabytí směnek evidovaných pod č. 184, 185, 186 a 187, neboť vycházel pouze z formálního označení smlouvy. Úpadce sice smlouvu, na základě které směnky nabyly, označil jako smlouvu směnnou, ve skutečnosti ale nešlo o převod vlastnictví k věci (směnce), ale o vztah dlužníka a věřitele, přičemž směnky byly použity k úhradě závazku. O tom ostatně svědčí o způsob, jakým úpadce o směnkách účtoval. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přitom požaduje, aby byl každý právní úkon posuzován podle skutečnosti, tj. podle toho, co účastníci sledovali a jak skutečně jednali a nikoliv podle označení právního úkonu.

Žalovaný ve vyjádření uvedl, že kasační stížnost není přípustná, neboť krajský soud se zcela řídil právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Úvodem je s ohledem na vyjádření žalovaného třeba konstatovat, že kasační stížnost je přípustná. V souzeném případě nelze použít ustanovení § 104 odst. 1 písm. a) s. ř. s., které kasační stížnost nepřipouští v případech, kdy kasační stížnost směřuje proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním

soudem. Toto omezení podle citovaného ustanovení neplatí, je-li jako důvod namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Dále pak neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, kterou se Nejvyšší správní soud v předchozím řízení nezabýval a či dokonce zabývat nemohl. Tuto zásadu vyslovil Ústavní soud v nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05 (sv. 37, nález č. 119, str. 519 Sb. n. u. ÚS). Uvedl, že smyslem a účelem ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) soudního řádu správního je to, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. Vztáhnout však citované ustanovení též na případy, kdy Nejvyšší správní soud pouze vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení, resp. nedostatečně zjištěný skutkový stav, by ve svých důsledcích mohlo vést k zpochybnění funkce Nejvyššího správního soudu, neboť tento soud by mohl v každé projednávané věci vždy prvním kasačním rozhodnutím vytknout jakoukoli (třebas i malichernou) procesní vadu a poté v druhém kasačním řízení kasační stížnost odmítnout, a tím odmítnout i věcný přezkum nařikávaného rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva.

Jelikož Nejvyšší správní soud ve svém předchozím rozsudku zrušil rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, je nyní nezbytné podrobit právní názor krajského soudu věcnému přezkumu. Ten ostatně v předchozí fázi přezkumu byl z povahy věci nemožný. Nynější přezkum pak nemůže nahradit ani dříve (pouze v obecné rovině) vyslovené *obiter dictum*, neboť teprve krajský soud závěry tam uvedené aplikoval na konkrétní skutkový stav. O věci samé Nejvyšší správní soud uvážil takto:

Již v prvním rozsudku Nejvyšší správní soud ve vztahu jednotlivým podmínkám pro tvorbu opravné položky v roce 1999 zdůraznil, že „*musí jít o pohledávku zaúčtovanou v účetnictví v souladu s platnými pravidly pro účtování o pohledávkách tak, že o ní bylo účtováno ve výnosech a vztahovaly se k příjmům zdaňovaným v základu daně*“.

Tento požadavek (výslovně sice v zákoně vyjádřený až pro pozdější zdaňovací období) totiž odráží vlastní smysl tvorby opravné položky, kterým je poskytnutí „satisfakce“ věřiteli, který byl z důvodů správného zaúčtování pohledávky povinen odvést daň z výnosu, který pro něj ale nebyl skutečným příjmem. Proto je oprávněn postupně vytvořit ve svém účetnictví daňově uznatelný náklad, a to až do výše dříve zdaněného výnosu. Jestliže ale daňový subjekt takový výnos v účetnictví nikdy neevidoval, není pro tvorbu zákonné opravné položky žádný důvod. Jedná se vlastně o zrovnoprávnění subjektů vedoucích evidenci, kdy jsou předmětem daně pouze skutečné příjmy, a subjektů vedoucích účetnictví, kde dochází ke zdaňování výnosů, které však pro poplatníka nemusí vždy znamenat skutečný příjem. Jelikož tedy tvorba opravné položky představuje pouze „fiktivní náklad“, je o to více třeba dbát na splnění veškerých zákonných podmínek a také důsledně sledovat cíl, za kterým zákonodárce tvorbu takových nákladů povolil.

Shora uvedené ve svém rozsudku zdůraznil i krajský soud. Ze spisu k tomu pak zjistil, že úpadce účtoval v případě směnek ve svém účetnictví tak, že na straně nákladů i výnosů účtoval o shodných částkách. Jednalo se o rok 1993 a 1994, kdy podílovými listy na Záručním a rozvojovém družstvu CAPITALIA zvýšila společnost EAST BOHEMIAN HOLDING a. s. základní jmění úpadce. Tyto podíly pak úpadce prodal neziskové organizaci v USA (Eurasien Developnet Foundation), přičemž úpadce nepředložil žádný důkaz o tom, že by tato pohledávka zůstala nezaplacena; svědčí o tom i popsání způsob účtování. Pokud pak úpadce se směnkami dále disponoval, neměly jeho dispozice žádný dopad do základu daně z příjmů úpadce.

Skutkový stav přitom krajský soud zjistil správně a správně jej také vyhodnotil. Žádná transakce s danými směnkami totiž nikdy nevedla k tomu, že by úpadce zdanil příjem, který fakticky nebyl uskutečněn. Jak již bylo dříve zdůrazněno, toto je právě jeden ze stěžejních požadavků na oprávněnost tvorby opravných položek majících dopad do základu daně.

Pokud pak jde o funkci, kterou u úpadce předmětné směnky plnily, vyšel krajský soud z rozboru § 611 občanského zákoníku. Úpadce totiž dané směnky nabyt směnou právě podle citovaného ustanovení. Proti výkladu, který ohledně tohoto ustanovení učinil krajský soud, stěžovatelka výslovně brojí a vytýká, že krajský soud vzal v potaz pouze formální označení smlouvy, na základě níž úpadce nabyt směnky evidované pod č. 184, 185, 186 a 187. Této výtce však přisvědčit nelze, neboť krajský soud ve svém hodnocení nevycházel pouze z názvu smlouvy, ale z celého jejího obsahu, který zcela jednoznačně svědčí o tom, že jde o smlouvu směnnou. Úpadce přitom směňoval směnky za směnky a jak uvedl krajský soud, chybí jakýkoli důkaz o tom, že směnka byla použita jako způsob úhrady nějaké kauzální pohledávky. Sama směnná smlouva jím není a jiný důkaz doložen nebyl.

Kasační stížnost tedy není důvodná a Nejvyšší správní soud ji zamítl.

Kromě kasační stížnosti, kterou podala a odůvodnila stěžovatelka, soudu došlo i vyjádření úpadce. K jeho obsahu se však Nejvyšší správní soud nemohl vyjádřit, neboť úpadce po prohlášení konkursu pozbyl v důsledku zákazu nakládat s majetkem podstaty [§ 14 odst. 1 písm. a) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání] v tomto rozsahu též procesní způsobilost; k zahájení a vedení řízení o nárocích, které se týkají majetku patřícího do podstaty [§ 14 odst. 1 písm. d) citovaného zákona]. Aktivně legitimován k podání kasační stížnosti je proto pouze správce konkursní podstaty.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. ledna 2009

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu