



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **Mgr. R. H.**, zastoupen JUDr. Jakubem Svobodou, Ph.D., advokátem, se sídlem Dušní 8/11, 110 00 Praha 1 - Josefov, proti žalovanému: **Odvolační finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 2. 2014, č. j. 4943/14/5000-14102-709598, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 14. 10. 2015, č. j. 59 Af 26/2014 – 76,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předcházející řízení

[1] Žalobce ke dni 2. 3. 2009 přerušil svou podnikatelskou činnost a nezačal ji do termínu pro podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009. U žalobce proto byla dne 21. 4. 2011 zahájena daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009. Finanční úřad v Liberci (dále „finanční úřad“ či „správce daně“) zjistil, že za uvedené zdaňovací období žalobce nezvýšil rozdíl mezi příjmy a výdaji o jím deklarované pohledávky vzniklé v letech 1997 až 2009 v souladu s § 23 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správce daně proto zvýšil žalobci rozdíl mezi příjmy a výdaji za zdaňovací období roku 2009. Své první rozhodnutí však v rámci autoremedury změnil rozhodnutím ze dne 19. 12. 2011, č. j. 395990/11/192912500694, tak, že žalobci byla za uvedené období doměřena daň ve výši 143.310 Kč a současně určena povinnost uhradit penále ve výši 28.662 Kč. K odvolání žalobce bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 2. 2014, č. j. 4943/14/5000-14102-709598 (dále jen „napadené rozhodnutí“), změněno i druhé rozhodnutí finančního úřadu tak, že daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 byla doměřena ve výši 98.610 Kč a povinnost uhradit penále byla určena ve výši 19.722 Kč.

[2] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 14. 10. 2015, č. j. 59 Af 26/2014 – 76 (dále jen „napadený rozsudek“), zamítl. Při rozhodování soud vycházel z ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bod 2. ve s pojení s § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů. Konstatoval, že z těchto zákonných ustanovení jednoznačně vyplývala povinnost žalobce při přerušení podnikatelské činnosti v roce 2009 zvýšit rozdíl mezi příjmy a výdaji o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem s výjimkou pohledávek uvedených § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů. Krajský soud neshledal, že by citovaná ustanovení byla jazykově nejasná a vyžadovala použití dalších výkladových metod. Žalovaný se ani při jejich aplikaci nedopustil nepřipustného omezení žalobcových základních práv. „*Smyslem a účelem citovaných ustanovení je ulevit věřitelům, kteří se o své pohledávky starají a pokoušejí se je vymoci, což zdejší soud považuje za zcela legitimní. Správce daně ani žalovaný netvrdili, že by žalobce měl ze sporných pohledávek reálný příjem, pouze mu v souladu s citovanými ustanoveními dodanili pohledávky, které žalobce deklaroval v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 a které by při úhradě zdanitelným příjmem byly.*“

[3] Krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, že existence pohledávek za O. K., společností Energomontáže Liberec a.s., J. M., T. K., společností BOHEMIA TANK a.s., Konsorciem Fair Play a Advokátní kanceláří Liberec 4 byla v průběhu daňového řízení dostatečně prokázána. Při zahájení daňové kontroly žalobce předložil doklady vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2009, mezi nimi i daňovou evidenci, vystavené faktury, jejich soupis a přehled o majetku a závazcích se stavem pohledávek ve výši 981.891 Kč. Předmětem fakturace bylo poskytování právních služeb různým subjektům, kterými byli i výše uvedení odběratelé. „*Existenci evidovaných pohledávek potvrdila ve své svědecké výpovědi i bývalá účetní žalobce J. H. Ta vypověděla, že sama faktury nevystavovala, pouze evidovala faktury vystavené žalobcem za jím realizované služby (právní poradenství). Shodně se ostatně vyjádřil i sám žalobce do protokolu ze dne 5. 5. 2011.*“ Vzhledem k jednoznačné existenci předmětných pohledávek neprováděl správce daně důkazy výsledkem osob navrhovaných žalobcem, přičemž i krajský soud navrhované výsledky z důvodu nadbytečnosti neprovedl.

[4] K otázce rozsahu důkazní povinnosti daňového subjektu odkázal krajský soud na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Na základě ní uzavřel, že jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze dovozovat povinnost správce daně tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt. Neunesení důkazního břemene žalobcem neznámá, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat. Dokazování provedené ve věci shledal zcela dostatečným a nepřisvědčil žalobci, že by žalovaný navržené důkazy ignoroval a rezignoval na zjištění skutečného stavu věci. Žalovaný jednotlivé důkazy hodnotil a vysvětlil, k jakým závěrům na základě těchto důkazů dospěl, a u těch, které neprovedl, jasně vysvětlil, proč se tak stalo.

[5] Ve vztahu k pohledávce za O. K. krajský soud posoudil možnost aplikace § 24 odst. 2 písm. y) bod 3. zákona o daních z příjmů tak, že žalobce by musel prokázat úmrtí dlužníka, a že žalobcovy pohledávky nemohly být uspokojeny ani vymáháním na dědicích dlužníka. Žalobce se měl po zjištění, že dlužník zemřel, pokusit své pohledávky uspokojit vymáháním na dědicích dlužníka, avšak nic z toho neudělal. V průběhu řízení pouze uváděl, že informaci o úmrtí má zprostředkovaně a že nemá povědomí o tom, že by probíhalo dědické řízení, v němž by mohl své pohledávky uplatnit. Správci daně navrhoval, aby vyžádal o úmrtí O. K. informace z centrální evidence obyvatel a z příslušné matriky obce Semily a provedl jimi důkaz. Krajský soud však upozornil, že v případě důkazních návrhů musí daňový subjekt důkazní prostředek dostatečně identifikovat, neboť je to v jeho vlastním zájmu. „*Nelze přitom přičítat ke tíži daňového orgánu, že se mu nepodařilo důkazní prostředek navržený daňovým subjektem vyhledat. Úmrtí fyzické osoby není matriční událostí a bez data narození fyzické osoby nelze tento údaj ověřit ani z centrálního registru obyvatel.*“ Jednoznačnou

pokračování

identifikaci dlužníka však žalobce nepředložil ani na výzvu finančního úřadu, který bez toho neměl možnost požadované údaje zjistit. Ze stejných důvodů nedoplňoval dokazování ohledně uvedeného dlužníka ani krajský soud.

[6] Pohledávky za společností Energomontáže Liberec, a.s. krajský soud rovněž neshledal podřaditelné pod § 24 odst. 2 písm. y) bod 1. zákona o daních z příjmů, neboť uvedené ustanovení nedopadá na případ, kdy společnost byla vymazána z obchodního rejstříku na základě provedeného konkurzu po splnění rozvrhového usnesení. Aby mohla být pohledávka uznána jako daňově účinný výdaj, musel by soud zrušit konkurz pro nedostatek majetku dlužníka. To žalovaný v rozhodnutí dostatečně vysvětlil, přičemž usnesení, kterým byl konkurz z důvodu splnění rozvrhového usnesení zrušen, je součástí spisu.

[7] Při posuzování pohledávek vůči J. M. a T. K. krajský soud zohlednil, že správce daně zjišťoval, zda žalobce přihlásil své pohledávky za těmito dlužníky do exekučních řízení, která vůči nim byla vedena, neboť nezbytnou podmínkou uznání těchto výdajů je řádné a včasné přihlášení pohledávek do exekučního řízení. Ze sdělení jednotlivých exekutorských úřadů na základě výzev k poskytnutí informací však bylo zjištěno, že žalobce neměl v předmětných exekučních řízeních přihlášenou žádnou pohledávku. V daném případě se tak nejednalo o pohledávky ve smyslu § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů. Ve vztahu k tomu shledal soud podklady pro rozhodnutí dostatečnými a další dokazování považoval za nadbytečné. Zdůraznil, *„že to byl primárně žalobce, kdo měl tvrdit a prokázat, že své pohledávky vůči uvedeným dlužníkům v exekučních řízeních uplatnil“*.

[8] K pohledávkám za společností BOHEMIA TANK, a.s. krajský soud uvedl, že na jmenovanou společnost byla prohlášena konkurzní řízení v roce 2006 a 2007, která byla následně v odvolacím řízení zrušena. Konkurz však nikdy nebyl zrušen pro nedostatek majetku této společnosti. Ani jednou žalobce své pohledávky do konkursu nepřihlásil. Pohledávky z následujících let 2008 a 2009 jsou z doby, kdy společnost v konkursu nebyla. Nebylo prokázáno, že by se na ně vztahovala výjimka uvedená v § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů, tedy že by se jednalo o pohledávky dle § 24 odst. 2 písm. y) téhož zákona.

[9] U pohledávek za Konsorciem Fair Play a Advokátní kanceláří Liberec nesouhlasil krajský soud se stěžovatelem, že se jedná o neexistující subjekty, a proto za nimi nemůže mít žádné pohledávky. Dle podkladů ve spise krajský soud zjistil, že pohledávky za uvedenými subjekty byly zahrnuty do účetnictví žalobce a vystavené faktury předložil již při samotném zahájení daňové kontroly. Při jednání dne 5. 5. 2011 k předloženému přehledu pohledávek žalobce sám uvedl, že se jedná o pohledávky za právní služby, které byly fakturovány na základě smluv o právním zastoupení. Teprve v průběhu daňového řízení začal žalobce tvrdit, že tito dlužníci nemají právní subjektivitu a žádné pohledávky za nimi proto nemohou existovat. Žalobcova bývalá účetní J. H. vypověděla, že faktury vystavoval žalobce, přičemž svědkyně pouze zpracovávala daňovou evidenci, a to na základě podkladů, které jí byly žalobcem předávány. Faktury vystavené na uvedené subjekty již žalobce na výzvu správce daně znovu nepředložil s tím, že je nemá k dispozici. Krajský soud proto uzavřel, že správce daně *„ani neměl možnost cokoli bližšího o těchto odběratelích zjistit. Nepředložení faktur se proto jeví jako záměrné a účelové. Na faktuře by byl jasně čitelný odběratel a nebyl by znám pouze ze soupisu, na kterém jsou dlužníci označeni pouze ve zkratce“*.

[10] K závěru správce daně o účelovosti jednání žalobce, když provedl storno neuhrazených faktur až na základě probíhající kontroly, krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 2 Afs 4/2004 - 45 (publikovaný ve Sb. NSS pod č. 431/2005), a dospěl k závěru, že storno neuhrazených faktur se zpětnou účinností k datu přerušení

podnikatelské činnosti nelze přijmout. K námitkám o pochybení žalobcovy účetní soud konstatoval, že „[p]okud má žalobce pocit, že při vedení účetnictví jeho bývalá účetní jakkoliv pochybila a žalobce byl v důsledku jejího postupu poškozen, jedná se o soukromoprávní záležitost mezi ním a jeho bývalou účetní“. Konečně nepřisvědčil ani námitce, že napadené rozhodnutí nebylo náležitě podepsáno, což způsobuje jeho nicotnost.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[11] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl v záhlaví označený rozsudek krajského soudu, kterým byla jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného zamítnuta z výše nastíněných důvodů. Stěžovatel svou kasační stížnost opírá o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a navrhuje zdejšímu soudu, aby napadený rozsudek zrušil.

[12] Stěžovatel opakuje, že znal pouze jméno O. K. a prostou informaci, že zemřel. Pokud by měl další informace, jistě by je správci daně poskytl. Pokud krajský soud vycházel z toho, že stěžovatel měl prokázat splnění podmínek pro vyloučení pohledávky dle § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů, stěžovatel namítá, že právě z toho důvodu navrhoval provedení důkazů vyžádáním informací z centrální evidence obyvatel a z příslušné matriky správcem daně a krajským soudem, neboť stěžovatel přístup k těmto evidencím nemá. Jinak skutečnost, že O. K. zemřel, nemá jak doložit, přestože je pro posouzení věci zásadní. Stěžovateli dále není známo, že by bylo vydáno usnesení dle § 175n zákona č. 99/1963 Sb., Občanský soudní řád, jímž by byli věřitelé pozůstalého vyzváni k přihlášení svých pohledávek, proto navrhoval jako důkaz dotázání se příslušného soudu, zda v dědickém řízení bylo možné, aby stěžovatel uplatnil své pohledávky. Správce daně ani krajský soud však navrhované důkazy neprovedly. Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem, že stěžovatel neprovedl dostatečnou identifikaci subjektu a dále s názorem, že úmrtí fyzické osoby není matriční událostí, neboť opak vyplývá z § 1 odst. 4 zákon č. 301/2000 Sb., o matrikách, jménu a příjmení a o změně některých souvisejících zákonů (ve znění pozdějších předpisů). Do matričních knih, které vedou příslušné matriční úřady, se zapisují matriční události - tedy i úmrtí fyzické osoby. Jelikož matriční knihy obsahují abecední jmenný rejstřík, bylo uvedení jména a příjmení (i vzhledem k rozhodnému období úmrtí) dostačující pro identifikaci hledané osoby. Při vědomí, že dotýčný pochází ze Semil, se měl správce daně i krajský soud pokusit příslušného matričního úřadu dotázat o poskytnutí informací. Jelikož se správce daně ani krajský soud nepokusily odstranit pochybný stav ani na základě navrhovaných důkazů, zahrnuly pohledávky za O. K. pod § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů nezákonně. Stěžovatel proto trvá na svém názoru, že předmětná pohledávka spadá pod § 24 odst. 2 písm. y) téhož zákona.

[13] Ve vztahu k pohledávce za společností Energomontáže Liberec a.s. stěžovatel uvádí, že měl být vyžádán spis vedený v konkurzním řízení u Krajského soudu v Ústí nad Labem, aby se zjistilo, zda uvedená společnost eviduje dluh vůči stěžovateli, tedy zda pohledávka existuje. Stěžovatel namítá, že vystavením faktury pohledávka nevzniká, ale musí existovat vztah mezi dlužníkem a věřitelem, který by se měl projevit v účetních záznamech obou stran. Na rozdíl od správce daně a krajského soudu nepovažuje při aplikaci § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů za rozhodné, zda pohledávku přihlásil do konkurzu. Stěžovatel má totiž pochybnosti o její existenci. Předmětná faktura měla být stornována, což se pro pochybení jeho účetní nestalo. Zjištění existence pohledávky však bylo rozhodné pro možnost zahrnout ji do základu daně. Jelikož existence pohledávky nebyla osvědčena, bylo nezákonně zasaženo do majetkové sféry stěžovatele. Dle stěžovatele nebyl náležitě osvědčen skutkový stav věci. Odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2013, č. j. 5 Afs 63/2012 – 57, dle něhož musí účetnictví vždy vycházet ze zjištěného skutkového stavu a nelze pouze formálně na základě

pokračování

daňového dokladu dovozovat, že účetní zápis odpovídá skutkovému stavu. Stěžovatel má za to, že i v jeho případě se nelze odvolávat pouze na existenci faktury.

[14] Ohledně pohledávek vůči J. M. a T. K. stěžovatel opět namítá, že předmětné faktury nebyly z důvodu pochybení účetní stornovány. Pohledávky však neexistovaly, což chtěl stěžovatel prokázat výsledkem uvedených věřitelů, kdy mělo být zjištěno, zda tito dluhy evidují. Správce daně i krajský soud pochybily, pokud vycházely pouze z účetních záznamů a navrhované důkazy výsledkem svědků neprovedly. To za situace, kdy stěžovatel sám měl pochybnosti o existenci pohledávek, a nemohl tak své pohledávky do exekučního řízení na uvedené osoby přihlásit. Není přitom podstatné, zda stěžovatel figuruje v exekučních řízeních jako oprávněný, nýbrž skutečnost, zda pohledávky vůbec existovaly.

[15] Stejným způsobem zpochybňuje stěžovatel i existenci pohledávky za společností BOHEMIA TANK, a.s. Ve spise dle něj kromě vystavené faktury není podklad o existenci předmětné pohledávky.

[16] Společně k pohledávkám za subjekty Energomontáže Liberec a.s., J. M., T. K. a BOHEMIA TANK, a.s. stěžovatel odkazuje na protokolovaný výsledek své účetní J. H. ze dne 27. 9. 2013, přičemž se domnívá, že některé body výpovědi byly správcem daně i krajským soudem nesprávně interpretovány. Potvrdila, že do účetnictví zahrnula i faktury, které měly být stornovány, o čemž ani stěžovatele neinformovala. Stěžovatel pak v dobré víře ve správnost účetnictví poskytl při zahájení daňové kontroly všechny podklady, které měl k dispozici, včetně nestornovaných faktur. Jakmile se o pochybení účetní dozvěděl, sám faktury stornoval zpětně ke dni ukončení činnosti a vyzooměl o tom dlužníky. Nesouhlasí s krajským soudem, který jeho jednání považuje za účelové a odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 2 Afs 4/2004 – 45, nepovažuje za příslušný. Rozsudek se týká nemožnosti měnit na základě následné dohody výši pohledávek či závazků z hlediska aplikace § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů. Stěžovatel se však nesnažil dohodnout s dlužníky na výši pohledávek či dluhů, ale pouze formálně deklaroval ve vztahu k dlužníkům storno faktur, které se týkaly neexistujících pohledávek. Pro pochybení účetní se tak nestalo již před ukončením jeho podnikání, nýbrž tak učinil sám po zjištění tohoto pochybení.

[17] Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že i pohledávky za neexistujícími subjekty, Konsorciem Fair Play a Advokátní kancelář Liberec 4, mohou být bez dalšího zahrnuty do základu daně dle § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů. Není rozhodné, zda stěžovatel faktury na tyto subjekty vystavil a účetní je evidovala. I účetní ve výpovědi uvedla, že si na faktury vystavené na Advokátní kancelář Liberec 4 nevzpomíná. Dle žalobce bez prokázání existence nemohou být předmětné pohledávky zahrnuty do základu daně.

[18] Vzhledem k neprovedeným důkazním prostředkům navrhovaným stěžovatelem správci daně i krajskému soudu, stěžovatel namítá, že povinnost daňového subjektu prokázat v souladu s § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), všechny tvrzené skutečnosti, není neomezená. Daňový subjekt podle povahy nabízené důkazy buď přímo předloží, nebo navrhne jejich provedení, přičemž správce daně není vázán jen tvrzeními daňového subjektu, ale sám je prověřuje. Aby mohl být dovozován závěr, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, musel by správce daně nejdříve provést navrhované důkazní prostředky. Ze zákona je správce daně povinen co nejúplněji zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Navrhované důkazní prostředky považuje stěžovatel za zásadní a důvodné, neboť by odstranily pochybnosti týkající se existence předmětných pohledávek a jejich zahrnutí do základu daně. Odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 – 71, dle nějž může správce daně odmítnout provedení

navrhovaných důkazů tehdy, když jsou nerozhodné, nevýznamné či nemohou prokázat rozhodné skutečnosti.

[19] Stěžovatel namítá, že ve smyslu § 2 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů je daňová povinnost spojována s existencí příjmů. Pro ukončení podnikání se pak uplatní § 23 odst. 8 písm. b) téhož zákona, který se týká pohledávek, jež by při úhradě byly zdanitelným příjmem. Musí se tak jednat o pohledávky, které musí existovat a příjem z nich musí být alespoň realizovatelný a dobytý. Jinak by správce daně mohl požadovat daň v souvislosti s neexistujícími pohledávkami či takovými, které se v budoucnu nemohou stát příjmem daňového subjektu. Krajský soud se nvyvořádal s námitkami stěžovatele, že jde o pohledávky neexistující, promlčené a nevymahatelné, které se nemohou stát součástí jeho majetku. Stěžovatel opakuje, že rozhodující v dané věci bylo prokázání existence předmětných pohledávek a protiřplnění poskytnuté stěžovatelem jeho dlužníkům dle vystavených faktur a neprovedení k tomu navržených důkazů představuje zásadní pochybení správce daně i krajského soudu.

[20] Stěžovatel opakuje žalobní námitky, v nichž tvrdil, že vyměřením daně došlo k zásahu do jeho základního práva vlastnit majetek dle čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Odkazuje na judikaturu Ústavního soudu, dle níž má být zákon vykládán tak, aby bylo co nejšetněji zasaženo do základních práv jednotlivce. Tomuto požadavku správce daně ani krajský soud nedostály, když při existenci důvodných pochybností o správnosti a zákonnosti zahrnutí údajných pohledávek do základu daně tyto pochybnosti neodstranily. Zahrnutí pohledávek neexistujících, promlčených či nedobytných (některých i 14 let po datu splatnosti) do základu daně nemá dle stěžovatele oporu v zákoně o daních z příjmů ani při největším možném řplění na gramatickém výkladu a jedná se ze strany správce daně i krajského soudu o přepjatý formalismus.

[21] Žalovaný ke kasační stížnosti uvádí, že se zcela ztotožňuje s posouzením věci krajským soudem a napadený rozsudek považuje za zákonný a přezkoumatelný. Dle žalovaného bylo povinností stěžovatele prokázat všechny jím tvrzené skutečnosti ve smyslu § 92 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu. Pokud tedy tvrdil, že deklarované pohledávky splňují podmínky dle § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů, měl tvrzené skutečnosti jednoznačně prokázat. To však ani na výzvu neučinil. Nelze přičítat k tíži správce daně, že si stěžovatel nezajistil dostatečné důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení, přestože byl vyzýván k prokázání pouze toho, co sám tvrdil. Žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 – 102, dle něž musí daňový subjekt dostatečně identifikovat důkaz navrhovaný k prokázání svých tvrzení, přičemž v případě návrhu na výslech svědka musí svědka označit včetně kontaktních údajů. Poukazuje rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, dle kterého nemusí správce daně prokazovat skutečnosti tvrzené daňovým subjektem, jestliže je tento sám neprokázal. Žalovaný trvá na svém závěru, že stěžovatel nedostatečně identifikoval dlužníka O. K., o němž uvedl pouze fakt, že byl truhlářem v Semilech. Bez uvedení data narození či úmrtí nemohl správce daně ani krajský soud z centrálního registru obyvatel jasně identifikovat, zda nalezená osoba či osoby se najisto shoduje s osobou týkající se pohledávky stěžovatele. Jelikož stěžovatel pohledávku za O. K. nepřihlásil do dědického řízení, nemohlo se jednat o pohledávku dle § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů.

[22] Co se týče pohledávky za společností Energomontáže Liberec a.s. žalovaný zdůraznil, že nebyly splněny podmínky stanovení v § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů, neboť konkurs týkající se uvedené společnosti nebyl zrušen z důvodu nedostatku majetku, ale z důvodu splnění rozvrhového usnesení, kdy stěžovatel svou pohledávku do konkurzního řízení nepřihlásil. Stěžovatel se zcela účelově snaží přenést důkazní břemeno na správce daně

pokračování

a na krajský soud, když požadoval vyžádání konkurzního spisu, což však bylo zcela nadbytečné, jelikož své pohledávky do konkurzního řízení nepřihlásil.

[23] Žalovaný upozorňuje, že stěžovatel nedbal zásady *vigilantibus iura skripta sunt* a následky za svou nedbalost musí nést i v případě pohledávek vůči J. M. a T. K., které nepřihlásil do exekučních řízení u jednotlivých exekutorských úřadů. Obdobná situace nastala i u pohledávek za společností BOHEMIA TANK, a.s., přičemž krajský soud jasně zdůvodnil, proč stěžovatel neprokázal skutečnosti uvedené v žalobě.

[24] K námitkám stěžovatele, že jeho účetní nestornovala vystavené faktury a nesprávně je zahrnula do účetnictví stěžovatele, žalovaný uvádí, že pokud podle zákona účetní jednotka pověří k vedení účetnictví jinou právnickou či fyzickou osobu, nezbavuje ji to odpovědnosti za vedení účetnictví řádně, průkazně a v souladu s platnými právními předpisy. Stěžovatel je proto z hlediska veřejného práva odpovědnou osobou. Pro posuzovaný případ není rozhodné případné pochybení při vedení účetnictví osobou pověřenou k tomu soukromoprávní smlouvou. Dále žalovaný považuje za nesprávný výklad provedený stěžovatelem ve vztahu k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 2 Afs 4/2004 – 45. Dle žalovaného je z označeného rozhodnutí zřejmé, že jakákoliv následná změna výše pohledávek či závazků je z hlediska aplikace ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů nerozhodná a nemůže ovlivnit výši původních pohledávek či závazků evidovaných daňovým subjektem k poslednímu dni zdaňovacího období.

[25] K argumentaci stěžovatele týkající se pohledávek za Konsorciem Fair Play a Advokátní kanceláří Liberec 4 žalovaný uvádí, že existence faktur vystavených za poskytnuté právní služby byla prokázána a stěžovatel předmětné pohledávky sám deklaroval v daňovém přiznání. Krajský soud vysvětlil, proč se mu jednání stěžovatele jeví jako účelové a proč měl postupovat dle § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[26] Žalovaný upozorňuje, že v daňovém řízení bylo provedeno rozsáhlé dokazování, přičemž k odvolacím námitkám stěžovatele bylo v napadeném rozhodnutí rozebráno, proč nebyly provedeny všechny důkazní prostředky navržené stěžovatelem. Existence předmětných pohledávek nebyla žádným způsobem zpochybněna a naopak byla potvrzena z dokladů předložených stěžovatelem při zahájení daňové kontroly a svědeckou výpovědí bývalé účetní J. H. Nebylo proto třeba provádět další dokazování ohledně existence pohledávek. V postupu správce daně neshledal žalovaný žádná pochybení a krajský soud se věcí rovněž řádně zabýval.

[27] Namítá-li stěžovatel, že doměřením daně došlo k zásahu do jeho základního práva vlastnit majetek, žalovaný poukazuje na usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, týkající se aplikace § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Z něj plyne, že k porušení vlastnického práva dojde tehdy, když je daňová povinnost uložena zcela *extra legem* či je zákonné ustanovení aplikováno mimo jeho zákonný podklad, např. tak, že by byla daňová povinnost rozšířena na subjekty či situace, na které podle zákona nedopadá. K takovému výkladu zákona však v daném případě nedošlo. Žalovaný podotýká, že stěžovatelem odkazovaná rozhodnutí Ústavního soudu nejsou přiléhavá, neboť se týkají situací, kdy je k dispozici více možných výkladů veřejnoprávní normy, což není případ stěžovatele. Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[28] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[29] Kasační stížnost žalobce **není** důvodná.

[30] Dle § 92 odst. 2 daňového řádu *[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejdříve, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, přičemž dle odst. 3 téhož ustanovení [d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Dále podle § 92 odst. 5 písm. c) správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[31] § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů stanoví, že *[v]ýsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, pronájmu nebo zahájení likvidace, se upraví u poplatníků uvedených v § 2, pokud vedou daňovou evidenci, o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)] a hodnotu závazků, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, s výjimkou přijatých a zaplacených záloh, o cenu nespotřebovaných zásob a o zůstatky vytvořených rezerv; přitom nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci se do základu daně zahrne pouze v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období do ukončení podnikatelské činnosti nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo do ukončení pronájmu. Do základu daně se zahrne při dalším prodeji nespotřebovaných zásob již zahrnutých do základu daně pouze rozdíl, o který převyšuje cena, za kterou byly nespotřebované zásoby prodány, cenu nespotřebovaných zásob zahrnutých do základu daně. obdobně se postupuje u poplatníků, kteří měli příjmy z pronájmu (§ 9) a kteří nevedou účetnictví, ale výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatňují nebo uplatňovali v prokázané výši.*

[32] Ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů zní: *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 lze-li současně k této pohledávce uplatňovat opravné položky podle písmene i), 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 (pozn. Nejvyššího správního soudu: ve znění účinném do 31. 3. 2003 zákon neobsahoval podmínku přihlášení pohledávky do insolvenčního, resp. konkurzního řízení), 2. který je v úpadku nebo jemuž úpadek brozí na základě výsledků insolvenčního řízení, 3. který zemřel, a pohledávka nemohla být uspokojena ani vymáháním na dědicích dlužníka, 4. který byl právníkou 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.(...).*

[33] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou neexistence předmětných pohledávek a s tím souvisejícího nezákonně provedeného dokazování. V prvé řadě je třeba podotknout, že v průběhu daňového řízení a následně i v žalobě stěžovatelova argumentace mířila primárně k závěru, že namítané pohledávky splňují podmínky dle § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů, tedy že se na ně vztahuje výjimka z povinnosti zvýšit při ukončení podnikatelské

pokračování

činnosti rozdíl mezi příjmy a výdaji o pohledávky, které by při uhrazení byly zdanitelným příjmem. Jak v průběhu daňového řízení, tak v žalobě k této své hlavní argumentaci doplnil, že navrhuje výslech dlužníka (příp. jeho statutárního orgánu), aby bylo zjištěno, zda dotčený subjekt „*eviduje předmětné pohledávky ve svém účetnictví a zda mu opravdu byly zmiňované faktury předloženy ke zaplacení*“. Namítal, že pokud označené subjekty jeho pohledávky neevidují jako závazky, nemohly být příjmem stěžovatele a nemohly ani tvořit základ daně. Naproti tomu námitky obsažené v kasační stížnosti jsou již v podstatně větším rozsahu zaměřeny na tvrzení, že v daňovém řízení nebyla prokázána existence předmětných pohledávek, přestože stěžovatel měl důvodné pochybnosti, zda tyto pohledávky vůbec vznikly.

[34] Celá argumentace (i s tím spojený postup) stěžovatele po zahájení daňové kontroly působí nevěrohodně a lze přisvědčit žalovanému i krajskému soudu, že se jeví jako účelová. Stěžovatel byl ve svých tvrzeních nekonzistentní, neboť si sám předem neujasněl, zda pohledávky existují a vztahuje se na ně výjimka dle § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů, či vůbec neměly být zahrnuty do účetnictví. Buď pohledávky existují a mohou splňovat zákonné podmínky dle citovaného ustanovení, nebo vůbec nevznikly. Obě varianty jsou neslučitelné, a uvedená rozpornost v argumentaci stěžovatele způsobuje její nevěrohodnost. V průběhu daňového řízení uplatňoval obě verze. Když nebyl schopen prokázat, že o předmětné pohledávky nemusel zvýšit základ daně, začal sám zpochybňovat správnost a průkaznost svého účetnictví. Takový postup je však nepřijatelný, a nelze se tudíž s argumentací stěžovatele ztotožnit.

[35] Obecně platí, že daňový subjekt svá tvrzení prokazuje primárně povinnou evidencí, účetními záznamy, a podobně. Judikatura Nejvyššího správního soudu (příkladmo lze zmínit rozsudek ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 103/2015 – 39, který odkazuje na rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124) týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení stojí na tom, že účetní evidence daňového subjektu postačí, dokud správce daně nepředloží důvodné pochybnosti, že evidence neodpovídá skutečnosti. Potom je daňový subjekt povinen unést důkazní břemeno, že deklarované skutečnosti opravdu nastaly. Je to však správce daně, kdo vznáší důvodné pochybnosti o správnosti účetních a daňových dokladů předložených daňovým subjektem (takto rozvržené důkazní břemeno vychází ze shora citovaného ustanovení § 92 daňového řádu). Stěžovatel tuto judikaturou konstantně potvrzovanou logiku zcela převrací, když začal sám zpochybňovat skutečnosti, které ve svých dokladech deklaroval, a domnívá se, že musí být na základě jeho „*důvodných pochybností*“ prokazováno, co sám tvrdil. Takovou konstrukci však nelze přijmout. Daňový subjekt má povinnost vést účetnictví náležitě v souladu se zákonem a uvádět v něm pravdivá tvrzení, a nemůže následně sám bez dalšího zpochybňovat deklarované skutečnosti. Nelze vyloučit, že mohou nastat situace, kdy daňový subjekt sám skutečně vznesl důvodné pochybnosti o průkaznosti svého účetnictví, nicméně muselo by se jednat o zcela výjimečné okolnosti, které v daném případě nenastaly. Stěžovatel ani nikterak logicky netvrdil, jak mohlo dojít k tomu, že vystavil faktury na pohledávky, které ve skutečnosti neexistovaly, či z jakého důvodu měly být předmětné faktury stornovány. Pouze prostě konstatoval, že stornovány být měly a že pohledávky neexistují. Nijak neosvětlil důvody takového postupu. Toliko fakt, že druhá strana neeviduje své nesplacené pohledávky, však ještě neznamená, že nevznikly. Kromě toho stěžovatel bez dalšího navrhoval zjistit, zda dlužníci mají pohledávky v účetnictví a zda jim byly faktury předloženy. Svě úvahy o tom, že by snad pohledávky neměly existovat, však v této souvislosti nijak nerozvedl. V daném případě je zcela v rozporu s logikou, že by stěžovatel vystavil faktury a předložil je k evidenci své účetní, pokud mezi ním a subjektem uvedeným na faktuře žádná pohledávka nevznikla a stěžovatel mu neposkytoval žádné protiplnění dle vystavené faktury. Znovu je vhodné zopakovat, že stěžovatel primárně tvrdil, že na pohledávky se vztahuje § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů. Teprve po zahájení daňové kontroly pohledávky formálně stornoval, a přestože nadále

tvrdil, že se jedná o pohledávky spadající pod ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů, začal zároveň zpochybňovat i jejich existenci. Na tomto místě není příslušný ani stěžovatelem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2013, č. j. 5 Afs 63/2012 – 57. Jednalo se zde o situaci, kdy správní orgány při posuzování daňové uznatelnosti DPH jakožto výdaje dle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů vycházely bez dalšího z účetních předpisů (kdy na účetních dokladech bylo deklarováno, že se jedná o zboží osvobozené od DPH), aniž by posoudily *a priori* otázku, zda daňový subjekt byl dle zákona povinen daň odvést či nikoli. Z citovaného rozhodnutí tak vyplývá, že posouzení hmotněprávní otázky DPH nemůže být nahrazeno odkazem na účetní doklady daňového subjektu, je-li to rozhodné pro možnost zahrnout DPH do daňových výdajů. Na posouzení otázky existence stěžovatelem deklarováných pohledávek tak nemohou závěry citovaného rozhodnutí nic změnit.

[36] Jelikož Nejvyšší správní soud shledal správným názor žalovaného i krajského soudu, že existence předmětných pohledávek byla dostatečně prokázána, nejsou důvodné ani námitky stěžovatele týkající se nezákonného dokazování a nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Správní orgány jednaly v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, a tedy i rozhodnutím ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 – 71, dle něž může správce daně odmítnout provedení navrhaných důkazů tehdy, když jsou nerozhodné, nevýznamné či nemohou prokázat rozhodné skutečnosti. Jak bylo již uvedeno, v daném případě neexistovaly důvodné pochybnosti o existenci předmětných pohledávek, jak se mylně domnívá stěžovatel, nebylo proto třeba tímto směrem provádět dokazování a odmítnutí navrhaných důkazů bylo oprávněné. Rovněž byl naplněn požadavek citovaného rozhodnutí, dle něhož musí správce daně provést relevantní důkazy, které daňový subjekt navrhl, vychází-li se v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno. To je však z povahy věci třeba vztahovat na prokazování těch skutečností, u nichž nemělo být ze strany daňového subjektu uneseno důkazní břemeno. Chtěl-li proto stěžovatel navrženými důkazy prokazovat skutečnosti, které správce daně považoval za prokázané, nemůže se nyní dovolávat uvedených judikatorních závěrů. Stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně tvrzení, že předmětné pohledávky splňují podmínky pro aplikaci § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů, nikoliv ohledně existence pohledávek.

[37] Stěžovateli však lze přisvědčit, že krajským soudem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 2 Afs 4/2004 – 45, se netýká stejné skutkové situace jako případ stěžovatele. Rozdíl je v tom, že v citovaném případě došlo narovnáním ke změně původně evidovaného závazku až několik let po ukončení podnikatelské činnosti daňového subjektu, přičemž původní závazek byl dohodou mezi dlužníkem a daňovým subjektem změněn s účinky *ex nunc*, a uzavřená dohoda proto nemohla mít vliv na výši daně za konkrétní rok, za který bylo podáváno daňové přiznání. Nicméně Nejvyšší správní soud zde vycházel ze závěru, že stěžovatelem předložené listiny (zejména tedy dohoda o narovnání) neprokázaly jinou výši pohledávek evidovaných daňovým subjektem k poslednímu dni zdaňovacího období. Stejně tak stěžovatel, který provedl storno předmětných faktur až po zahájení daňové kontroly v roce 2011, nemohl za okolností shora popsaných ovlivnit výši pohledávek evidovaných v účetnictví ke zdaňovacímu období roku 2009. Pokud byly splněny podmínky pro odepsání předmětných pohledávek před přerušением podnikatelské činnosti stěžovatele, měl tak stěžovatel učinit před podáním daňového přiznání za zdaňovací období roku 2009, nikoliv až zjevně účelově po zahájení daňové kontroly v roce 2011. Nejvyšší správní soud připomíná, že dle § 8 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v rozhodném znění, jsou účetní jednotky *povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů*. Tuto povinnost měl stěžovatel dodržovat a, jak poukázal i žalovaný, nemohl se jí dle § 5 odst. 2 téhož zákona zbavit ani pověřením jiné osoby (tedy J. H.) k vedení účetnictví. Nesplnil-li stěžovatel uvedené povinnosti, je zcela v souladu s principy, na nichž je právní řád České

pokračování

republiky vystaven, že musí nést následky svého jednání. Stěžovateli se nepodařilo úspěšně zpochybnit existenci předmětných pohledávek, proto ani následným stornováním vystavených faktur nemohl ovlivnit výši evidovaných pohledávek s tvrzením, že pouze formálně stornoval faktury vystavené na neexistující pohledávky.

[38] Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s názorem stěžovatele, že žalovaný i krajský soud nesprávně interpretovali obsah výpovědi paní J. H., účetní stěžovatele. Svědkyně netvrdila, že by do účetnictví zahrnula i faktury, které měly být stornovány, aniž by o tom stěžovatele informovala. Z výpovědi vyplynulo, že účetní sestavovala účetní evidenci podle vystavených faktur, které jí předkládal stěžovatel. Dále na dotaz stěžovatele uvedla, že neví o tom, že se měly faktury v evidenci stornovat a pokud ano, musela to být špatná komunikace. Dále vyplynulo z otázek pokládaných zástupcem stěžovatele, že účetní si byla vědoma existence nezaplacených pohledávek, které v souladu s příslušným formulářem vyplnila do daňového přiznání. Dále věděla o tom, že někteří stěžovateli dlužníci jsou v konkurzu a krachují, přičemž o tom mluvila se stěžovatelem, který byl srozuměn s tím, že by se pohledávky měly následně odepsat. Dále paní J. H. uvedla, že při předložení posledního daňového přiznání stěžovatele neupozornila na potřebu vyřešit při ukončení podnikání nesplacené faktury. Ve výpovědi však nejsou obsažena tvrzení namítaná stěžovatelem. Nebylo potvrzeno, že by účetní dostala pokyn některé faktury stornovat a neučinila tak, či že by některé pohledávky dokonce neexistovaly. Naopak dle výpovědi byly předmětné faktury zahrnuty do účetnictví na pokyn stěžovatele, který je vystavoval, přičemž jediným problémem bylo, že některé nebyly uhrazeny. Pokud však stěžovatel s účetní řešil, že faktury nebyly uhrazeny, je nemyslitelné uvažovat, že by se mělo jednat o faktury vystavené na neexistující pohledávky. Z výpovědi naopak vyplynulo, že stěžovatel o nesplacených fakturách věděl, a je tudíž nevěrohodné tvrzení, že se o údajném pochybení své účetní, která údajně evidovala i faktury, jež měly být stornovány, dozvěděl až po zahájení daňové kontroly. To, že stěžovatel se následně ocitl v důkazní nouzi a nebyl schopen prokázat u nesplacených pohledávek, o které nenavýšil svoje příjmy, že se na ně vztahuje § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů, resp. se o takové pohledávky nejednalo, zjevně vyústilo až ve tvrzení, že pohledávky vůbec nevznikly. V kontextu všech skutkových okolností však Nejvyšší správní soud nemůže stěžovatelovým námitkám přisvědčit.

[39] Nejvyšší správní soud se u pohledávek za dlužníky Energomontáže Liberec a.s., J. M., T. K. a BOHEMIA TANK, a.s. nebude blíže vyjadřovat k závěrům žalovaného a krajského soudu, dle nichž předmětné pohledávky nespĺňovaly podmínky stanovené v § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů, neboť stěžovatel v kasační stížnosti zpochybňuje argumentaci soudu a žalovaného pouze tím, že pohledávky neexistovaly, proto se domnívá, že není rozhodné, zda pohledávky přihlásil do konkursního, případně exekučního řízení, či z jakého důvodu byl konkurz zrušen. Nenamítá však, že podmínky pro aplikaci uvedeného ustanovení byly splněny, a se závěry krajského soudu v tomto rozsahu vůbec nepolemizuje. Proto Nejvyšší správní soud k otázce splnění podmínek pro výjimku z povinnosti zvýšit při přerušení podnikání základ daně o nesplacené pohledávky, které by v případě jejich úhrady byly zdanitelným příjmem, odkazuje ve vztahu k jednotlivým pohledávkám na odůvodnění rozsudku krajského soudu a napadeného rozhodnutí žalovaného.

[40] Namítá-li stěžovatel, že daňová povinnost je spojována s existencí příjmu a že při aplikaci § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů musí být příjem z pohledávek alespoň realizovatelný a dobytý, přičemž krajský soud se nevypořádal s námitkami stěžovatele, že se jedná o pohledávky neexistující, promlčené a nevymahatelné, pak Nejvyšší správní soud tento názor nesdílí. Krajský soud se námitkami stěžovatele řádně zabýval a vypořádal je správně. Vysvětlil stěžovateli, že výklad zákona je jednoznačný a že jeho smyslem je ulevit od daňové zátěže těm věřitelům, kteří se o své pohledávky starají a snaží se je vymoci, přičemž upozornil,

že není vyžadováno, aby měl stěžovatel ze sporných pohledávek reálný příjem. Existenci předmětných pohledávek se následně krajský soud zabýval na str. 8 napadeného rozsudku, kde zároveň odůvodnil, proč za účelem prokázání existence pohledávek neprováděl dokazování.

[41] Nejvyšší správní soud se již shora vyjádřil k námitkám stěžovatele týkajícím se existence sporných pohledávek, nyní se proto bude zabývat výkladem zákona ve vztahu k jejich dobytelnosti. Napadená rozhodnutí nejsou v rozporu s judikaturou Ústavního soudu odkazovanou stěžovatelem, neboť ta se vztahuje k interpretaci zákonných ustanovení, jejichž výklad není jednoznačný. Jak uváděl i žalovaný, taková situace však v daném případě nenastala, neboť znění dotčených ustanovení zákona o daních z příjmů nenabízí více možných variant výkladu. Je jasně stanoveno, že daňový subjekt je při ukončení podnikatelské činnosti povinen upravit rozdíl mezi příjmy a výdaji o nesplacené pohledávky, které by v případě úhrady byly zdanitelným příjmem, přičemž jsou dále jasně vymezena kritéria pro výjimku z tohoto pravidla. Zákon zde nepracuje s předpokladem, že ze všech takových pohledávek musí daňovému subjektu plynout skutečný příjem, ale postačí, pokud by se jednalo o zdanitelný příjem při jejich uhrazení. Pohledávky, u nichž se jejich nevymahatelnost presumuje, jsou výslovně uvedeny v § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů. Zákon však nedává žádný prostor pro zkoumání jiných otázek vymahatelnosti pohledávek než zde výslovně uvedených. Ke stejným závěrům již Nejvyšší správní soud dospěl např. v rozsudku ze dne 17. 4. 2007, č. j. 8 Afs 9/2006 – 79, v němž vyslovil, že rozhodné je splnění podmínek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů a nedobytnost pohledávky se již nezkoumá. Dále v rozsudku ze dne 26. 5. 2016, č. j. 6 Afs 269/2015 – 31 (který se vztahuje k § 23 odst. 8 písm. b) bod 3. zákona o daních z příjmů, avšak vyslovený názor je možné vztáhnout i na bod 2. téhož ustanovení), Nejvyšší správní soud uvedl, že „[z]ákonodárce jednoznačně akcentoval potřebu jednoznačného vymezení těch pohledávek, o jejichž hodnotu se podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 3. ZDP upravuje rozdíl mezi příjmy a výdaji, když tyto definoval jako pohledávky, které „by při úhradě byly zdanitelným příjmem“. Stěžovatelka se svou opakovanou argumentací brání tento fakt akceptovat, nicméně Nejvyšší správní soud má za to, že v naposledy uvedeném ustanovení zákonodárce výslovně definoval rozdíl mezi pohledávkami na tomto místě zákona uvedenými a příjmy“. Nejvyšší správní soud tedy jasně deklaroval, že pro účely § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů se nejedná o formu příjmu, ale o zvláštní režim „dodanění“ pohledávek daňového subjektu a že pro výjimku z takového dodanění není rozhodná skutečná nedobytnost pohledávky, nýbrž je zákonem za splnění určitých podmínek presumována. Splnění podmínek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů stěžovatel neprokázal, mj. jak žalovaný zdůraznil, proto, že např. nepřihlásil pohledávky v dědickém, v konkurzním ani exekučním řízení. Námitky stěžovatele proto nejsou důvodné.

[42] Co se týče pohledávek za O. K., Nejvyšší správní soud neshledal postup správních orgánů nezákonným. Již žalovaný v rozhodnutí na str. 10 upozornil, že stěžovatel byl správcem daně vyzván, aby pana O. K. jednoznačně identifikoval a aby prokázal, že se jedná o dlužníka, který zemřel a pohledávky nemohly být uspokojeny ani vymáháním na dědicích dlužníka. Na to stěžovatel reagoval sdělením, že nemá žádné jiné informace, než že O. K. byl truhlář v Semilech, a z druhé ruky získal informaci, že zemřel. Není mu známa skutečnost ve věci vydání rozhodnutí o přihlášení pohledávek do dědického řízení. Stěžovatel požadoval, aby správce daně dotázal u příslušného soudu, u něhož probíhalo dědické řízení, zda bylo možné pohledávky po dědicích dlužníka vymáhat. Obdobně se stěžovatel vyjadřoval i v kasační stížnosti a domnívá se, že údaje, které správci daně sdělil, byly dostatečné, a správce daně byl proto povinen provést navržené důkazy. Tomu však nelze přisvědčit. Naopak Nejvyšší správní soud souhlasí se žalovaným a krajským soudem, že stěžovatel neposkytl dostatečnou identifikaci důkazních prostředků, které navrhoval provést. Na stěžovateli leželo důkazní břemeno k prokázání, že pohledávky za O. K. splňovaly podmínky dle § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů, neboť dlužník zemřel a pohledávky nebylo možné vymoci po jeho dědicích. Stěžovatel sám však nevěděl, zda se tak

pokračování

skutečně stalo, neboť měl pouhou informaci získanou z druhé ruky o úmrtí O. K., aniž by měl jakákoliv zjištění o možnosti vymáhat svoje pohledávky po dědicích. Pokud proto tvrdil, že tak učinit nemohl, byla jeho tvrzení zcela nepodložená. Navrhoval-li správci daně, aby si vyžádal informace od „příslušného soudu, u něhož probíhalo dědické řízení“, aniž by označil, ke kterému soudu má požadavek správce daně směřovat a zda vůbec nějaké dědické řízení probíhalo, či dokonce zda O. K. opravdu zemřel, nelze správci daně (ani žalovanému či krajskému soudu) vytýkat, že za stěžovatele nevyhledával důkazy k prokázání jeho vlastních tvrzení. To vše za situace, kdy dostatečně neidentifikoval ani O. K. Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatele, že postačí jméno a příjmení a údaj, že se jednalo o truhláře v Semilech. To, že jde o truhláře v Semilech, nevypovídá vůbec nic o bydlišti O. K. či jeho oficiálním místě podnikání. Ani pouhý fakt, že zemřel, není dostatečný pro identifikaci osoby. Byť argumentace krajského soudu, že úmrtí fyzické osoby není matriční událostí, není správná, je zejména nadbytečná a nic to nemění na zákonnosti posouzení rozhodných otázek. K tomu, aby bylo možné ztotožnit hledanou osobu O. K., nepostačí údaj o úmrtí, nýbrž je třeba disponovat alespoň datem úmrtí. Jak je zřejmé, ze shora popsáných skutečností, stěžovatel neposkytl správním orgánům dostatečnou součinnost k vyhledání potřebných důkazů a naopak vyžadoval, aby správní orgány a krajský soud samy vyvíjely iniciativu při hledání důkazů k prokázání stěžovatelových tvrzení. Namítá-li stěžovatel, že právě z důvodu prokázání svých tvrzení navrhoval dotázat se u příslušného soudu, zda mohl své pohledávky uplatnit v dědickém řízení, pak se jedná o skutečnost, kterou měl stěžovatel mít postavenou najisto před tím, než tvrdil, že se jedná o pohledávky splňující podmínky stanovené v § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud pro úplnost upozorňuje na svůj rozsudek ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 102, v němž uvedl, že navrhne-li daňový subjekt „*k prokázání svého tvrzení provedení důkazu, musí důkazní prostředek dostatečně identifikovat* Možnost správce daně vyhledat (a následně provést) *důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Je tedy ve vlastním zájmu daňového subjektu, navrhuje-li v daňovém řízení důkaz k prokázání svého tvrzení, aby jej dostatečně identifikoval. Nelze přitom přičítat k tíži daňového orgánu, že se mu nepodařilo důkazní prostředek navržený daňovým subjektem vyhledat*“ (obdobně např. rozsudek ze dne 25. 2. 2010, č. j. 1 Afs 3/2010 – 76).

[43] Konečně Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitkám týkajícím se neexistence pohledávek za subjekty Konsorcium Fair Play a Advokátní kancelář Liberec 4. Krajský soud netvrdil, že pohledávka může vzniknout i za neexistujícím subjektem a může být bez dalšího zahrnuta do základu daně, nýbrž neztotožnil se s argumenty stěžovatele, že evidoval ve svém účetnictví pohledávky za subjekty, které neexistují. Na str. 10 a 11 napadeného rozsudku vymezil skutková zjištění, z nichž při hodnocení věci vycházel, a na jejich podkladě vysvětlil své úvahy. Stěžovatel předmětné pohledávky evidoval ve svém účetnictví a vystavené faktury předložil správci daně při zahájení daňové kontroly. K předloženému přehledu pohledávek uvedl do protokolu ze dne 5. 5. 2011, že se jedná o pohledávky za poskytované právní služby, a teprve v průběhu daňového řízení začal tvrdit, že pohledávky za odběrateli označenými v evidenci jako „Konsorcium Fair Play“ a „Advokátní kancelář Liberec 4“ nemohou existovat, neboť se jedná o dlužníky bez právní subjektivity. Kromě toho byl stěžovatel v průběhu daňového řízení vyzýván, aby předložil faktury vystavené na tyto subjekty, avšak stěžovatel je znovu nepředložil. Správce daně tedy již neměl ve vztahu k těmto subjektům co dalšího zjistit. Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s posouzením provedeným krajským soudem a rovněž uvádí, že existence předmětných pohledávek nebyla stěžovatelem v průběhu daňového řízení věrohodně zpochybněna. Znovu lze zopakovat, že stěžovatel nijak nevysvětlil, jak je možné, že vystavil faktury na neexistující subjekty a proč byly nadále zahrnuty v účetnictví. Na těchto závěrech nic nemění ani skutečnost, že účetní stěžovatele si při podání svědecké výpovědi výslovně nevzpomněla na faktury vystavené na Advokátní kancelář Liberec. Podstatné je, že faktury vystavoval stěžovatel a účetní je vždy zahrnula do účetnictví. Stěžovateli se proto nijak nepodařilo

prokázat, že u pohledávek za označenými dlužníky nemusel postupovat dle § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[44] Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal v postupu správních orgánů ani krajského soudu žádná pochybení a považuje jejich rozhodnutí za přezkoumatelná a vydaná v souladu se zákonem. Proto má za to, že v posuzované věci nedošlo k zásahu do práva stěžovatele vlastnit majetek, jak je namítáno v kasační stížnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[46] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. září 2016

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu