



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Karly Cháberové a soudců Jana Kratochvíla a Štěpána Výborného ve věci

žalobce

CASPER UNION s.r.o., IČ 24830801
sídlem Olivova 948/6, Praha 1
zastoupen Mgr. et Bc Janem Spáčillem, LL.M., advokátem
sídlem Karolinská 654/2, Praha 8

proti
žalovanému

Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2014, č.j. 33520/14/5200-11434-701858,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 12. 2014, č.j. 33520/14/5200-11434-701858, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci částku 15 342 Kč do jednoho měsíce od právní moci rozsudku k rukám zástupce Mgr. et Bc. Jana Spáčila, LL.M., advokáta.

Odůvodnění:

I.

Rekapitulace předchozího řízení a obsah správního spisu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým byl k odvolání žalobce změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hl. m. Prahu, územní pracoviště Praha 5 (dále jen „správce daně“), ze dne 17. 6. 2013, č.j. 3604371/13/2005-24904-107002 (dále jen „dodatečný platební výměr“), ve věci doměření daně z příjmů právnických osob dle zákona č. 586/1992, o daních z příjmů, ve zněních pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009.
2. Z předloženého správního spisu soud zjistil následující pro své rozhodnutí podstatné skutečnosti.
3. Dne 28. 12. 2012 podal žalobce dodatečné přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009, ve kterém snížil daňový základ o částku 69 089 774 Kč a daň o částku 13 818 000 Kč, tj. dodatečně snížil daňovou povinnost, neboť se domníval, že některé položky zvyšující základ daně jím byly uplatněny duplicitně, resp. v nesprávné výši. Jednalo se mimo jiné o postoupené pohledávky ze smluvních sankcí, resp. dohadné položky na výnosy.
4. Správce daně následně zahájil postup k odstranění pochybností vzhledem k rozdílům oproti původním částkám, jehož výsledkem byl závěr, že i přes žalobcem předložené písemnosti se žalobci nepodařilo pochybnosti odstranit. Žalobce navrhl pokračovat v dokazování (přehledem jednotlivých pohledávek), jelikož však dle správce daně žalobce neuvedl žádné nové skutečnosti, přistoupil k vydání dodatečného platebního výměru, kterým doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob o částku 0 Kč, tj. daňový základ a daň nezměnil. Správce daně především nesouhlasil s předestřeným výkladem § 23 odst. 3 ZDP týkajícím se postoupené pohledávky ze smluvních sankcí a odepsané pohledávky ze smluvních sankcí a nepožadoval proto ani předložení podkladů, které se váží k jednotlivým pohledávkám. Rovněž s vysvětlením žalobce, že při sestavování daňového přiznání nebyly vykazované daňově neuznatelné náklady jednotlivě identifikovány, správce daně nesouhlasil. Žalobce dlouhodobě spolupracuje s renomovanou společností, která zpracovávala jak řádné, tak i dodatečné přiznání za rok 2009, a nelze si představit, že by společnost v rámci sestavování daňového přiznání neidentifikovala jednotlivé položky uváděné v daňových přiznáních.
5. Žalobce se proti dodatečnému platebnímu výměru bránil odvoláním, 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, 2.1. Odepsané pohledávky ze smluvních sankcí, které byly položkou snižující základ daně v předchozích zdaňovacích obdobích, 2.2. Odepsané pohledávky ze smluvních sankcí, které byly zaúčtovány do výnosů ve zdaňovacím období, 3.1 Dohadné

položky na výnosy související se zdaňovacím obdobím, 3.2. Oprava časového rozlišení nákladů a výnosů souvisejících se zdaňovacím obdobím. Námitkami chtěl žalobce konkrétně dosáhnout snížení daňové povinnosti, neboť se především domníval, že došlo k nesprávnému výkladu a aplikaci § 23 odst. 3 ZDP, kvůli kterému se zvýšil žalobci základ daně.

6. Žalovaný k odvolání uvedl, že neshledal důvodným doplňovat řízení u bodů 1.1, 1.2 a 3.1 odvolání, tj. u postoupených pohledávek ze smluvních sankcí, které byly položkou snižující výsledek hospodaření v předchozích zdaňovacích obdobích (bod 1.1), u postoupených pohledávek ze smluvních sankcí, které byly zaúčtovány do výnosu ve zdaňovacím období 2009 (bod 1.2) a u dohadných položek na výnosy související se zdaňovacím obdobím 2009 (bod 3.1). Žalovaný uložil správci daně provést doplnění dokazování v případě bodů 2.1, 2.2 a 3.2 odvolání, tj. u odepsaných pohledávek ze smluvních sankcí, které byly položkou snižující základ daně v předchozích zdaňovacích obdobích (bod 2.1), u odepsaných pohledávek ze smluvních sankcí, které byly zaúčtovány do výnosů v roce 2009 (bod 2.2) a u opravy časového rozlišení nákladů a výnosů souvisejících se zdaňovacím obdobím 2009 (bod 3.2).
7. Na základě doplněných důkazních prostředků žalovaný následně konstatoval, že žalobce ve vztahu k bodu 2.1 prokázal oprávněnost dodatečného snížení částky, tj. že se jednalo o pohledávky ze smluvních sankcí, u nichž nedošlo při jejich odpisu v roce 2009 k právnímu zániku. Úprava dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP, provedená na ř. 30 II. oddílu v řádném daňovém přiznání v předmětné částce tak byla nedůvodná a dodatečné snížení částky je oprávněné. K bodu 2.2 žalovaný konstatoval, že žalobce prokázal oprávněnost dodatečného zvýšení částky, o částky zúčtované jako odpis pohledávky do nákladů, neboť prokázal naplnění podmínek pro snížení výsledku hospodaření dle § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP. V případě bodu 3.2 dle žalovaného žalobce neprokázal oprávněnost dodatečného zvýšení částky, potažmo oprávněnost dodatečného snížení výsledku hospodaření.
8. Žalovaný proto v napadeném rozhodnutí přistoupil ke změně dodatečného platebního výměru a to tak, že změnil doměřenou daň z částky 0 Kč na částku minus 1 620 800 Kč, tj. na daň nižší pouze o částku 1 620 800 Kč.

II.

Argumentace účastníků

9. Žalobce namítal, že žalobou napadené rozhodnutí v části neuznávající žalobcem vyčíslené snížení daňového základu, resp. daňové povinnosti (tj. konkrétně body 1.1, 1.2, 3.1), je nesprávné a vycházející z nesprávného právního posouzení věci. Žalobce dodatečným daňovým přiznáním snížil svou daňovou povinnost o částku 13 818 000 Kč, ale žalovaný ji svým rozhodnutím snížil pouze o částku 1 620 800 Kč, k čemuž došlo na základě nesprávného výkladu § 23 odst. 3 ZDP a § 141 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný 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 § 23 odst. 3 písm. a) ZDP lze dojít k závěru, že nelze navýšit základ daně dle § 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 § 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 § 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 § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ve spojení s § 24 odst. 2 písm. s) bod 1 ZDP (daňová uznatelnost nákladu), a teprve poté lze použít § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP a zde již uvést pouze částku skutečně získanou postoupením.

1.2. Postup žalovaného byl v rozporu s § 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. § 6 odst. 1 daňového řádu), jelikož postup vede ke znevýhodňování pohledávek ze smluvních sankcí, a zásady legitimního očekávání (§ 8 odst. 2 daňového řádu), neboť v případě odepsání pohledávek (bod 2.1 odvolání) se žalobce dopustil téže chyby, žalovaný však v tomto případě rozhodl opačně (úpravy provedené žalobcem byly oprávněné).

1.4. Konečně žalovaný postupoval nesprávně, pokud odmítl pokračovat v dokazování, resp. měl se zabývat tím, zda sdělení pochybností správcem daně až v závěru postupu odstranění pochybností a upření možnosti dalšího dokazování není v rozporu s § 90 daňového řádu.

2) Ve vztahu k postoupeným pohledávkám, které v předchozích obdobích nesnižovaly základ daně, žalobce namítá, že § 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 mitius*. Nejsou-li totiž podmínky pro uložení a výběr daně formulovány jednoznačně a určitě, je nutné upřednostnit výklad nejméně zasahující do vlastnického práva.

3) Ve vztahu k dohadným položkám na výnosy žalobce namítá, že žalovaný uplatnil formalistický právní výklad, který je v rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu, resp. s čl. 4 odst. 4 a čl. 11 Listiny základních práv a svobod.

10. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě navrhl žalobu zamítnout. K žalobnímu bodu 1 uvedl, že dle § 25 odst. 1 písm. z) ZDP nelze za daňový náklad uznat jmenovitou hodnotu pohledávky nebo pořizovací cenu postoupené pohledávky s výjimkou uvedenou v § 24 ZDP. Daňově účinným nákladem je dle § 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.

11. V přechozím zdaňovacím období byly pohledávky „oddaněny“ dle § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP. Aby bylo možno v tomto případě aplikovat § 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 § 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 § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP a tímto postupem „vrátit“ jmenovitou hodnotu předmětných pohledávek ve výši cca 39 mil Kč do zdanění a až po tomto kroku lze aplikovat § 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 § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP, neboť byl již zvýšen výsledek hospodaření dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ZDP, v tomto případě ve vazbě na § 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 § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ZDP ve spojení s § 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).
12. Žalobce je tak povinen dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP (na ř. 30) zvýšit výsledek hospodaření o celkovou výši postupovaných pohledávek ze smluvních sankcí (cca 39 mil), které byly v předchozích letech položkou snižující výsledek hospodaření dle § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP a následně zvýšit výsledek hospodaření (na ř. 40) o cca 32 mil Kč dle § 24 odst. 2 písm. s) ZDP a § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ZDP, neboť příjem z postoupení těchto pohledávek činí cca 7 mil Kč. Postup žalobce, resp. údaje vykázané v řádném daňovém přiznání tak odpovídaly této zákonné úpravě, a proto správce daně a žalovaný změnu v dodatečném daňovém přiznání z tohoto titulu neuznali jako důvodnou.
13. Dle žalovaného tento postup není v rozporu s cíli správy daní ani základními zásadami. Pokud postupník nakoupí pohledávku ze smluvních sankcí, bude tento nákup u postupníka účtován rozvahově, nikoliv výsledkově. Tato pohledávka 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 zdaňována dle § 18 odst. 1 ZDP. Ve prospěch výnosů je účtováno o smluvních sankcích při jejich vzniku, takže jen u takové účetní jednotky (v tomto případě postupitele) bude z hlediska daňového v případě jejich nezaplacení docházet k aplikaci § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP s vazbou na § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP. Aplikace § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP s vazbou na § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP tak nemůže přicházet v úvahu u postupníka a nemůže tedy docházet z tohoto titulu ani k namítanému duplicitnímu zdanění.
14. K porušení zásady legitimního očekávání žalovaný uvedl, že postup dle bodu 1.1 odvolání ohledně problematiky postoupených pohledávek ze smluvních sankcí jako položek v předchozích zdaňovacích obdobích nelze směřovat s postupem dle bodu 2.1 odvolání, který řešil problematiku „dobrovolně“ odepsaných pohledávek ze smluvních sankcí, které byly položkou snižující výsledek hospodaření v předchozích zdaňovacích obdobích a u kterých prokazatelně nedošlo v roce 2009 k jejich právnímu zániku.
15. K nepokračování v dokazování žalovaný konstatoval, že pokud správce daně neshledal důvody v pokračování dokazování, vzhledem ke zcela odlišnému výkladu ZDP postupoval v souladu s § 90 odst. 3 daňového řádu. V dané věci nebylo ve věci

stavu pohledávek žalobce zásadních pochyb vyžadujících další dokazování. Jednalo se o otázku, jak bude žalobcem popsán skutkový stav právně posouzen.

16. K žalobnímu bodu 2 žalovaný uvedl, že nemožnost aplikace § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP zde vyplývá přímo a jednoznačně ze zákona. Výnosy plynoucí z těchto postoupených pohledávek tak nelze žádným způsobem „oddanit“. K duplicitnímu zdanění zde nedochází, neboť k použití § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP s vazbou na § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP nemůže u postupníka docházet. Zásada *in dubio mitius* se uplatní pouze tam, kde ustanovení umožňují dvojí výklad, což zde nenastalo.
17. K žalobnímu bodu 3 žalovaný konstatoval, že žalobce neprokázal tvrzenou důvodnost opravy u dohadných položek.
18. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného k žalobnímu bodu 1 zopakoval svou argumentaci z žaloby. Připomněl dále, že i s ohledem na nemožnost tvořit zákonné opravné položky u pohledávek ze smluvních sankcí jsou tyto pohledávky zdaňovány na jiném principu než jiné pohledávky vzniklé ze závazkových vztahů. Odmítl rovněž názor žalovaného, že by zde nedocházelo k dvojímu zdanění, jak se žalobce snažil demonstrovat na příkladu postupníka, tj. trvá na zdanění pouze skutečného příjmu z postoupení, přičemž příjem překračující tuto částku bude daněn již pouze postupníkem. Setrval na tom, že pokud žalovaný uznal argumentaci žalobce v odvolání u bodu 2.1 (dobrovolně odepsané pohledávky), měl s ohledem na skutkovou shodu a legitimní očekávání žalobce postupovat obdobně i v případě pohledávek dle bodu 1.1. K žalobnímu bodu 2 žalobce zopakoval nutnost postupovat analogicky, resp. s ohledem na zásadu *in dubio mitius*. U žalobního bodu 3 žalobce doplnil odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2016, č.j. 9 Afs 203/2015-37, týkající se povinnosti správce daně specifikovat pochybnosti o konkrétních tvrzeních daňového subjektu.
19. Dne 14. 6. 2017 zaslal žalobce soudu doplnění žaloby k žalobním bodům 1 a 2. V případě bodu 1 žalobce znovu rozebírá, proč z právní úpravy nelze dovodit úmysl dvojího zvýšení základu daně o celkovou nominální hodnotu pohledávky, nýbrž pouze o hodnotu příjmu z postoupení. Na zvoleném příkladu pak demonstroval důsledky, resp. k jakým závěrům vedou rozdílné výklady účastníků. Dále se zabýval účetním zachycením sankčních pohledávek. V tomto případě záúčtovaných v okamžiku jejich vzniku. Trvá však na tom, že skutkový a ekonomický základ je stejný. Nelze tak výkladem připustit vznik neodůvodněných rozdílů, přičemž volba účetní metody nemůže být rozhodující pro stanovení režimu zdanění. Pouze prodejní cena představuje zdanitelný příjem, tj. skutečné využitelné navýšení majetku. Zopakoval, že u sankčních pohledávek nelze tvořit opravné položky. Rovněž u žalobního bodu 2 žalobce poukázal na specifika účetního zachycení sankčních pohledávek a nemožnost tvořit opravné položky. Závěry žalovaného jsou tak v rozporu s principem rovnosti. Není tedy pravdou, že by sankční pohledávky argumentací žalobce byly zvýhodněny.

III.

Posouzení žaloby

20. Městský soud projednal věc bez nařízení jednání, neboť účastníci s tímto postupem k výzvě soudu nevyjádřili výslovný nesouhlas (§ 51 odst. 1 soudního řádu správního).
21. Městský soud na základě žaloby v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 soudního řádu správního), přezkoumal napadené rozhodnutí včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního

stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 soudního řádu správního).

22. Podle § 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).
23. Podle § 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 pohledávky a závazku podle zvláštního právního předpisu. 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.
24. Dle § 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.
25. Dle § 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.
26. **Ad 1)** Postoupené pohledávky ze smluvních sankcí, kterými žalobce v minulosti snižoval základ daně:
27. Žalobce se nejprve odvolává na výklad § 23 odst. 3 ZDP především z hlediska systematického a teleologického (bod 1.1 žaloby).
28. Základem sporu je tedy primárně úprava základu daně (§ 23 ZDP), který vychází, tj. není totožný, z výsledku hospodaření zjišťovaného především z příslušných účetních předpisů (žalobce vede účetnictví) a upraveného dále dle § 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).
29. 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 § 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).

30. Z hlediska vnitřního členění § 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.
31. Tak se hospodářský výsledek snižuje o částky dle § 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 § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP; to však předpokládá zvýšení výsledku hospodaření, pokud již nebyl o stejnou částku zvýšen dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ZDP.
32. Na úpravu v § 23 ZDP, týkající se postupu pro konstrukci a úpravu základu daně z příjmů poplatníků, dále dopadá § 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 § 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 § 23 odst. 3 písm. a) bod 2.
33. 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 § 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).
34. V posuzované věci účastníci u těchto pohledávek nečiní sporným, zda lze u nich aplikovat § 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.

35. V konkrétní rovině u žalobce vznikly pohledávky ze smluvní sankce, které současně zaúčtoval do účetních výnosů, resp. využil § 23 odst. 3 písm. b) bod 1. Jinými slovy o neuhraný výnos pro účely daně z příjmů snížil v prvním roce výsledek hospodaření, potažmo základ daně (o cca 39 mil). V následujícím roce, aniž by byly pohledávky uhrazeny, došlo k jejich úplatnému postoupení (za cca 7 mil). Ve smyslu § 24 odst. 2 písm. s) bod 1 ZDP by daňově účinným nákladem bylo jen cca 7 mil pokrytých příjmem.
36. Část postoupené pohledávky nekrytá příjmy (ztráta z postoupení), tj. cca 32 mil, tak představovala z účetního hlediska nedaňový náklad, o tuto částku nedaňových účetních nákladů byl zvýšen základ daně dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 ZDP. Dle žalobce se zvýšení základu daně dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 ZDP týká toliko již jen zbývající částky postoupené pohledávky ze smluvní sankce, tj. cca 7 mil, nikoli celých 39 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. 32 + 7 mil, činí ve výsledku stejnou částku, o kterou byl dle § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 v předchozím roce snížen výsledek hospodaření. Soud se s uvedeným postupem žalobce ztotožňuje.
37. Soud ve svých úvahách vyšel z kontextu vývoje § 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.“*
38. 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.“*

39. 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.*“
40. 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 snížen.*“
41. 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.
42. Soud vyšel z toho, že v dané věci je primárně smyslem umožnění snížení výsledku hospodaření, resp. základu daně prostřednictvím § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP o neuhraněné 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.
43. 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.
44. 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 (nález 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 postoupitel 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.

45. Argumentace žalovaného, dle které je přednostně nutné zvýšit základ daně o 39 mil ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 ZDP a teprve posléze aplikovat § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ZDP ve spojení s § 24 odst. 2 písm. s) bod 1 ZDP dle soudu neobstojí. Pokud by totiž zákonodárce tento postup preferoval, musel by § 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 § 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 nenavýšovala jeho majetek). Tento postup totiž v důsledku bezdůvodně 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. 32 mil (bod 2) + 7 mil (bod 6), čímž se součtem dochází k částce 39 mil, o kterou byl v předešlém roce základ daně snížen.
46. 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.
47. Vzhledem k výše uvedenému se soud ztotožňuje s žalobcem, že výklad § 23 odst. 3 písm. a) ZDP ze strany žalovaného byl nesprávný (bod 1.1 žaloby). Z tohoto důvodu došlo i v rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu k nesprávnému zjištění základu daně, resp. zjištění a stanovení daňové povinnosti (bod 1.2 žaloby).
48. K právě uvedenému soud ještě dodává, že pokud by nakonec došlo k vymožení 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.

49. 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 (bod 1.3 žaloby), městský soud konstatuje, že sice i zde byly pohledávky odúčtovány, resp. s nimi bylo dále nakládáno (odpisy). Nicméně jak konstatoval žalovaný, 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 § 24 odst. 2 písm. y) ve spojení s § 25 odst. 1 písm. z) ZDP (pohledávka je zaúčtována do nákladů, z hlediska daňového jde o náklad irelevantní). 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 § 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 § 8 odst. 2 daňového řádu, resp. k rozporu se zásadou legitimního očekávání.
50. K pochybnosti žalobce, zda žalovaný postupoval správně, pokud odmítl pokračovat v dokazování (bod 1.4 žaloby), městský soud uvádí, že za situace, kdy žalovaný vycházel z jím zastávaného právního názoru ohledně výkladu úpravy základu daně u postoupených sankčních pohledávek, bylo další dokazování jednotlivými pohledávkami nadbytečné, neboť tyto jsou z tohoto pohledu irelevantní. Názor správce daně, resp. žalovaného na výklad § 23 odst. 3 písm. a) ZDP by se tímto nezměnil bez ohledu na oprávněnost konkrétní částky uplatněné žalobcem v dodatečném daňovém přiznání (ne)podložené individuálními pohledávkami. To by mělo význam v případě, pokud by žalovaný zaujal totožný názor jako žalobce. V tomto ohledu soud pochybení tedy rovněž neshledal.
51. **Ad 2)** Postoupené pohledávky ze smluvních sankcí, kterými žalobce v minulosti nesnižoval základ daně.
52. K žalobnímu bodu 2 žalobce namítá, 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 § 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 mitius*, pokud trval na doslovném znění textu zákona.

53. Ze spisového materiálu je v tomto případě zřejmé, že žalobce v roce 2009 zaúčtoval do výnosů pohledávky ze smluvních sankcí ve výši cca 33 mil. Příjem z postoupených pohledávek v témže roce činil cca 5,7 mil. Ve smyslu § 24 odst. 2 písm. s) ve spojení s § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ZDP žalobce následně zvýšil výsledek hospodaření, domáhá se však jeho snížení s ohledem na analogickou aplikaci § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP.
54. 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.
55. 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, 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., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé související zákony, následně přibyla věta, že 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.*“
56. Ze znění § 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 mitius*, které se žalobce dovolává s odkazem na nálezy 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.
57. 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 § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 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 § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP doplnila návaznost na bod 2. Pro výše uvedené je tak použitelnost zápisu bez zohlednění kontextu omezená.

58. 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 § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP.
59. 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.
60. Námitka není důvodná.

Ad 3) Dohadné položky na výnosy, jejichž uplatněním došlo ke zvýšení základu daně.

61. Ve vztahu k zaúčtovaným dohadným položkám na výnosy ve výši 1 409 366,30 Kč žalobce namítá, že žalovaný uplatnil formalistický právní výklad, který je v rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu, resp. s čl. 4 odst. 4 a čl. 11 Listiny základní práv a svobod. Není totiž možné odmítnout jako celek všechny úpravy dohadných položek na základě nedostatečně podložené domněnky, že do souboru úprav byly zahrnuty i takové, které tam nepatří. Domněnku musí žalovaný řádně doložit, potažmo provést další dokazování ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, k čemuž u žalobce nedošlo. Ohledně důkazního břemene žalobce dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2013, č.j. 7 Afs 55/2013-37.
62. Soud na úvod připomíná, že dohadné položky představují výnosy (pohledávky), případně náklady (závazky), které věcně a časově souvisí s účetním obdobím (akruální princip), nicméně nemohou být zaúčtovány, neboť k nim zatím chybí podklady (viz § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, potažmo § 23 odst. 1 ZDP). Jinými slovy účetní případ se stal a nastal v daném účetní období, není však zatím známá přesná výše částky, která bude přijata či uhrazena. Z tohoto důvodu je částka stanovena (kvalifikovaným) odhadem prostřednictvím dohadných položek. Vychází se přitom z obvyklých skutečností (ceníků, dotazů, atd.). Konkrétně v případě účtování dohadné položky pasivní je znám závazek, tj. je doložena jeho existence, nicméně ke konci uzavíraného období není možno stanovit jeho výši (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2010, č. j. 2 Afs 39/2010-116, a ze dne 13. 6. 2013, č. j. 9 Afs 27/2012-2012). Na dohadné účty aktivní lze účtovat očekávané pohledávky (výnosy), na dohadné účty pasivní pak položky, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh. Takto lze účtovat pouze o výnosech a nákladech, které v daném účetním období skutečně vznikly (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2016, č. j. 9 Afs 203/2015-37).
63. Žalobce konkrétně tvrdil, že v roce 2009 zaúčtoval dohadné položky na výnosy, které měly souviset se zdaňovacím obdobím roku 2009. V roce 2011 byly zaúčtovány doklady výnosů, u kterých byly v roce 2009 vytvořeny dohadné položky. Položky tak byly následně rozpuštěny, což bylo klasifikováno jako daňově neúčinný náklad. To z důvodu chybné aplikace sazby použité při výpočtu výnosu z pojistných bonifikací pro

účely stanovení výše dohadné položky (sazba sloužila pro výpočet jiného typu pohledávek). Pro neoprávněnost tvorby položek si proto žalobce následně v dodatečném daňovém přiznání snížil základ daně. Poukazoval na celkovou neoprávněnost tvorby položek při použití vyšší sazby a v této souvislosti předložil dokumentaci, ke které žalovaný u „provizí Generali“ uvedl, že již tato nedokládá tvrzení ohledně celkově špatně použité sazby, neboť z ní nevyplývá oprava o 3%. Žalovaný tak konstatoval, že je zcela zřejmé, že do výpočtu nebyly zahrnuty pouze položky týkající se sazby 15%, ale i položky se sazbou nižší. Fakticky činilo snížení 2,33%, což v rozhodnutí demonstroval na původním a novém odhadu. Jednalo se tedy o dodatečnou snahu upravit výši dohadných položek, nikoli o opravu dohadu pouze u položek se sazbou 15%.

64. V souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňových tvrzeních. Daňový subjekt je proto povinen sdělit skutková tvrzení a k nim nabídnout důkazy. Z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu následně vyplývá, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost, potažmo úplnost evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků nabídnutých daňovým subjektem. Má-li proto správce daně pochybnosti o důkazní hodnotě prostředků, jimiž daňový subjekt prokazuje svá tvrzení, přenáší se důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně. Jeho povinností je následně prokázat existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, evidence či jiných záznamů zcela vyvracejí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č.j. 5 Afs 74/2009-111). Správce daně je tedy povinen označit konkrétní skutečnosti, kvůli nimž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své důkazní břemeno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 10. 2013, č.j. 8 Afs 39/2012-126, a v něm citovaná judikatura). Přestože se uvedené rozsudky, týkající se důkazního břemene vztahovaly k právní úpravě předcházející úpravě v platném daňovém řádu, soud neshledal důvod, proč by je nebylo možné uplatnit v současnosti s ohledem na jejich obdobnost.
65. Vzhledem k tomu, že žalobce po celou dobu řízení včetně odvolání uváděl *obecně* pouze to, že došlo k chybnému použití sazby pro výpočet pojistných bonifikací, resp. šlo o *celkovou* neoprávněnost jejich tvorby při použití vyšší sazby (jiný smluvní typ), soud má za to, že se žalovanému podařilo dostatečně zpochybnit takové *obecné tvrzení* žalobce tím, že u provizí Generali demonstroval, že tomu tak není. Ve výsledku byl rozdíl oproti původnímu a novému odhadu 2,33%. Tím tedy žalovaný ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl své důkazní břemeno, jak bylo popsáno výše, a i přes formálně doloženou dokumentaci k položkám vyvrátil na provizi Generali obecné tvrzení žalobce bez ohledu na to, že se v rámci souboru úprav dohadných položek nezabýval žalobcem konkrétně nesprávně provedenými úpravami, resp. individuálně nerozporoval všechny dílčí provedené úpravy.
66. V tomto ohledu proto dle soudu neobstojí ani odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2016, č.j. 9 Afs 203/2015-37, neboť v daném případě šlo právě o důkazní břemeno v otázce prokázání zcela konkrétně specifikovaných uznatelných nákladů, u kterých se vedl spor. Nicméně za situace, kdy žalobce tvrdí celkovou nesprávnost u pojistných bonifikací, tj. argumentuje ve zcela obecné rovině nesprávně použitou sazbou, není dle soudu na místě, aby správce daně vyjadřoval konkrétní pochybnosti u konkrétních dílčích úprav, nýbrž postačí, pokud demonstroe na příkladu,

že obecné tvrzení žalobce neplatí. Zdejší soud proto neshledal, že by žalovaný postupoval v rozporu s cíli či zásadami správy daní, potažmo s daňovým řádem jako takovým.

67. Námitka není důvodná.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

68. Městský soud tedy z výše uvedených důvodů napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 soudního řádu správního pro nezákonnost zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 soudního řádu správního). Právním názorem vysloveným v tomto zrušujícím rozsudku jsou správní orgány vázány (§ 78 odst. 5 soudního řádu správního). 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 § 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 § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 ZDP.
69. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 soudního řádu správního. Žalobce byl ve věci samé úspěšný, proto mu přísluší právo na náhradu účelně vynaložených nákladů řízení proti neúspěšnému žalovanému.
70. Náhradu nákladů řízení představuje žalobcem zaplacený soudní poplatek z podané žaloby v částce 3 000 Kč, náhrada nákladů právního zastoupení žalobce právním zástupcem Janem Spáčillem, advokátem, a to za tři úkony právní služby po 3 100 Kč [příprava a převzetí zastoupení, podání žaloby a replika podle § 11 odst. 1 písm. a), d), § 7 bod 5 ve vazbě na § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v rozhodném znění] a za každý tento úkon mu náleží režijní paušál ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, soud zároveň žalobci přiznal náhradu DPH. Celkem tak byla přiznána náhrada nákladů řízení ve výši 15 342 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.

Praha 2. května 2019

JUDr. Karla Č h á b e r o v á v.r.

předsedkyně senátu