



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Michala Rendy a Mgr. Jany Volkové ve věci

žalobkyně: **L. Ch. s. r. o., IČO X**
sídlem H. n. 19, O.
zastoupená advokátem JUDr. Petrem Dítě, LL.M.
sídlem Horní náměstí 19, Olomouc

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2016, č. j. 1083/16/5200-11431-706871,
ve věci doměření daně z příjmů právnických osob

takto:

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

1. Žalobkyně v rámci své podnikatelské činnosti (výroba materiálů na pokládku litých podlah) uzavřela dne 21. 5. 2008 jako prodávající rámcovou kupní smlouvu na dodávku zboží kupujícímu E. f. s. r. o. (dále jen „E.F.“), v jejímž článku VI., bodu 6.1. bylo stanoveno: „*V případě neuhrazení faktury v termínu splatnosti, čímž se rozumí nepřipsání předmětné částky na účet prodávajícího nejpozději v den splatnosti uvedený na faktuře, ztrácí kupující nárok na případně poskytnutou slevu z ceny uvedenou na faktuře a v tomto případě platí cena uvedená bez slevy.*“ V roce 2010 dodávala žalobkyně na základě písemných objednávek E.F. zboží v režimu uvedené kupní smlouvy, přičemž na vystavených fakturách uváděla výši „skonta“ (slevy za úhradu v termínu splatnosti faktury) a výši ceny „k úhradě“ (sumy faktury po odečtení skonta). Vystavené faktury obsahovaly odkaz na podmínku o poskytnutí skonta, uvedenou v *Obchodních podmínkách společnosti L. Ch.s.r.o.*, která se shoduje s citovaným čl. VI., bodem 6.1. kupní smlouvy. V roce 2010 odebrala E.F. od žalobkyně zboží v hodnotě cca 2,8 mil Kč. Jelikož se dostala E.F. do platební neschopnosti, postoupila žalobkyně smlouvami o postoupení pohledávek ze dne 9. 8. 2010 a 31. 12. 2010 pohledávky za E.F. po splatnosti v nominální hodnotě společnosti L. A. s. r. o. (dále jen „L.A.“) za úplatu ve výši celkem 2 214 600,80 Kč. Postoupené pohledávky ve výši 2 214 600,80 Kč zaúčtovala žalobkyně na základě interních dokladů č. INT 10153 a INT 10312 na nákladový účet 546001 (*Odpis pohledávky – daňový náklad*), a dále na nákladový účet 548001 (*Ostatní provozní náklady – skonto*) zaúčtovala na základě interních dokladů č. X a X skonto ve výši 478 572,20 Kč s popisem „*odpis pohledávky za E. f.*“. Jednalo se přitom o pohledávky z faktur vydaných od ledna do srpna 2010.
2. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) provedl u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010, kterou zakončil zprávou o daňové kontrole ze dne 14. 4. 2014. Správce daně popsal, že žalobkyně při daňové kontrole dne 28. 1. 2014 předložila Dodatek ke kupní smlouvě ze dne 21. 5. 2008, uzavřený s E.F. dne 21. 7. 2009, v němž je k bodu VI. Platby po lhůtě splatnosti uvedeno: „*Nárok na skonto nezaniká dnem splatnosti faktury v případě, že se faktura stane předmětem postoupení pohledávky na firmu L. A. s. r. o. z důvodu zápočtu na provedené práce na akcích realizovaných pro firmu L. A.*“ Správce daně následně zhodnotil žalobkyní předložené doklady tak, že nárok na slevu z ceny (skonto) společnosti E.F. zanikl, protože faktury neuhradila, a to ani ve lhůtě splatnosti ani později. Zdůraznil, že podmínky předmětné kupní smlouvy dopadají pouze na subjekty, které transakci uzavřely, tudíž se ujednání ohledně skonta při včasné úhradě týká jen úhrady provedené E.F. Dodatek ze dne 21. 7. 2009 vyhodnotil správce daně jako účelově uzavřený, když jeho znění popírá smysl skonta, tedy poskytnutí určité výhody odběrateli formou slevy z ceny právě za podmínky včasné úhrady. Náklad ve výši 478 572,20 Kč, který žalobkyně uplatnila do základu daně, proto správce daně neuznal jako daňově účinný s odůvodněním, že se nejedná o daňově uznatelný odpis pohledávky ve smyslu § 24 odst. 1 písm. y) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), nýbrž o zúčtování jmenovité hodnoty pohledávky při jejím postoupení, které je však daňově účinné dle § 24 odst. 2 písm. s) ZDP pouze do výše příjmů z postoupení pohledávky. Dospěl tedy k závěru, že si žalobkyně neoprávněně snížila základ daně o částku 478 572 Kč odpovídající odpisu pohledávky za E.F., spočívající v žalobkyní poskytnuté slevě z kupní ceny.
3. Dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 4. 2014, č. j. 902452/14/3108-05700-804431, doměřil správce daně žalobkyni daň z příjmů právnických osob ve výši 91 010 Kč a vyčíslil penále ve výši 18 202 Kč.

4. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a rozhodnutí správce daně potvrdil. Shrnutí, že žalobce ve zdaňovacím období roku 2010 zaúčtoval faktury za dodávky zboží kupujícímu E.F. na stranu MD účtu v celkové výši 2 693 173 Kč, avšak cenu za postoupení těchto pohledávek společnosti L. A. sjednala ve výši 2 214 600, 80 Kč, čímž vznikl rozdíl ve výši 478 572,20 Kč, jenž žalobkyně zaúčtovala jako skonto na účet ostatních provozních nákladů s tím, že ve smyslu dodatku k rámcové kupní smlouvě s E.F. ze dne 21. 5. 2008, uzavřeného dne 21. 7. 2009, nárok na skonto nezaniká postoupením pohledávek žalobkyně za E.F. na společnost L. A. V rámci právního hodnocení žalovaný zdůraznil, že pro účely zjištění základu daně se porovnává výnos z postoupení s hodnotou postoupené pohledávky. Hodnotou postoupené pohledávky se pak ve smyslu § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, rozumí u vlastních pohledávek jejich jmenovitá hodnota, tj. hodnota, již se pohledávka oceňuje při jejím vzniku, u postoupených pohledávek jejich pořizovací cena. Při opakovaných postoupeních pohledávek se mění jejich pořizovací cena, jmenovitá hodnota zůstává neměnná. Následně žalovaný poukázal na § 24 odst. 2 písm. s) ZDP, podle něhož se u poplatníka, který vede účetnictví, *považuje za daňově uznatelný náklad jmenovitá hodnota pohledávky při jejím postoupení do výše příjmu plynoucího z jejího postoupení*, což vyložil tak, že ztráta z prodeje pohledávky je daňově neúčinná, na rozdíl od zisku (případ, kdy je výnos z postoupení vyšší než účetní hodnota pohledávky), jenž vstupuje do základu daně, přičemž daňové dopady se posuzují u každého postoupení individuálně. Dále žalovaný uvedl, že v rámci podpory prodeje dochází v praxi k poskytování slevy po uskutečnění plnění (bonusy skonta), jejichž předpokladem je splnění předem stanovených podmínek (výše odběru zboží za uplynulé období, platba v hotovosti či před lhůtou splatnosti atp.). Poskytnutí skonta představuje nový účetní případ (nikoli opravu chyby), tudíž je třeba vždy určit, zda je slevou z ceny nebo platební podmínkou, za kterou je možné skonto považovat tehdy, když bude jeho poskytnutí vázáno k momentu zaplacení a není poskytováno současně při nákupu, tj. nepromítá se do pořizovací ceny. V posuzovaném případě ujednání v kupní smlouvě mezi žalobkyní a E.F., resp. ujednání v Obchodních podmínkách žalobkyně, o ztrátě nároku kupujícího na případně poskytnutou slevu z ceny uvedenou na faktuře v případě neuhrazení faktury v termínu splatnosti, vyhodnotil žalovaný jako platební podmínku. Faktury vystavované žalobkyní kupujícímu E.F. byly od počátku účtovány v plné výši bez poskytnutí skonta, které bylo od počátku vázáno na úhradu faktury v termínu splatnosti. E.F. však faktury v termínu splatnosti, ba ani dodatečně, neuhradila. Dále žalovaný popsal, že žalobkyně v rámci daňové kontroly nejprve uvedla, že nad rámec kupní smlouvy ze dne 21. 5. 2008 neexistují mezi ní a E.F. žádné dodatky, toliko došlo k ústní dohodě, že bude žalobkyně kupujícímu E.F. počítat nižší cenu za dodané zboží, a dále že pohledávky prodala za cenu bez skonta. Následně však předložila předmětný dodatek ke kupní smlouvě datovaný dnem 21. 7. 2009. Smyslem skonta bylo dle žalovaného poskytnutí výhody ve snížení částky k úhradě v případě, že odběratel zaplatí před datem splatnosti či v uvedený den. Dále žalovaný uvedl, že žalobkyně v jednotlivých fakturách vyčíslila skonto jako součet slev z cen jednotlivých položek dodávky, přičemž poukázal na skutečnost, že z účetního hlediska se účtování slev provádí zásadně zaúčtováním snížení tržeb a pohledávek stanovených účtových skupin, avšak žalobkyně takto nepostupovala. V reakci na odvolací námitky žalovaný zdůraznil, že problematiku skonta nelze řešit samostatně, neboť jmenovitá hodnota postupovaných pohledávek žalobkyně zůstala nezměněna. Správce daně dle žalovaného nepochybil při hodnocení dodatečně předloženého dodatku ke kupní smlouvě ze dne 21. 7. 2009. Žalovaný se

ztotožnil se závěrem správcem daně, že se předmětný dodatek jeví jako účelový, neboť nekorresponduje s textem na jednotlivých vstavených fakturách, jež na tento dodatek neodkazují a odkazují pouze na Obchodní podmínky žalobkyně. Uvedenému závěru dle žalovaného svědčí i skutečnost, že žalobkyně nikdy vůči odběrateli E.F. deklarované skonto neuplatnila. Dle žalovaného je totiž třeba trvat na průkaznosti každého účetního případu, tudíž by muselo v posuzované věci dojít nejprve v účetnictví žalobkyně k zaúčtování snížení výnosů a tím i snížení hodnoty pohledávek (např. vystavení dobropisu), a teprve následně by bylo účtováno o vlastním postoupení pohledávek na příslušné druhy výsledkových účtů. Žalovaný rovněž poukázal na skutečnost, že v posuzovaném případě jsou postoupitel a postupník spojenými osobami skrze personální propojení (M. a L. V. byli statutárními zástupci obou společností a M. V. i společníkem obou společností), což sice nemá zpravidla samo o sobě daňové následky, avšak dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2010, č. j. 2 Afs 180/2006-75 může signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že budou personálně propojené osoby jednat nejrozumnějším způsobem ve shodě, aby optimalizovaly svou daňovou zátěž vytvářením umělých skutkových okolností, které by subjekty navzájem neprovázené nevytvořili pro ekonomickou iracionalitu. Žalobkyni se nepodařilo prokázat, že byla odběrateli E.F. před postoupením pohledávek fakticky poskytnuta sleva a že tak výsledkově zúčtovaná ztráta z postoupení předmětných pohledávek spojené osobě nepodléhá režimu § 24 odst. 2 písm. s) ZDP. Naopak je z účetnictví žalobkyně zcela jasně a nesporně zřejmá jmenovitá účetní hodnota předmětných pohledávek, jež činí 2 693 173 Kč, s tím, že tyto pohledávky byly v této účetní hodnotě žalobkyní uplatněny v nákladech, resp. postoupeny na L.A. za částku 2 214 600,80 Kč. Žalovaný svou právní argumentaci uzavřel tak, že v ZDP nelze nalézt oporu pro zohlednění cen peněz postoupených pohledávek, pouze v případě pohledávky postoupené před lhůtou splatnosti lze, pro účely vyčíslení daňového dopadu postoupení, zvýšit příjmy z postoupení o diskont připadající na zbývající dobu do lhůty splatnosti. Naopak nelze u pohledávky postoupené po splatnosti v žádném případě akceptovat, aby postupník, který neprokázal v souvislosti s reálně poskytnutou slevou ve vztahu k třetí osobě (dlužníkovi) oprávněnost snížení hodnoty pohledávky, vyjmul z režimu § 24 odst. 2 písm. s) ZDP část jmenovité hodnoty pohledávky a uplatnil ji takto jako daňově účinný náklad.

5. Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. Namítala, že správce daně, a poté ani žalovaný zřetelně nepostupovali v daňovém řízení v souladu s § 8 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“), což vedlo k nekomplexnímu pohledu na klíčové skutečnosti ve všech vzájemných souvislostech a k tomu, že nevycházeli ze skutečného obsahu právního jednání mezi žalobkyní, L.A. a E.F. Konkrétně namítala, že:

- a) žalovaný dospěl k nesprávnému závěru o účelovosti předmětného dodatku ke kupní smlouvě. Účelem založení L.A. byla realizace stavebních zakázek, při kterých budou aplikovány výrobky žalobkyně. V případě žalobkyně a L.A. se jednalo o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP (skupina podniků Lena). Společnost E.F. měla mezi odběrateli žalobkyně specifické postavení, neboť byla zároveň dodavatelem služeb pro L.A. v oblasti realizace podlah aplikací nátěrových hmot vyráběných žalobkyní. K sepsání předmětného dodatku ke kupní smlouvě došlo dne 21. 7. 2009 z důvodu, že povinností jednatelů obou podniků skupiny L. bylo postupovat s péčí řádného hospodáře, tudíž s ohledem na výši vzájemných pohledávek mezi žalobkyní a L.A. bylo racionální přistoupit k specifickému řešení nároků na poskytování skont společnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

E.F. Dodatek byl oboustranně výhodný. Skupině podniků L. na straně jedné umožnil mít tzv. finanční toky pod kontrolou, neboť pokud by L.A. své závazky E.F. řádně platila, stoprocentně by se značná část finančních prostředků nevrátila zpět do skupiny podniků L. v podobě úhrad pohledávek žalobkyně vůči E.F. Na druhé straně umožnil dodatek získat E.F. slevu i v případě, kdy žalobkyni včas nezaplatí faktury za dodávky materiálu, resp. zaručoval E.F. jistotu, že pokud bude mít vedle svých závazků vůči žalobkyni v dostatečné výši pohledávky z titulu poskytovaných služeb vůči odběrateli L.A., nepřijde o nárok na skonto poskytované žalobkyní. Tato jistota v nákladech na materiál umožnila kalkulovat E.F. nižší ceny za dodávky svých stavebních prací, což se zpětně projevilo v nižších nákladech L. A. Účetní a daňové postupy žalobkyně tak nebyly motivovány snahou o snížení základu daně z příjmů a tím získání úspor na dani, nýbrž smyslem popsané specifické úpravy poskytování skont byla možnost jednatelů optimalizovat finanční toky mezi skupinou podniků L. a E.F., která ke skupině podniků L. vystupovala na jedné straně jako odběratel a na straně druhé jako dodavatel;

- b) žalovaný má sice pravdu, že o poskytnutých nárocích odběratelů na slevy z titulu skonta účtovala žalobkyně v rozporu s příslušným ustanovením *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 019 – Náklady a výnosy*, tj. jako o zvýšení nákladů za přiznané nároky na skonta na účtu 548001 - *Ostatní provozní náklady – poskytnutá skonta*, místo správného účtování snížením výnosů prostřednictvím příslušného účtu z účtové skupiny 60, nicméně to nemělo vliv na správnost výpočtu účetního výsledku hospodaření za r. 2010, který je v souladu s § 23 odst. 1 ZDP východiskem pro stanovení základu daně z příjmů před jeho dalšími úpravami;
- c) v provozní praxi nelze při fakturaci dopředu odhadnout, jakým způsobem bude faktura v konečné fázi uhrazena, tj. zda přímou platbou od odběratele E.F. nebo započtením v L.A. oproti závazkům L.A. vůči E.F., proto nelze souhlasit s žalovaným, že měl-li být nárok na skonto automaticky přiznáván i v případech jiných než je včasné zaplacení faktury, byla by sleva poskytnuta již k datu uskutečnění plnění a projevila by se nižším výnosem za dodání zboží nebo poskytnutí služby zaúčtovaným v účetnictví hned v souvislosti s vlastní fakturací. V době fakturace totiž nebylo známo, jak se bude vyvíjet stav závazků L.A. vůči E.F. v návaznosti na stav pohledávek žalobkyně vůči E.F.;
- d) ve skutečnosti byly smlouvami ze dne 9. 8. 2010 a 31. 12. 2010 celkem postoupeny pohledávky ve jmenovité hodnotě 2 214 600,80 Kč za sjednanou kupní cenu ve stejné výši. O těchto účetních operacích bylo žalobkyní účtováno v souladu s platnými účetními předpisy způsobem (viz účetní doklady č. X, X a X a X), z něhož je zřejmé, že v případě obou postoupení pohledávek byl dopad do účetního výsledku hospodaření a do základu daně z příjmů žalobkyně za rok 2010 nulový. V souladu s ujednáním v kupní smlouvě ve znění dodatku byly totiž původní jmenovité hodnoty postupovaných pohledávek (celkem 2 693 173 Kč), v obou případech postoupení bezprostředně před samotným postoupením sníženy o skonta náležející k jednotlivým pohledávkám (celkem o 478 572,20 Kč), neboť byla splněna podmínka pro uplatnění nároku na tato skonta vyplývající z kupní smlouvy ve znění dodatku, tj. že se pohledávky E.F. staly předmětem postoupení na L.A. Z dopisů, kterými žalobkyně informovala v souladu s § 526 starého občanského zákoníku dlužníka E.F. o postoupení, je zřejmé, o které konkrétní pohledávky se jedná, na koho byly postoupeny, jejich výše po uplatnění nároku E.F. na skonto, jakož i informace o tom,

že úhrada pohledávek bude provedena započtením se závazky postupka, tj. závazky L.A. vůči E.F. Informace v těchto dopisech jsou v kontextu s ujednáním v kupní smlouvě ve znění dodatku dostatečné k tomu, aby E.F. ve svém účetnictví proúčtovala výsledkově dopady vyplývající z přiznaných nároků na skonta k jednotlivým svým závazkům, tj. zvýšila svůj účetní hospodářský výsledek a současně také základ daně z příjmů za rok 2010 o částku poskytnutých skont v celkové výši 478 572,20 Kč. Naskytá se tudíž otázka, zda má správce daně v úmyslu zdanit částku údajného rozdílu 478 572,20 Kč dvakrát, tj. jak u žalobkyně tak v E.F.;

- e) správní orgány nesprávně spojují účtování o skontech s účetními případy postoupení pohledávek a vyvozují z toho pak mylně předmět sporu, tj. snížení základu daně z příjmu žalobkyně o 478 572,20 Kč. Účtování o skontech souvisí s postoupeními pouze nepřímou, neboť jsou samostatnými účetními operacemi vyplývajících ze smluvního ujednání mezi žalobkyní a E. F. Ze smluv o postoupení pohledávek je zřejmé, že předmětem postoupení byly pohledávky v celkové aktualizované jmenovité hodnotě 2 214 600,80 Kč, tedy již snížené o výši poskytnutých skont k postupovaným pohledávkám za E.F., za dohodnutou kupní cenu 2 214 600,80 Kč. Ve skutečnosti tak činil rozdíl aktuální hodnoty postupovaných pohledávek a sjednané úplaty za postoupení 0 Kč, nikoli 478 572,20 Kč, jak mylně dovozuje žalovaný, který při vyčíslení tohoto rozdílu směřuje více spolu nesouvisejících účetních operací;
 - f) poskytnutí skont k předmětným pohledávkám vůči E.F. bylo dostatečně dokladováno, a to ve sledu: 1. Kupní smlouva, 2. Uzavření dodatku, 3. Postupné vystavování dodavatelských faktur, 4. Rozhodnutí jednatelů podniků skupiny Lena o postoupení pohledávek a provedení vzájemných úhrad započtením v L.A., 5. Proúčtování nároků na skonta k jednotlivým pohledávkám účetními doklady X a X, 6. Sepsání smluv o postoupení pohledávek na L.A. po snížení jejich jmenovité hodnoty o poskytnutá skonta, 7. Proúčtování účetních operací ohledně postoupení účetními doklady X, X a X, X, 8. Informování dlužníka E.F. o postoupení.
6. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Ve vyjádření k žalobě popsal zjištěný skutkový stav shodně jako v napadeném rozhodnutí. Účtování žalobkyně o předmětném obchodním případě shrnul stejně jako v napadeném rozhodnutí do přehledné tabulky. Uvedl, že žalobkyně vystavovala v roce 2010 faktury za materiál na společnost E.F. s uvedením skonta, faktury zaúčtovala v plné výši na výnosový účet, přičemž poukázal na skutečnost, že na fakturách není žádná poznámka o přiznání skonta v návaznosti na postoupení pohledávky z předmětné faktury dle uzavřeného dodatku ze dne 21. 7. 2009, ale nadále je zde uváděna pouze podmínka včasné úhrady dle Obchodních podmínek žalobkyně. Dále žalovaný poukázal na způsob rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Uvedl, že správce daně seznámil žalobkyni s důvody svých pochybností při ústních jednáních (dne 27. 1. 2014, dne 19. 3. 2015 a dne 14. 4. 2014), přičemž žalobkyně se měla možnost k nim vyjádřit a navrhnout důkazní prostředky, jakož měla možnost se vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění. Žalobkyně zaslala správci daně své vyjádření dne 31. 3. 2014, které však neprokazuje, že je daný náklad daňově uznatelný, pouze se vyjadřuje k platebním podmínkám mezi společnostmi. Žalobkyně tedy v uvedeném směru důkazní břemeno neunesla, neboť neprokázala, že před postoupením pohledávek byla fakticky poskytnuta E.F. předmětná sleva a že výsledkově zúčtovaná ztráta z postoupení předmětných pohledávek spojené osobě podléhá režimu § 24 odst. 2 písm. s) ZDP. Z účetnictví žalobkyně je jasně a nesporně zřejmá jmenovitá a účetní hodnota pohledávek, která činí 2

693 173,- Kč. Tyto pohledávky byly v této účetní hodnotě žalobkyní uplatněny v nákladech, resp. postoupeny na L.A. za částku 2 214 600,80 Kč. Úprava daňové účinnosti postupovaných pohledávek je definována v § 24 odst. 2 písm. s) ZDP tak, že daňově účinná může být pouze jmenovitá hodnota maximálně do výše výnosu, za kterou byly pohledávky postoupeny, což v daném případě činí uvedených 2 214 600,80 Kč.

7. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 s. ř. s. rozhodl krajský soud bez nařízení jednání.
8. S žalovaným lze souhlasit, že základem úvah pro posuzování daňové znatelnosti nákladů (výdajů) je § 23 odst. 1 ZDP, který vymezuje základ daně a stanoví, že výchozím údajem pro zjištění základu daně je u subjektu vedoucího účetnictví výsledek hospodaření, který se pro účely přesného stanovení základu daně snižuje nebo zvyšuje podle pravidel v ZDP stanovených. Daňový subjekt si tak od základu daně nemůže odečíst jakékoliv náklady, ale pouze ty, které splňují zákonné podmínky. S žalovaným lze rovněž souhlasit, že je odpovědností daňového subjektu, aby prokázal, že podmínky, za nichž ZDP v § 24 a násl. uznává náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jako daňově účinné, byly beze zbytku naplněny.
9. Správce daně i žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí dospěli k závěru, že náklad ve výši 478 572,20 Kč, který žalobkyně zaúčtovala na základě interních dokladů č. X a X jako skonto s popisem „*odpis pohledávky za E. f.*“ a uplatnila jako daňově uznatelný, nemůže ve skutečnosti základ daně z příjmů žalobkyně za zdaňovací období 2010 snížit, neboť se nejedná o daňově uznatelný odpis pohledávky ve smyslu § 24 odst. 1 písm. y) ZDP, nýbrž o zúčtování jmenovité hodnoty pohledávky při jejím postoupení, které je však daňově účinné dle § 24 odst. 2 písm. s) ZDP pouze do výše příjmů z postoupení pohledávky.
10. Ve vztahu ke způsobu, jakým mělo být předmětné skonto poskytnuto žalobkyní společnosti E.F., dospěl žalovaný k závěru, že se nepodařilo žalobkyni prokázat, že byla odběrateli E.F. před postoupením pohledávek fakticky poskytnuta sleva a že tak výsledkově zúčtovaná ztráta z postoupení předmětných pohledávek spojené osobě nepodléhá režimu § 24 odst. 2 písm. s) ZDP.
11. Žalobkyně se v žalobě soustředila na vyvracení závěru správních orgánů o účelovosti předmětného dodatku ke kupní smlouvě, uzavřeného dne 21. 7. 2009 mezi ní a E.F., vysvětlení skutečné motivace jí zvolených účetních a daňových postupů a popis specificky provázaných obchodních vztahů mezi spojenými osobami L.A. a žalobkyní na straně jedné a společností E.F. na straně druhé, kdy průběh daného obchodního případu plně odrážel skutečnost, že společnost E.F. vystupovala ve vztahu k podnikům skupiny L. souběžně jako dodavatele i odběratel. Jinými slovy argumentovala ve prospěch závěru, že předmětný dodatek je v souladu s českým právem a je založen na racionálních základech.
12. Krajský soud má však za to, že žalobní argumentace není s to ve svém souhrnu zpochybnit správnost právních závěrů správních orgánů. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přílehavě zdůraznil, že soukromoprávní úpravu finančních toků mezi účastníky obchodního případu nelze bez dalšího promítat do základu daně, nýbrž je žalobkyně povinna daňovou účinnost každého jednotlivého nákladu prokázat. Tímto bodem je dle žalovaného vedena linie mezi soukromým a veřejným právem, do nějž žalobkyně vstupuje v posuzovaném případě tím,

že zaúčtovává předmětné náklady jako daňově účinné, tj. s ovlivněním výše základu daně a daně, aniž má však k uvedenému postupu splněny podmínky stanovené ZDP.

13. Podle § 24 odst. 1 věty první ZDP *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*
14. Podle § 24 odst. 2 písm. s) bodu 1 ZDP *jsou výdaji (náklady) podle odstavce 1 také u poplatníka, který vede účetnictví jmenovitá hodnota pohledávky při jejím postoupení, a to do výše příjmu plynoucího z jejího postoupení.*
15. Krajský soud souhlasí se závěrem správních orgánů obou stupňů, že nárok na slevu z ceny (skonto), který byl společnosti E.F. založen výše citovaným ustanovením kupní smlouvy a Obchodních podmínek, uplynutím dne splatnosti uvedeného na každé jednotlivé faktuře zanikl. Dodatkem ke kupní smlouvě ze dne 21. 7. 2009 (ať již byl uzavřen účelově či nikoli) byly podmínky zániku nároku na skonto předmětné ustanovení kupní smlouvy sice změněny, avšak z formulace „*Nárok na skonto nezaniká...*“ je zřejmé, že byl předmětný dodatek aplikovatelný pouze na případy, kdy by došlo k postoupení pohledávky na společnost L.A. ještě před splatností té které faktury. Nelze však dovodit, a není ani právně možné, aby nárok již jednou zaniklý z důvodu marného uplynutí lhůty splatnosti faktury v souladu s ujednáním v kupní smlouvě a obchodních podmínkách, následně „obživl“ v den postoupení pohledávky z faktury po splatnosti vyplývající na základě dodatku ke smlouvě.
16. Z faktur obsažených ve spise vyplývá, že žalobkyně v nich vyčíslila skonto jako součet slev z cen jednotlivých položek dodávky a v souvislosti se skontem odkazovala toliko na Obchodní podmínky.
17. S žalovaným lze plně souhlasit v tom, že žalobkyně neprokázala, že by před postoupením pohledávek fakticky poskytla E.F. předmětnou slevu a že by se toto poskytnutí slevy jakkoli projevilo v účetnictví žalobkyně či E.F. Naopak je z účetnictví žalobkyně zřejmé, že tato účtovala od počátku o předmětných pohledávkách v jejich jmenovité účetní hodnotě, která celkem činila 2 693 173 Kč. Skutečnost, že z oznámení o postoupení pohledávek vyplývá, že žalobkyně postupovala pohledávky z jednotlivých faktur v nižší hodnotě, než činila jejich faktická nominální hodnota, nemůže na uvedeném závěru ničeho změnit, pokud žalobkyně současně neprokázala, že došlo k poskytnutí předmětné slevy před samotným postoupením. Za věcně správný považuje krajský soud závěr žalovaného, že u pohledávky postoupené po splatnosti nelze akceptovat, aby postupník, který neprokázal v souvislosti s reálně poskytnutou slevou ve vztahu k třetí osobě (dlužníkovi) oprávněnost snížení hodnoty pohledávky, vyjmul z režimu § 24 odst. 2 písm. s) ZDP část jmenovité hodnoty pohledávky a uplatnil ji takto jako daňově účinný náklad.
18. Nedůvodnou shledává krajský soud výtku, že správní orgány nesprávně spojují účtování o skontech s účetními případy postoupení, neboť žalovaný v napadeném rozhodnutí naopak zdůraznil, že se jedná o samostatný účetní případ.
19. V dalších podrobnostech odkazuje krajský soud na precizní odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
20. Jelikož soud neshledal nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí ani vady řízení, které jeho vydání předcházelo, jež by na zákonnost rozhodnutí měly vliv, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

21. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo, neboť procesně úspěšnému žalovanému dle obsahu spisu v řízení žádné náklady jdoucí nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 16. května 2018

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu