



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové ve věci žalobce: **CASPER UNION s.r.o.**, se sídlem Olivova 948/6, Praha 1, IČ: 248 30 801 (dříve CASPER Consumer Finance a.s., se sídlem Šafránkova 1238/1, Praha 5, IČ: 251 03 768), zastoupen Mgr. Bc. Janem Spáčillem, advokátem, se sídlem Karolinská 654/2, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 2. 2017, č. j. 7656/17/5200-11434-701858,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 2. 2017, č. j. 7656/17/5200-11434-701858, **se ruší** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Bc. Jana Spáčila, advokáta.

Odůvodnění:

- [1] Žalobce (resp. jeho právní předchůdce) se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 2. 2017, č. j. 7656/17/5200-11434-701858 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro hl. m. Prahu, území pracoviště Praha 5 ze dne 12. 8. 2015, č. j. 5584864/15/2005-53522-110451

(dále jen „dodatečný platební výměr“), ve věci doměření daně z příjmů právnických osob dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.

- [2] Žalobce v podané žalobě namítal, že žalobou napadené rozhodnutí v části neuznávající žalobcem vyčíslené snížení daňového základu, resp. daňové povinnosti (tj. konkrétně body 1.1, 1.2), je nesprávné a vycházející z nesprávného právního posouzení věci. Uvedl, že dodatečným daňovým přiznáním snížil svou daňovou povinnost o částku 15.492.790 Kč, ale žalovaný ji svým rozhodnutím snížil pouze o částku 1 881 950 Kč, k čemuž došlo na základě nesprávného výkladu ustanovení § 23 odst. 3 ZDP a ustanovení § 141 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalovaný dle žalobce nesprávně posoudil otázku zdaňování pohledávek ze smluvních sankcí, kvůli čemuž dochází k duplicitnímu zvýšení základu daně v souvislosti s postoupením pohledávek a tím i k jejich dvojímu zdanění. Konkrétně žalobce uvedl následující:

1) Ve vztahu k postoupeným pohledávkám ze smluvních sankcí, které v předchozích obdobích snižovaly základ daně:

1.1. Na základě gramatického a systematického výkladu ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) ZDP lze dojít k závěru, že nelze navýšit základ daně dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP o celou hodnotu pohledávky, ale pouze o částku skutečného příjmu z postoupení, jelikož částka ztráty vzniklá postoupením již byla uplatněna (byl o ni zvýšen základ daně) dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ZDP. Dle žalobce má dojít ke zdanění skutečného příjmu, který z postoupení vznikl, nikoli k duplicitnímu zdanění ztráty v důsledku postoupení pohledávek, k čemuž vede výklad žalovaného, který trvá na „dodanění“ celé částky. V ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP použité spojení „stejnou částku“ je přitom nutné vyložit teleologicky, nikoli doslovně. Jinými slovy s ohledem na znění a systematiku zákona je nutné nejdříve aplikovat ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ve spojení s ustanovením § 24 odst. 2 písm. s) bod 1 ZDP (daňová uznatelnost nákladu), a teprve poté lze použít ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP a zde již uvést pouze částku skutečně získanou postoupením. Nesprávný postup žalovaného je pak dokreslen účetním pohledem na zachycení pohledávek ze smluvních sankcí v účetních knihách.

1.2. Postup žalovaného byl v rozporu s ustanovením § 1 odst. 2 daňového řádu, neboť vede k nesprávnému zjištění základu daně potažmo stanovení daňové povinnosti.

1.3. Došlo též k porušení principu rovnosti (čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, resp. ustanovení § 6 odst. 1 daňového řádu), jelikož postup vede ke znevýhodňování pohledávek ze smluvních sankcí, a zásady legitimního očekávání (ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu), neboť v případě odepsání pohledávek (bod 1.1 odvolání) se žalobce dopustil téže chyby, žalovaný však v tomto případě rozhodl opačně (úpravy provedené žalobcem byly oprávněné).

2) Ve vztahu k postoupeným pohledávkám, které v předchozích obdobích nesnižovaly základ daně, žalobce namítal, že ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP neobsahuje komplexní úpravu, neboť neupravuje situace, kdy pohledávka vznikne a je zaúčtována do výnosů v témže zdaňovacím období, kdy je postoupena. Dané ustanovení tak v tomto případě nemůže být aplikováno doslovně. Tento závěr podporuje i stanovisko zástupců

Komory daňových poradců z roku 2004. Mezeru je nutné vyplnit analogií a s ohledem na totožnost podmínek postupovat jako u pohledávek dle bodu 1. Postup žalovaného je tak v rozporu i se zásadou *in dubio pro mitius*. Nejsou-li totiž podmínky pro uložení a výběr daně formulovány jednoznačně a určitě, je nutné upřednostnit výklad nejméně zasahující do vlastnického práva.

- [3] Žalovaný v písemném vyjádření k podané žalobě navrhoval její zamítnutí. K žalobnímu bodu 1 uvedl, že dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. z) ZDP nelze za daňový náklad uznat jmenovitou hodnotu pohledávky nebo pořizovací cenu postoupené pohledávky s výjimkou uvedenou v ustanovení § 24 ZDP. Daňově účinným nákladem je dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. s) ZDP u poplatníka, který vede účetnictví, jednak jmenovitá hodnota pohledávky při jejím postoupení, a to do výše příjmu plynoucího z jejího postoupení a jednak pořizovací cena u pohledávky nabyté postoupením, a to výše příjmu plynoucího z její úhrady dlužníkem nebo postupníkem při jejím následném postoupení.
- [4] Uvedl, že v přechodím zdaňovacím období byly pohledávky „oddaněny“ dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP. Aby bylo možno v tomto případě aplikovat ustanovení § 24 odst. 2 písm. s) ZDP a uznat jmenovitou hodnotu předmětných pohledávek při jejich postoupení do výše příjmu plynoucího z jejich postoupení, předpokládá zákonodárce zdanění jmenovité hodnoty těchto pohledávek dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP tak, aby došlo ke znegování „oddaněné“ částky výnosu plynoucího z uplatnění smluvní sankce. Z hlediska daňového je tedy nutné nejprve aplikovat ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP a tímto postupem „vrátit“ jmenovitou hodnotu předmětných pohledávek ve výši cca 61 mil. Kč do zdanění a až po tomto kroku lze aplikovat ustanovení § 24 odst. 2 písm. s) ZDP a tuto jmenovitou hodnotu pohledávek při jejich postoupení uznat do výše příjmu plynoucího z jejich postoupení. S argumentem žalobce, že je nedůvodné v tomto případě aplikovat ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP, neboť byl již zvýšen výsledek hospodaření dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ZDP, v tomto případě ve vazbě na ustanovení § 24 odst. 2 písm. s) ZDP a s odkazem na uváděnou důvodovou zprávu, nelze souhlasit. Tato situace totiž nemůže v případě úplatného postoupení nastat, neboť podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ZDP ve spojení s ustanovením § 24 odst. 2 písm. s) ZDP nebude nikdy zvyšován výsledek hospodaření o *stejnou částku* (náklad vzniklý při postoupení se vylučuje v rozsahu převyšujícím výnos z postoupení). Uvedený výklad je dle žalovaného nejen správný, ale i ústavně konformní.
- [5] Ke dvojímu zdanění žalovaný uvedl, že pokud postupník nakoupí pohledávku ze smluvních sankcí, tak stejně jako nákup jakékoliv jiné pohledávky bude tento nákup u postupníka účtován rozvahově, nikoliv výsledkově. Tato pohledávka, stejně jako jakákoliv jiná se u postupníka oceňuje pořizovací cenou, přičemž pouze úhrada dlužníka nad tuto pořizovací cenu je u postupníka účtována dle účetních předpisů do výnosů a je zcela oprávněně zdaňována (ustanovení § 18 odst. 1 ZDP). Uvedl, že aplikace ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP s vazbou na ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 6 téhož zákona nemůže přicházet v úvahu u postupníka, a nemůže tak docházet ke dvojímu zdanění.
- [6] Dále žalovaný konstatoval, že v daném případě nelze hovořit o porušení ústavně garantovaného práva vlastnit majetek, ani o porušení zásady legitimního očekávání. K porušení zásady *in dubio pro mitius* pak uzavřel, že tato se aplikuje pouze tehdy, když v hájemství veřejného práva existuje k určitému právnímu posouzení právní možnost dvou a více výkladů, jež vedou k různým konečným výsledkům. V daném případě však proti

sobě stojí správný a správní praxí i soudní praxí zaužívaný výklad žalovaného proti spekulativnímu výkladu žalobce, kterým se snaží ospravedlnit výsledek, jehož chce dosáhnout.

- [7] Dne 13. 5. 2020 bylo soudu doručeno podání žalobce označené jako „Doplnění žaloby“, ve kterém uvedl, že v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 2. 5. 2019, č. j. 10 Af 9/2015-73, a v navazujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2020, č. j. 10 Afs 171/2019-51, byla projednávána skutkově obdobná žaloba.
- [8] Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:
- [9] Dne 1. 11. 2013 podal žalobce dodatečné přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010, ve kterém snížil daňový základ o částku 53.300.920,89 Kč a daň o částku 15 492 90 Kč, tj. dodatečně snížil daňovou povinnost, neboť se domníval, že některé položky zvyšující základ daně jím byly uplatněny duplicitně, resp. v nesprávné výši. Snížení daňového základu a daně zdůvodnil mimo jiné tím, že v řádném daňovém přiznání tvrdil nesprávně základ daně u postoupených pohledávek ze smluvních sankcí, které byly položkou snižující základ daně v předchozích obdobích. Konkrétně uvedl, že v období předcházejícím roku 2010 mu vznikly pohledávky ze smluvních sankcí v celkové hodnotě 61 259 248,07 Kč. Tyto pohledávky zaúčtoval do výnosů a v souladu s ustanovením § 23 odst. 3 písm. b) bodem 1 ZDP o jejich hodnotu snížil základ daně. V roce 2010 tyto pohledávky postoupil za příjem ve výši 7 958 327,18 Kč. V reakci na to v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 v souladu s ustanovením § 23 odst. 3 písm. a) bodem 2 ve spojení s ustanovením § 24 odst. 2 písm. s) ZDP zvýšil základ daně na řádku 40 o částku 53 300 920,89 Kč, která se rovnala ztrátě z postoupení pohledávek představující daňově neúčinný náklad. Dále žalobce v souladu s ustanovením § 23 odst. 3 písm. a) bodem 6 téhož zákona zvýšil základ daně také na řádku 30 řádného daňového přiznání, a to o celou částku nominální hodnoty postoupených pohledávek, tedy o 61 259 248,07 Kč. Žalobce dodatečně shledal, že tento postup nebyl správný. Byla přesvědčen, že základ daně na řádku 30 měla zvýšit pouze o částku 7 958 327,18 Kč představující příjem z postoupení pohledávek, neboť o zbývající částku (ztrátu z postoupení pohledávek) již základ daně zvýšil na řádku 40 řádného daňového přiznání. Tímto způsobem proto snížil základ daně z příjmů v dodatečném daňovém přiznání.
- [10] Správce daně následně zahájil postup k odstranění pochybností vzhledem k rozdílu oproti původním částkám, dne 10. 12. 2014 pak byla v dané věci zahájena daňová kontrola. Ta byla ukončena vydáním zprávy o daňové kontrole č. j. 5303840/15/2005-61564-107177. Správce daně v ní mimo jiné konstatoval, že vzhledem k podobnosti právní úpravy i předložených důkazních prostředků v rámci zdaňovacích období let 2009 a 2010, je třeba ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2010, v souladu s ustanovením § 8 odst. 2 daňového řádu, zjištěné skutečnosti posuzovat shodně se závěry učiněnými Odvolacím finančním ředitelstvím v rozhodnutí ze dne 17. 12. 2014, č. j. 33520/14/5200-11434-701858 (pozn. soudu: zde posuzováno zdaňovací období roku 2009). Správce daně proto uznal jako částečně oprávněné ty úpravy základu daně provedené žalobcem v daňovém přiznání, které se týkaly odepsaných pohledávek ze smluvních sankcí, které byly položkou snižující základ daně v předchozích zdaňovacích obdobích, a odepsaných pohledávek ze smluvních sankcí, které byly zaúčtovány do výnosů ve zdaňovacím období roku 2010. Dále správce daně uvedl, že žalobce postupoval v řádném daňovém přiznání správně, když aplikací

předmětných ustanovení § ZDP částky 61 259 248,07 Kč a 53 300 920,89 Kč vyloučil na ř. 30, resp. ř. 40 daňového přiznání. Rovněž pak dle správce daně postupoval správně při tvorbě řádného daňového přiznání na ř. 111, neboť správně částku 18 335 092,37 vyloučil na ř. 40. Správce daně tak zvýšil daňový základ vykázaný v dodatečném daňovém přiznání o 71 636 013 Kč a stanovil žalobci daň z příjmů právnických osob ve výši 59 653 075 Kč.

- [11] Dne 12. 8. 2015 vydal správce daně dodatečný platební výměr č. j. 5584864/15/2005-53522-110451, jímž byla nově stanovena celková daňová povinnost žalobce ve výši 59 653 075 Kč, doměřená daň byla snížena o 1 881 950 Kč. V odůvodnění správce daně odkázal na ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu, dle kterého se za odůvodnění tohoto rozhodnutí považuje práva o daňové kontrole.
- [12] Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, ve kterém své námitky rozdělil do několika skupin: 1.1. Postoupené pohledávky ze smluvních sankcí, které byly položkou snižující základ daně v předchozích zdaňovacích obdobích, 1.2. Postoupené pohledávky ze smluvních sankcí, které byly zaúčtovány do výnosů ve zdaňovacím období roku 2010. Námitkami chtěl žalobce konkrétně dosáhnout snížení daňové povinnosti, neboť se především domníval, že došlo k nesprávnému výkladu a aplikaci ustanovení § 23 odst. 3 ZDP, kvůli kterému se zvýšil žalobci základ daně.
- [13] Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 20. 2. 2017, č. j. 7656/17/5200-11434-701858, bylo odvolání žalobce zamítnuto a dodatečný platební výměr byl potvrzen.
- [14] V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný k postoupeným pohledávkám ze smluvních sankcí, kterými žalobce v minulosti snižoval základ daně, uvedl, že stejně jako správce daně dospěl k závěru, že žalobce měl podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 ZDP zvýšit základ daně na řádku 30 daňového přiznání o celkovou výši postupovaných pohledávek ze smluvních sankcí (61 259 248,07 Kč), a následně zvýšit výsledek hospodaření na ř. 40 o 53 300 920,89 Kč dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. s) ZDP, neboť příjem z těchto pohledávek činí 7 958 327,18 Kč. Dle žalovaného se nejednalo o nesprávné duplicitní zohlednění částky 53 300 920,89 Kč. K porušení zásady legitimního očekávání uvedl, že v žalobcem namítané situaci byla řešena odlišná problematika, a to odepsané pohledávky ze smluvních sankcí, které byly položkou snižující výsledek hospodaření v předchozích zdaňovacích obdobích. Shrnuje, že žalobce neprokázal oprávněnost dodatečného snížení výsledku hospodaření o celkovou částku 53 300 920,89 Kč na ř. 30 v dodatečném daňovém přiznání.
- [15] Obdobně pak žalovaný konstatoval i k postoupeným pohledávkám ze smluvních sankcí, které byly zaúčtovány do výnosů ve zdaňovacím období roku 2010, a uzavřel, že žalobce neprokázal oprávněnost dodatečného snížení výsledku hospodaření na ř. 111 v dodatečném daňovém přiznání o částku v celkové výši 18 335 092,37 Kč.
- [16] Podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. může soud rozhodnout o věci samé bez jednání, jestliže to účastníci shodně navrhli nebo s tím souhlasí. Má se za to, že souhlas je udělen také tehdy, nevyjádří-li účastník do dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci; o tom musí být ve výzvě poučen.
- [17] Účastníci řízení s projednáním věci bez jednání souhlasili. Soud tedy postupoval podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. a rozhodl o věci samé bez jednání.
- [18] Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadená rozhodnutí, včetně řízení, která jejich vydání předcházela. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu,

který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba byla podána důvodně.

- [19] Soud předně považuje za vhodné uvést, že správní soudy již ve své rozhodovací praxi obdobný případ posuzovaly, přičemž soud neshledal důvodu se od jejich závěrů v nyní projednávané praxi odchýlit. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 2. 5. 2019, č. j. 10 Af 9/2015-73, bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2014, č. j. 33520/14/5200-11434-701858, jímž byl k odvolání žalobce změněn dodatečný platební výměr ze dne 17. 6. 2013, č. j. 3604371/13/2005-24904-107002, ve věci doměření daně z právnických osob dle ZDP za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Kasační stížnost žalovaného proti tomuto rozsudku pak byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2020, č. j. 10 Afs 171/2019-51, zamítnuta. Z níže uvedených důvodů, s ohledem na skutkovou i právní podobnost případů, soud vycházel právě z těchto uvedených rozsudků.
- [20] Skutková a právní podobnost spočívá zejména v tom, že rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 12. 2014, resp. jemu předcházejícím dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 6. 2013, bylo rozhodováno ve věci daně z příjmů právnických osob žalobce za zdaňovací období (rok 2009), předcházející zdaňovacímu období přezkoumávanému v nyní projednávané věci (rok 2010). Skutková a právní podobnost je dále dána prakticky totožnými odvolacími a žalobními námitkami žalobce, resp. odůvodněním napadených rozhodnutí, včetně právních závěrů žalovaného. V neposlední řadě je pak tato podobnost dána tím, že sám správce daně v nyní projednávané věci ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že postupoval shodně se závěry žalovaného Odvolacího finančního ředitelství v jeho rozhodnutí ze dne 17. 12. 2014, které následně městský soud shledal nesprávnými.
- [21] Podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ZDP: „*Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 se zvyšuje o částky, které nelze podle tohoto zákona zahrnout do výdajů (nákladů).*“
- [22] Podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP: „*Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 se zvyšuje o přijaté úhrady smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů u věřitele, který vede účetnictví, pokud byly podle písmene b) bodu 1 položkou snižující výsledek hospodaření v předchozích zdaňovacích obdobích; přitom za přijetí úhrady se považuje i vzájemné započtení pohledávek. Věřitel, který vede účetnictví a postoupí pohledávku z těchto smluvních sankcí nebo u kterého pohledávka z těchto sankcí zanikne jiným způsobem než jejím uhrazením nebo splynutím práva s povinností u jedné osoby a její výše byla podle písmene b) bodu 1 položkou snižující výsledek hospodaření v předchozích zdaňovacích obdobích, je povinen o částku této pohledávky zvýšit výsledek hospodaření, pokud již nebyl o stejnou částku zvýšen podle bodu 2. Obdobně to platí pro právního nástupce poplatníka zaniklého bez provedení likvidace.“ (pozn. potvrzení doplnil zdejší soud)*
- [23] Dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP: „*Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 se snižuje o rozdíl, o který smluvní pokuty a úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů zúčtované ve prospěch výnosů podle zvláštního právního předpisu u poplatníka, který vede účetnictví, převyšují přijaté částky v tomto zdaňovacím období. Do tohoto rozdílu nelze zahrnout částky pohledávek z těchto sankcí, které zanikly v průběhu nebo k poslednímu dni zdaňovacího období. Za zánik pohledávky se pro účely tohoto ustanovení považuje i její postoupení.*“

- [24] Dle ustanovení § 23 odst. 10 ZDP: „*Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.*“
- [25] **Ad 1)** Postoupené pohledávky ze smluvních sankcí, kterými žalobce v minulosti snižoval základ daně:
- [26] Žalobce se nejprve odvolává na výklad ustanovení § 23 odst. 3 ZDP především z hlediska systematického a teleologického.
- [27] Základem sporu je tedy primárně úprava základu daně (ustanovení § 23 ZDP), který vychází, tj. není totožný, z výsledku hospodaření zjišťovaného především z příslušných účetních předpisů (žalobce vede účetnictví) a upraveného dále dle ustanovení § 23 odst. 3 ZDP (viz níže v textu). Základ daně je tak představován rozdílem mezi výnosy a náklady, potažmo příjmy a výdaji. Teprve ze zjištěného základu daně se odvozuje daňová povinnost daňového subjektu (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2011, č. j. 5 Afs 101/2009-65).
- [28] Dále je třeba konstatovat, že předpokladem aby se výnos stal zdanitelným a vstoupil do základu daně, je skutečnost, že se jedná o výnos naplňující definici ustanovení § 18 odst. 1 ZDP. O zdanitelný příjem pro účely ZDP se jedná tehdy, pokud tento výnos pochází z činnosti nebo z nakládání s majetkem. Bez příslušné zákonné opory však nelze dovozovat, že výnos (účetní) je bez dalšího příjmem pro účely zákona o daních z příjmů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2013, č. j. 5 Afs 56/2012-37).
- [29] Z hlediska vnitřního členění ustanovení § 23 ZDP jsou pak v odstavci 3 upraveny položky, o které se výsledek hospodaření, resp. rozdíl mezi příjmy a výdaji zvyšuje, a o které se naopak snižuje, čímž tedy vzniká základ daně. Obecně přitom platí, že k zaúčtování dochází za období, k němuž se transakce či jiné ekonomické události vztahují, a v tomto období musí být i příslušný výnos zahrnut do základu daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005-79). Z tohoto pravidla existují výjimky.
- [30] Tak se hospodářský výsledek snižuje o částky dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP, tj. jestliže není (zaúčtována) pohledávka z titulu smluvních sankcí ve zdaňovacím období jejího vzniku uhrazena, je možné takto snížit základ daně o příslušnou výši. Případně se naopak hospodářský výsledek zvyšuje při splnění podmínek dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP; to však předpokládá zvýšení výsledku hospodaření, pokud již nebyl o stejnou částku zvýšen dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ZDP.
- [31] Na úpravu v ustanovení § 23 ZDP, týkající se postupu pro konstrukci a úpravu základu daně z příjmů poplatníků, dále dopadá ustanovení § 24, § 25 ZDP. Podle § 25 odst. 1 písm. z) ZDP: „*Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména jmenovitou hodnotu pohledávky nebo pořizovací cena postoupené pohledávky s výjimkou uvedenou v § 24 a § 10.*“ V dané věci přitom platí, že je-li postupována pohledávka ze smluvních sankcí, je pohledávka (zpravidla část) uznatelným nákladem podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. s) ZDP. Podle tohoto ustanovení daňově uznatelnými výdaji (náklady) jsou také jmenovitá hodnota pohledávky při jejím postoupení, a to do výše příjmu plynoucího z jejího postoupení (bod 1 ustanovení), případně pořizovací cena u pohledávky nabyté postoupením, a to do výše příjmu plynoucího z její úhrady dlužníkem nebo postupníkem při jejím následném postoupení

(bod 2 ustanovení). Uznatelným nákladem je tedy částka rovnající se ceně, za kterou byla pohledávka postoupena. Rozdíl mezi nominální hodnotou pohledávky a cenou, za kterou byla postoupena, bude potom představovat částku, kterou nelze zahrnout jako daňově uznatelný náklad, což je částka, o kterou je nutno zvýšit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 2.

- [32] Výše uvedená úprava v posuzované věci, což je dle soudu nutné zdůraznit, cílí na pohledávky ze smluvních sankcí (smluvní pokuty, úroky a poplatky z prodlení, penále, atd.), tj. týká se případů, kdy se věřiteli nedostalo řádného původního plnění. Jak vyplývá z výše uvedeného, smluvní sankce se zdaňují až při jejich úhradě (v příslušném zdaňovacím období). Dle rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2018, č. j. 31 Af 22/2016-45, cílem ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP je hrazení daně až při uhrazení úroků. Jinými slovy toto ustanovení brání tomu, aby daňové subjekty s ohledem na akruální princip účetnictví tížila daňová povinnost ve vztahu k úrokům z prodlení, které ještě reálně neobdržely. ZDP zde tedy - oproti obecnému pravidlu - upřednostňuje skutečné příjmy před zaúčtovanými výnosy (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2018, č. j. 6 Afs 97/2018-24).
- [33] V posuzované věci účastníci u těchto pohledávek nečiní sporným, zda lze u nich aplikovat ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP. V případě žalobce je třeba zabývat se tím, zda bylo cílem právní úpravy zatížit věřitele v podstatě ve svém důsledku zvýšenou daňovou povinností uvalenou na pohledávky ze smluvních sankcí v případě, kdy sice jednak stále nedošlo k úhradě pohledávky, ale věřitel s pohledávkou dále nakládá v dalším daňovém období, konkrétně jestliže došlo k postoupení (prodeji) pohledávek, čímž se věřitel zpravidla fakticky alespoň částečně „hojí“ a současně se smíruje se ztrátou ve zbytku pohledávky. Jinými slovy je zde podstatný dopad daňového režimu v situaci pohledávek ze smluvních sankcí, u kterých bylo využito snížení hospodaření v jednom období, a se kterými bylo nakládáno v období následujícím.
- [34] V konkrétní rovině u žalobce vznikly pohledávky ze smluvní sankce, které současně zaúčtoval do účetních výnosů, resp. využil ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 1. Jinými slovy o neuhrazený výnos pro účely daně z příjmů snížil v prvním roce výsledek hospodaření, potažmo základ daně (o cca 61 mil.). V následujícím roce, aniž by byly pohledávky uhrazeny, došlo k jejich úplatnému postoupení (za cca 8 mil.). Ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. s) bod 1 ZDP by daňově účinným nákladem bylo jen cca 8 mil. pokrytých příjmem.
- [35] Část postoupené pohledávky nekrytá příjmy (ztráta z postoupení), tj. cca 53 mil., tak představovala z účetního hlediska nedaňový náklad, o tuto částku nedaňových účetních nákladů byl zvýšen základ daně dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 ZDP. Dle žalobce se zvýšení základu daně dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 ZDP týká toliko již jen zbývajících částky postoupené pohledávky ze smluvní sankce, tj. cca 7 mil., nikoli celých 61 mil. (celková hodnota pohledávek). Ve výsledku tak zůstane v základu daně, potažmo se zdaní jen skutečně přijaté (obdržené) plnění z postoupení, což je v souladu s úmyslem zákonodárce a takové řešení je i spravedlivé, neboť nepředstavuje zásah do vlastnického práva žalobce. Současně součet obou částek, tj. 53 + 8 mil., činí ve výsledku stejnou částku, o kterou byl dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP v předchozím roce snížen výsledek hospodaření. Soud se s uvedeným postupem žalobce ztotožňuje.

- [36] Soud ve svých úvahách vyšel z kontextu vývoje ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP. Uvedené ustanovení bylo do ZDP vloženo zákonem č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, a uvádělo následující: „*Hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 se zvyšuje o přijaté úhrady závazkových pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze smluvních vztahů nebo o částky při ustoupení věřitele účtujícího v soustavě podvojného účetnictví od původně uplatněných nároků na ně, které byly podle písmene b) bodu 1 položkou snižující hospodářský výsledek v předchozích zdaňovacích obdobích, pokud se o částky při ustoupení od původně uplatněných nároků nezvyšuje hospodářský výsledek podle bodu 2. Obdobně to platí pro právního nástupce poplatníka zaniklého bez provedení likvidace.*“ Důvodová zpráva zde konstatovala: „*V návaznosti na změny v předpisech o účetnictví, podle nichž bude o smluvních pokutách a jiných sankcích vyplývajících z dodavatelsko-odběratelských vztahů účtováno do hospodářského výsledku předpisem, je stávající režim účtování o skutečně přijatých platbách převeden přímo do zákona.*“
- [37] První novelizace relevantní v dané věci byla provedena zákonem č. 438/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, s účinností od 1. 1. 2004 (dále jen „zákon 438/2003 Sb.“). Do bodu 6 ZDP byla za původní text vložena následující věta: „*Věřitel, který vede účetnictví a postoupí pohledávku z těchto smluvních sankcí nebo u kterého pohledávka z těchto sankcí zanikne jiným způsobem než jejím zaplacením a její výše byla podle písmene b) bodu 1 položkou snižující výsledek hospodaření v předchozích zdaňovacích obdobích, je povinen o částku této pohledávky zvýšit výsledek hospodaření*“.
- Důvodová zpráva k tomu uvedla: „*Navrhované doplnění upřesňuje režim smluvních sankcí při postoupení pohledávky nebo zániku pohledávky jiným způsobem než jejím zaplacením, na straně věřitele, které jsou pro účely zákona o daních z příjmů posuzovány shodně jako úhrada pohledávky.*“
- [38] Další novelizace zákonem č. 669/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, s ohledem na předchozí novelizaci provázala i vložený text s bodem 2, tj.: „*Věřitel, který vede účetnictví a postoupí pohledávku z těchto smluvních sankcí nebo u kterého pohledávka z těchto sankcí zanikne jiným způsobem než jejím uhrazením a její výše byla podle písmene b) bodu 1 položkou snižující výsledek hospodaření v předchozích zdaňovacích obdobích, je povinen o částku této pohledávky zvýšit výsledek hospodaření, pokud již nebyl zvýšen podle bodu 2.*“ Důvodová zpráva zde konstatovala: „*Jedná se o legislativně technické zpřesnění, které jednoznačně zajišťuje, aby sankce ze závazkových vztahů, pokud jsou uhrazeny, a to včetně započtení nebo zanikly jiným způsobem než jejich zaplacením (např. byly postoupeny, prominuty) zvyšovaly výsledek hospodaření pouze jednou.*“
- [39] Konečně novelou provedenou zákonem č. 545/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé související zákony, bylo písm. a) doplněno o spojení o stejnou částku. Důvodová zpráva k tomu konstatuje: „*Z důvodu zachování neutrálního postupu u dlužníka i věřitele při splnutí pohledávky a závazku vzniklých z titulu sankcí ze závazkových vztahů se navrhuje vyloučit v tomto případě povinnost věřitele zvýšit výsledek hospodaření. Dále se z důvodu odstranění pochybností výslovně stanoví, že se v případě povinnosti zvýšení výsledku hospodaření jedná o částku ve stejné výši, o jakou byl v předchozích zdaňovacích obdobích výsledek hospodaření snižován.*“

- [40] Žalobce ve prospěch svých závěrů s ohledem na provedené novelizace argumentoval především gramatickým a systematickým výkladem daného ustanovení; tedy samotným řazením jednotlivých bodů, bod 2 má být aplikován před bodem 6, a textací, dle které částku v bodě 6 nelze zvýšit, byla-li zvýšena dle bodu 2.
- [41] Soud vyšel z toho, že v dané věci je primárně smyslem umožnění snížení výsledku hospodaření, resp. základu daně prostřednictvím ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP o neuhrazené sankční pohledávky, které mají do základu daně vstoupit právě až s jejich úhradou (v následujícím období). U tohoto druhu pohledávek vzniká na straně věřitele do doby uhrazení „odložený“ daňový závazek spojený s jejich placením (pokud k němu dojde). Zákonodárce tak v podstatě dává najevo, že úhradu sice nelze vyloučit, ale je nejistá; jestliže dlužník má problém s úhradou původního závazku, je úhrada sankcí diskutabilní, ale může k ní dojít později. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2018, č. j. 6 Afs 97/2018-24, brání se zde tomu, aby daňové subjekty s ohledem na akruální princip účetnictví tížila daňová povinnost ve vztahu k úrokům z prodlení, které ještě reálně neobdržely. Zákon o daních z příjmů zde tedy – oproti obecnému pravidlu – upřednostňuje skutečné příjmy před zaúčtovanými výnosy.
- [42] Z výše uvedené úpravy ve vztahu ke zvýšení daňového základu, resp. novelizací dle soudu nevyplývá, že by měla být věcným způsobem změněna podstata režimu smluvních sankcí (zdanění až při úhradě – dojde-li k němu), tj. pouze se upřesňovala existující úprava, resp. deklarovaným cílem bylo ve výsledku zvýšit výsledek hospodaření pouze jednou. Nelze shledat, že zdanění by se mělo týkat i toho, co ve skutečnosti příjmem není (na úkor daňového subjektu). Pokud by měl zákonodárce nějaký jiný úmysl, byl by tento zde výslovně vyjeven.
- [43] Jak již uvedl soud výše, u sankčních pohledávek je nutné mít na paměti to, že věřiteli nebylo řádně plněno. Při výkladu a aplikaci právních předpisů nelze pomíjet jejich účel a smysl, který není možné hledat jen ve slovech a větách toho kterého předpisu a ve kterém je třeba vždy nalézat i principy uznávané demokratickými právními státy (náleze ze dne 16. 11. 2010, sp. zn. II.ÚS 1648/10). S ohledem na ochranu vlastnického práva proto zatěžovat i tyto dlužníkem neuhrazené pohledávky nad rámec toho, co věřitel skutečně obdržel při jejich postoupení, nebylo úmyslem zákonodárce, neboť postrádá smysl zdaňovat něco, co příjmem z ekonomického pohledu vůbec není. Jinými slovy postupitel by měl ve výsledku zdanit pouze (skutečný) příjem z postoupení pohledávky z titulu smluvní sankce. Lze tak přisvědčit žalobci, že takové řešení odpovídá vůli zákonodárce a v důsledku je i spravedlivé.
- [44] Argumentace žalovaného, dle které je přednostně nutné zvýšit základ daně o 61 mil. ve smyslu ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 ZDP a teprve posléze aplikovat ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ZDP ve spojení s ustanovením § 24 odst. 2 písm. s) bod 1 ZDP dle soudu neobstojí. Pokud by totiž zákonodárce tento postup preferoval, musel by ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) ZDP v tomto ohledu vnitřně strukturovat jinak. Místo toho však novelizacemi dle svých slov prováděl pouze zpřesňující úpravy. Žalovaným požadované *tzv. „dodanění“* v plné výši při postoupení pohledávek bez ohledu na to, že nebyly uhrazeny, tak není dle soudu záměrem úpravy zdanění sankčních pohledávek. Na tomto závěru dle soudu nic nemění ani doplnění ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP o spojení *o stejnou částku*, neboť v souladu s tím, co uvedl žalobce, nelze ani z této úpravy seznat úmysl dvojího zdaňování ztráty z postoupení pohledávek (částka, která nebyla v dispozici věřitele a nenavyšovala jeho majetek). Tento postup totiž v důsledku

bezodůvodně vede ke zvýšení daňové povinnosti, ačkoli se k věřiteli takové plnění od dlužníka nedostalo. Při respektování zamezení dvojího zdanění soud souhlasí s žalobcem v tom, že uvedené spojení neznamená numerickou totožnost, nýbrž totožnost navýšení titulu, který vedl k navýšení výsledku hospodaření tj. 53 mil. (bod 2) + 8 mil. (bod 6), čímž se součtem dochází k částce 61 mil., o kterou byl v předešlém roce základ daně snížen.

- [45] Dle soudu ani argument o „narovnání“ podmínek pro jiné běžné pohledávky například z titulu prodeje zboží či služeb neobstojí, neboť zvláštnost pohledávek ze smluvních sankcí spočívá právě v tom, že se věřiteli nedostalo řádného původního plnění, čímž vznikly pohledávky nové (sankční), u kterých však věřitel rovněž plněními od dlužníka nikdy nedisponoval. Tyto pohledávky tak vznikají automaticky při absenci řádného plnění dlužníkem. Tedy bez „zavinění“ věřitele. Věřitel je již poškozen absencí plnění od dlužníka a není zřejmé, proč by měl být ještě více „penalizován“ za absenci plnění sankčních pohledávek, které mu nebyly nikdy uhrazeny, tím, že tyto nikdy neuhrazené pohledávky musí zdanit. Jinými slovy argument nekoresponduje se záměrem, že pohledávky ze smluvních sankcí mají být zdaněny při úhradě. Pokud žádná úhrada neproběhla, není co danit. U těchto pohledávek navíc není možné tvořit zákonné opravné položky dle zákona č. 593/1992 Sb., čímž je zdůrazněno, že se odlišují od ostatních pohledávek, neboť takto zvýhodněny nejsou.
- [46] Vzhledem k výše uvedenému se soud ztotožňuje s žalobcem, že výklad ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) ZDP ze strany žalovaného byl nesprávný. Z tohoto důvodu došlo i v rozporu s ustanovením § 1 odst. 2 daňového řádu k nesprávnému zjištění základu daně, resp. zjištění a stanovení daňové povinnosti.
- [47] K právě uvedenému soud ještě dodává, že pokud by nakonec došlo k vymození sankční pohledávky ve větší výši, než činí částka, za kterou byla postoupena, tak tu částku má poté povinnost zdanit postupník. Zde předestřeným výkladem tak nedojde k žádnému „daňovému úniku“, ale v důsledku právě k tomu, že budou zdaněny celé skutečně dosažené výnosy ze sankčních pohledávek. To je dle soudu v souladu s textem a účelem zákona, jak bylo vysvětleno výše.
- [48] K porušení principu rovnosti, resp. zásady legitimního očekávání z důvodu, že postup žalovaného vede ke znevýhodňování postoupených pohledávek ze smluvních sankcí, neboť v případě odepsání pohledávek se žalobce dopustil téže chyby, žalovaný však v tomto případě rozhodl opačně, městský soud konstatuje, že sice i zde byly pohledávky odúčtovány, resp. s nimi bylo dále nakládáno (odpisy). Nicméně v případě žalobce tyto (dobrovolně) odepsané pohledávky nezanikly (z pohledu práva), ale byly žalobcem dále evidovány. U (dobrovolného) odpisu pohledávky se jedná o daňově neuznatelný náklad na základě ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) ZDP ve spojení s ustanovením § 25 odst. 1 písm. z) ZDP (pohledávka je zaúčtována do nákladů, z hlediska daňového jde o náklad irrelevantní). Pohledávky však stále existují v právním smyslu i přes jednostranné rozhodnutí je dále nevymáhat (například z ekonomických důvodů, na rozdíl třeba od jejich nahrazení jiným závazkem). V případě žalobce tak pohledávky z právního hlediska nezanikly, potažmo nebyly ani postoupeny, jakožto předpokladu pro zvýšení hospodářského výsledku. Jinými slovy zvýšení výsledku hospodaření dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP se zde s ohledem na výslovné znění daného ustanovení nemohlo uplatnit. Dle soudu se proto nejedná o obdobné případy, zákonodárce zde situace odlišil. Z tohoto důvodu městský soud neshledal, že by došlo k rozporu se zásadou nediskriminace v ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu, resp. k rozporu se zásadou legitimního očekávání.

- [49] Výše uvedené závěry městského soudu byly podrobeny kasačnímu přezkumu Nejvyššího správního soudu, který následně ve svém rozsudku č. j. 10 Afs 171/2019 formuloval následující právní větu: „*Při postoupení pohledávky ze smluvních sankcí, která byla v minulém zdaňovacím období položkou snižující výsledek hospodaření (základ daně z příjmů), se výsledek hospodaření podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zvyšuje o částku příjmu plynoucího z postoupení pohledávky ze smluvních sankcí, nikoliv o celou jmenovitou hodnotu postoupené pohledávky. Postupitel pohledávky tak ve svém důsledku odvede daň jen z příjmu plynoucího z postoupení pohledávky.*“
- [50] Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku mimo jiné uvedl, že „*[v]ýsledek hospodaření podle doslovného jazykového znění § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 zákona o daních z příjmů je možné zvýšit jen tehdy, pokud již nebyl zvýšen o stejnou částku podle bodu 2. Zvýšení hospodářského výsledku podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů má tedy logicky přednost před jeho zvýšením podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 téhož zákona. Také ze systematického hlediska lze na základě řazení těchto ustanovení dovodit, že bod 2 má aplikační přednost před bodem 6. Zvýšení hospodářského výsledku podle bodu 6 je tedy vyloučeno v rozsahu, v jakém již byl hospodářský výsledek zvýšen podle bodu 2. Teze stěžovatele, že je třeba nejprve „dodanit“ pohledávky, resp. zvýšit výsledek hospodaření o celou jmenovitou hodnotu pohledávky podle bodu 6, a teprve poté lze přistoupit ke zvýšení o neúčinný náklad podle bodu 2, nemá oporu v jazykovém znění zákona ani jeho systematickém uspořádání.*“
- [51] Dále Nejvyšší správní označil argumentaci žalovaného za formalistickou, s tím, že „*(...) vede k absurdním důsledkům, které žalobkyně trefně ilustrovala ve vyjádření ke kasační stížnosti na dvou praktických příkladech. V případě, že postupitel pohledávky ze smluvních sankcí v hodnotě 100 000 Kč postoupí bezúplatně, bude ztráta z postoupení činit 100 000 Kč. Ztráta tedy bude činit stejnou částku, jako je jmenovitá hodnota pohledávky. Postupitel bude v takovém případě povinen zvýšit hospodářský výsledek dle bodu 2 o částku 100 000 Kč. Současně však již nebude základ daně znovu zvyšovat o jmenovitou hodnotu pohledávky (100 000 Kč) dle bodu 6. Základ daně tak bude ve svém důsledku zvýšen o 100 000 Kč. Situace se diametrálně změní v případě, že postupitel pohledávky ze smluvních pokut v hodnotě 100 000 Kč postoupí za úplatu ve výši 1000 Kč. Ztráta z postoupení bude v tomto případě činit 99 000 Kč a o tuto částku se zvýší základ daně podle bodu 2. Podle výkladu stěžovatele by měl dále postupitel zvýšit základ daně o celou jmenovitou hodnotu pohledávky (100 000 Kč) dle bodu 6, jelikož výsledek hospodaření dle bodu 2 nebyl zvýšen o stejnou částku, jako je jmenovitá hodnota pohledávky. Základ daně bude v tomto případě zvýšen o 199 000 Kč. Základ daně u pohledávky ze smluvních sankcí v hodnotě 100 000 Kč postoupené za 1 000 Kč bude oproti bezúplatnému postoupení takové pohledávky vyšší o 99 000 Kč. Výklad slovního spojení „o stejnou částku“ zastávaný stěžovatelem tedy ve skutkově obdobných situacích vede ke značným, neodůvodněným rozdílům.*“
- [52] Závěrem se pak Nejvyšší správní soud vyjádřil k novele ZDP provedené zákonem č. 545/2005 Sb., která do předmětného ustanovení doplnila slovní spojení „o stejnou částku“, celý dovětek poté zněl: „*pokud již nebyl o stejnou částku zvýšen podle bodu 2*“. Nejvyšší správní soud uvedl, že „*[s]myslem tohoto zpřesnění bylo zjevně postavit najisto, že výsledek hospodaření je třeba vždy zvýšit o stejnou částku, o kterou byl dříve snížen, bez ohledu na to, zda v konkrétním případě ke zvýšení dojde dle bodu 2 či 6 (případně jejich vzájemnou kombinací). Z této novely nelze dovodit zužující právní názor stěžovatele, podle kterého je možné vždy zvýšit výsledek hospodaření v bodě 6 o celou jmenovitou hodnotu pohledávky, pokud nebyl přesně o stejnou částku zvýšen podle bodu 2. Tento výklad je mimo jiné v rozporu s předchozí novelou, která se snažila zajistit, aby byl výsledek hospodaření zvýšen jen jednou.*“

[53] Z uvedených důvodů proto soud shledal tento žalobní bod důvodným.

[54] **Ad 2)** Postoupené pohledávky ze smluvních sankcí, kterými žalobce v minulosti nesnižoval základ daně:

[55] K žalobnímu bodu 2 žalobce namítal, že jediným rozdílem u těchto pohledávek oproti pohledávkám uvedeným v Ad 1) je skutečnost, že pohledávky vznikly a byly postoupeny v témže roce. Ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP však dle žalobce nelze aplikovat doslovně, neboť neobsahuje komplexní úpravu. Neupravuje situace, kdy pohledávka vznikne a je zaúčtována do výnosů v témže zdaňovacím období, kdy je postoupena. Tento závěr podporuje i stanovisko zástupců Komory daňových poradců z roku 2004. Je proto třeba zaplnit tuto mezeru právě za použití analogické aplikace ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP, neboť neexistuje důvod pro odlišný postup jako u pohledávek v Ad 1) s ohledem na princip zdaňování pohledávek ze smluvních sankcí, jejichž zaúčtování, jakož i nemožnost tvorby opravných položek. Nejsou-li proto podmínky pro uložení a výběr daně formulovány jednoznačně a určitě, je nutné upřednostnit výklad nejméně zasahující do vlastnického práva. Postup žalovaného byl proto v rozporu se zásadou *in dubio pro mitius*, pokud trval na doslovném znění textu zákona.

[56] Ze spisového materiálu je v tomto případě zřejmé, že žalobce v roce 2010 zaúčtoval do výnosů pohledávky ze smluvních sankcí ve výši cca 22 mil. Příjem z postoupených pohledávek v témže roce činil cca 3 mil. Ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. s) ZDP ve spojení s ustanovením § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ZDP žalobce následně zvýšil výsledek hospodaření, domáhá se však jeho snížení s ohledem na analogickou aplikaci ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP.

[57] V tomto případě se soud s žalobcem neztotožňuje. Ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP ve znění do 31. 12. 2004 uvádělo, že se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 snižuje o rozdíl, o který smluvní pokuty a úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů zúčtované ve prospěch výnosů podle zvláštního právního předpisu u poplatníka, který vede účetnictví, převyšují přijaté částky v tomto zdaňovacím období.

[58] Zákonem č. 669/2004 Sb. bylo toto ustanovení na základě poslaneckého návrhu doplněno o text, dle kterého: „*Do tohoto rozdílu nelze zahrnout částky pohledávek z těchto sankcí, které zanikly v průběhu nebo k poslednímu dni zdaňovacího období.*“ Zákonem č. 545/2005 Sb. za *zánik pohledávky se pro účely tohoto ustanovení považuje i její postoupení.*“ Důvodová zpráva zde stroze konstatovala: „*Potvrzuje se, že ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bodu 1 se nepoužije vedle zániku pohledávky ze smluvních sankcí i v případě jejich postoupení.*“

[59] Ze znění ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP po výše uvedených novelizacích dle soudu vyplývá, že si zde zákonodárce výslovně přál odlišný - přísnější režim pro situace postoupení pohledávek - patrně, aby nedocházelo ke zneužívání výhod této úpravy například prostřednictvím řetězení při postupování pohledávek mezi subjekty, jakkoli lze souhlasit s žalobcem, že důvodové zprávy v tomto ohledu ozřejmění takové úpravy nenabízejí. Je však zřejmé, že zákonodárce neměl v úmyslu zahrnout částky pohledávek u těch sankcí, které zanikly v průběhu nebo k poslednímu dni zdaňovacího období, přičemž za *zánik* pohledávky se pro účely tohoto ustanovení považuje i její *postoupení*. Odlišný přístup na základě období vzniku pohledávek a období, kdy byly postoupeny, ačkoli to žalobce s ohledem na zvýšenou daňovou povinnost považuje ve výsledku za nespravedlivé,

vyplývá z výslovného znění zákona. Není zde ani rozpor se zásadou *in dubio pro mitius*, které se žalobce dovolává s odkazem na nálezný Ústavního soudu ve věci sp. zn. IV. ÚS 666/02, neboť v případě žalobce pochybnosti ohledně toho, jak postupovat u pohledávek postoupených v témže zdaňovacím období neexistují.

[60] Na výše uvedeném závěru dle soudu nic nemění ani žalobcem uvedený odkaz na zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců č. 648/22.09.04 (zápis dostupný z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/prispevky-kv-kdp/zapisy-z-jednani/2004>). Jakkoli z něj totiž žalobce cituje jím příhodně zvolené pasáže z příspěvku k problematice postupování pohledávek vzniklých z titulu smluvních pokut a úroků z prodlení, není možné opominout, že k tomuto jednání došlo již dne 22. 9. 2004 a týkal se ZDP „pouze“ ve znění zákona 438/2003 Sb. Ministerstvo financí v něm ve svém stanovisku upozorňuje, že bude třeba iniciování pozměňovacího návrhu v Poslanecké sněmovně k doplnění ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP v tom smyslu, že toto ustanovení se nevztahuje na pohledávky z dotčených sankcí, které zanikly v průběhu nebo k poslednímu dni zdaňovacího období. K tomuto následně skutečně došlo již výše citovanou novelizací ZDP. Příspěvek byl navíc projednán před novelizací ZDP, která v ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP doplnila návaznost na bod 2. Pro výše uvedené je tak použitelnost zápisu bez zohlednění kontextu omezená.

[61] Městský soud konstatuje, že žalobce nebyl oprávněn si základ daně dle tohoto ustanovení snížit, jelikož pohledávky v témže zdaňovacím období postoupením zanikly. Tímto proto žalobce přišel o možnost danou ustanovením § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP. Městský soud vnímá argumentaci žalobce, že mezi těmito pohledávkami a pohledávkami ad 1), tedy těmi, které jsou postoupeny až v následujících daňových obdobích, není praktický rozdíl. Nicméně odlišné zacházení s těmito pohledávkami vyplývá z jasného znění zákona. Námitka tedy proto není důvodná.

[62] S ohledem na výše uvedené tak soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem, a proto jej podle ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 78 odst. 4 a 5 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem, který soud ve zrušujícím rozsudku vyslovil (ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s.). Tento právní názor lze shrnout tak, že v případě pohledávek ze smluvních sankcí, které byly v předchozím zdaňovacím období položkou snižující základ daně, již nelze u ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 ZDP požadovat uvedení celkové hodnoty pohledávky, neboť se týká toliko zbývajících částky postoupené pohledávky ze smluvní sankce, tj. skutečně přijatého plnění z postoupení. Část postoupené pohledávky nekrytá příjmy totiž představovala z účetního hlediska nedaňový náklad a o tuto částku byl již zvýšen základ daně dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 ZDP.

[63] Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce, který měl ve věci úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl. Náhrada nákladů řízení představuje v dané věci žalobcem zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a dále odměnu zástupce žalobce Mgr. Bc. Jana Spáčila, advokáta. Mimosmluvní odměna činí 6 200 Kč za 2 úkony právní služby (převzetí právního zastoupení, podání žaloby) po 3 100 Kč podle ustanovení § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění. Dále žalobci přísluší náhrada hotových výdajů jeho právního zástupce výši 600 Kč za 2 úkony právní služby po 300 Kč podle ustanovení § 13 odst. 3 advokátního

tarifu. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna o částku odpovídající dani, kterou je tento povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ustanovení § 57 odst. 2 s. ř. s.), ve výši 21 %. Celková výše nákladů tedy činí 11 228 Kč.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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.

V Praze dne 18. června 2020

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu