



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystrické a soudců Mariana Kokeše a Lubomíra Majerčíka v právní věci

žalobce: **PM Capital Managment s.r.o.** IČO: 29181381
sídlem Syrovice 143, 664 67 Syrovice
zastoupený advokátem JUDr. Karlem Střelcem, Ph.D.
sídlem Kašíkova 336/5, 682 01 Vyškov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného 12. 12. 2024, č. j. 37795/24/5200-11431-706481,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 12. 2024, č. j. 37795/24/5200-11431-706481, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 29 015 Kč, a to k rukám žalobce advokáta JUDr. Karla Střelce, Ph.D., do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce podanou žalobou brojí proti výše označenému rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“), platební výměr ze dne 13. 2. 2024, č. j. 471575/24/3005-52522-711346, kterým byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“) stanovena k přímé úhradě daň z příjmů právnických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně ve výši 1 010 000 Kč (dále jen „platební výměr“).
2. Správce daně z úřední evidence zjistil, že společnost Doltex Group Ltd, reg. č. 1591225, se sídlem Wickharns Cay 1, Road Town, Tortola, Britské Panenské ostrovy (dále jen „Doltex Group“) postoupila žalobci pohledávku o celkové výši 104 510 000 Kč na základě Dohody o úhradě úplaty za postoupení pohledávek ze dne 26. 1. 2021. Za postoupení pohledávky se žalobce zavázal uhradit 101 000 000 Kč, a stal se tak věřitelem společnosti HAUBUILDING s.r.o., IČO 28274792, se sídlem Smetanova 284/13, 602 00 Brno (nyní náš building s.r.o.). Správce daně měl za to, že příjem společnosti Doltex Group ve výši 101 000 000 Kč je příjmem dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 11 ZDP, z něhož byl žalobce povinen provést srážku daně dle § 38e odst. 2 písm. b) ZDP ve výši 1 %, což však neučinil. Správce daně proto postupoval dle § 38e odst. 9 ZDP a předeepsal mu částku zajištění daně k přímému zaplacení.
3. Žalovaný se v žalobou napadeném rozhodnutí zcela ztotožnil se závěrem správce daně.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného, jakož i platební výměr správce daně zrušil.
5. Žalobce nesporně zjištěný skutkový stav. Tvrdí však, že daňové orgány dospěly k nesprávné právní kvalifikaci. Žalobce zastává názor, že úhrada za postoupení pohledávky (101 000 000 Kč) není příjmem ve smyslu § 22 odst. 1 písm. g) bod 11 ZDP. Žalobce je přesvědčen, že daňové orgány směšují *příjem z úhrady pohledávky nabyté postoupením* a *příjem plynoucí z postoupení pohledávky*, se kterým pracuje např. § 24 odst. 2 písm. s) ZDP. Žalobce se dovolává systematického a logického vykladu práva, nesouhlasí s výkladem důvodové zprávy k zákonu č. 438/2003 Sb., jímž argumentuje žalovaný. Žalobce je přesvědčen, že v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod daňové orgány nedůvodně rozšiřují taxativní výčet příjmů vymezených v § 22 ZDP. V případě, že existují více možných výkladů právní normy, je třeba volit ten, který co nejméně zasahuje do základního práva či svobody (princip *in dubio pro libertate*).

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě v první řadě odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí, přičemž ve vyjádření v argumentaci směřující vůči námitkám žalobce vychází primárně z argumentace předestřené v žalobou napadeném rozhodnutí a žalobní námitky považuje za nedůvodné.
7. Žalovaný poukazuje na skutečnost, že společnost Doltex Group a žalobce uzavřeli smlouvu o postoupení pohledávek, kterou byla postoupena na žalobce pohledávka za dlužníkem HAUBUILDING s.r.o. Současně žalobce a Doltex Group uzavřeli Dohodu o úhradě úplaty za postoupení pohledávek, kterou se žalobce zavázal za postoupení pohledávky uhradit společnosti Doltex Group částku ve výši 101 000 000 Kč. Žalobci tak vznikl dluh

z pohledávky nabyté postoupením, kdy tato pohledávka představuje zdanitelný výnos pro daňového nerezidenta a jedná se tak o zdroj příjmů z území České republiky, který zde podléhá zdanění. Dle žalovaného se jedná o příjem z úhrady pohledávek nabytých postoupením dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 11 ZDP. Žalobci vznikla při úhradě této pohledávky povinnost zajištění daně dle § 38e odst. 2 ZDP, kterou však nesplnil. Žalovaný pro doplnění uvádí, že pokud by společnost Doltex Group podala do stanovené lhůty daňové přiznání, byla by tato platba zajištění daně započtena na celkovou daňovou povinnost Doltex Group a byla by použita pro vyměření daně samotné.

IV. Posouzení věci soudem

8. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 s. ř. s. bez nařízení ústního jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně, včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
9. Mezi účastníky řízení je nesporné, že společnost Doltex Group je daňovým nerezidentem registrovaným ve státě, se kterým nemá Česká republika uzavřenu mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Je taktéž nesporné, že společnost HAUBUILDING s.r.o. uznala dluh vůči společnosti Doltex Group o celkové výši 221 000 000 Kč. Konečně je nesporné, že žalobce a společnost Doltex Group spolu uzavřeli dohodu o postoupení pohledávky od dlužníka HAUBUILDING s.r.o. ve výši 104 510 000 Kč, za což se žalobce zavázal uhradit 101 000 000 Kč. Pro kontext věci krajský soud taktéž uvádí, že v rozhodném období byla jednatelkou žalobce i společnosti HAUBUILDING s.r.o. stejná osoba.
10. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky (§ 17 odst. 4 věta druhá ZDP). Příjmy, které se pro účely daně z příjmů považují ze zdrojů na území České republiky, vymezuje § 22 ZDP. Protože je ze strany České republiky leckdy obtížné vymoci splnění daňové povinnosti od nerezidentního poplatníka daně, přenáší ZDP splnění této povinnosti v některých případech na daňového rezidenta (plátce daně), který zdanitelný příjem poplatníkovi vyplácí. Je-li tedy daňovým nerezidentům vyplácen příjem ze zdrojů na území ČR, z něhož není daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, vzniká plátcům daně povinnost zajištění daně podle § 38e ZDP. V projednávané věci se daňové orgány domnívaly, že plátcem daně je žalobce, neboť příjem, který hradil společnosti Doltex Group, kvalifikovaly jako příjem ze zdroje na území České republiky.
11. Ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 11 ZDP řadí mezi příjmy z úhrad daňových rezidentů a jejich provozoven *příjmy z úhrad pohledávky nabyté postoupením*.
12. Ustanovení § 38e odst. 1 písm. b) ZDP stanovuje plátcům daně povinnost zajistit daň z příjmů z úhrad pohledávky nabyté postoupením ve výši 1 %.
13. Mezi účastníky řízení je naopak sporný výklad § 22 odst. 1 písm. g) bod 11 ZDP. Žalobce tvrdí, že tato norma dopadá pouze na příjem daňového nerezidenta plynoucího z úhrady pohledávky (uhrazení dlužné částky) od daňového rezidenta, kterou daňový nerezident dříve nabyl postoupením od jiného věřitele. Žalovaný i správce daně naopak zastávají názor, že tato norma dopadá i na příjmy daňového nerezidenta za postoupení pohledávky, pokud je

pohledávka postoupena na daňového rezidenta. Příjmem podléhající zajištění daně je tak i úhrada za „prodej“ pohledávky daňovému rezidentovi.

14. Krajský soud s názorem daňových orgánů nesouhlasí, neboť nepřipustně rozšiřuje taxativní výčet příjmů daňových nerezidentů podléhající dani dle § 22 ZDP.
15. Dle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod lze daně a poplatky ukládat jen a základě zákona. „*Pokud zákonodárce v zákoně nestanoví výslovně, co dani podléhá, resp. co je od daně osvobozeno, nebo např. které výdaje jsou daňově uznatelné a které nikoli, nelze určité plnění zdanit nebo naopak od daně osvobodit nebo výdaj pro účely stanovení základu daně uznat či vyloučit pomocí jiných nástrojů, a to zde konkrétně prostřednictvím mocí výkonnou stanovených účetních postupů (např. použití výsledkové nebo rozvahové metody účtování), které by bylo lze kdykoli měnit. Samotná skutečnost, že v důsledku účetních postupů se určitý „příjem“ zaúčtuje, tedy vejde do hospodářského výsledku, neznamená, že se jedná vždy také o příjem podléhající zdanění. Pro to, aby příjem (výnos) podléhal zdanění, musí existovat legitimní zákonný rámec.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94, rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz).
16. V soukromoprávním smyslu je pohledávka nehmotnou movitou věcí. Postoupením pohledávky vstupuje do závazkového vztahu mezi dlužníkem a původním věřitelem (postupitelem) nový věřitel (postupník) (§ 1879 občanského zákoníku). Postupník tak převodem pohledávky získává právo na určité plnění (úhradu) od dlužníka (§ 1721 občanského zákoníku). Je proto třeba rozlišovat *úhradu pohledávky* (uspokojení dluhu – právo věřitele zaniká) a *úhradu za postoupení pohledávky* (postupník hradí postupiteli smlouvenou částku za převod práva – právo nového věřitele nezaniká), přičemž postoupení pohledávky může být i bezúplatné (např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. 7. 2010, sp. zn. 28 Cdo 1092/2009, rozhodnutí Nejvyššího soudu jsou dostupná na www.nsoud.cz).
17. Na skupování, postupování a vymáhání pohledávek se některé subjekty přímo specializují, na což zákonodárce reaguje i úpravou daňových předpisů (viz níže). Pro přehlednost lze zmínit dvě obvyklé operace s pohledávkami – *factoring* a *forfaiting*. Subjekt zabývající se factoringem odkupuje (postupuje) od postupitele krátkodobé nezajištěné pohledávky před splatností výměnou za okamžité vyplacení části finančních prostředků. Postupitel však často nese některá rizika za neuhrazení pohledávky dlužníkem (regresní faktoring). Při forfaitingu se postupují střednědobé až dlouhodobé zajištěné pohledávky, rizika s neuhrazením pohledávky nese postupník. Forfaitingem se v drtivé většině zabývají mezinárodní společnosti (srov. ŠIDLO, J. *Inominátní a smíšené smlouvy*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer (dříve ASPI). S ohledem na hodnotu postoupené pohledávky, mezinárodní prvek i nesení rizik s neuhrazením pohledávky postupníkem lze v projednávaném případě označit postoupení pohledávky mezi žalobcem a společností Doltex Group za forfaiting (nebo alespoň pokus o něj).
18. Žalobce v odvolání proti platebnímu výměru upozorňoval na odlišení institutů úhrady pohledávky a úhrady za postoupení pohledávky. Tvrdil, že příjem, který od něj získala společnost Doltex Group jako úhradu za postoupení pohledávky, je odlišný od příjmu, který postupníkovi z postoupené pohledávky vznikne při její úhradě dlužníkem. Žalovaný v bodě [35] napadeného rozhodnutí tento názor nesdílel. Uvedl, že je nutno na případ nahlížet z pohledu původního věřitele, tedy společnosti Doltex Group jako postupitele. Mezi původním věřitelem a žalobcem jako postupníkem došlo k postoupení pohledávky, což je nesporné. Úhrada, kterou žalobce poskytl původnímu věřiteli (nerezidentovi), je pak příjem

nerezidenta ze zdrojů na území ČR. Z daňového hlediska došlo mezi původním věřitelem a žalobcem k postoupení pohledávky za dlužníkem (HAUBUILDING s.r.o.), kdy žalobci vznikl dluh z pohledávky nabyté postoupením a společností Doltex Group vznikla pohledávka z titulu postoupení pohledávky. Vznikl nový právní vztah mezi žalobcem a postupitelem v podobě společnosti Doltex Group. Postupitel na základě Dohody o úhradě postoupení pohledávky ujednal příjem ve výši 101 000 000,- Kč, neboť takto bylo v dohodě sjednáno, tj., že postupitel a postupník ujednali úhradu za postoupení pohledávky.

19. Krajský soud nemůže s argumentací žalovaného souhlasit. Ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 11 ZDP hovoří o *úhradách pohledávky nabyté postoupením*, nikoliv o *úhradách za postoupení pohledávky*. Výraz „nabyté postoupením“ definuje vlastnost pohledávky, tedy že ji v okamžiku úhrady musel postupník někdy předtím nabýt postoupením. Podpůrně lze taktéž zmínit, že ustanovení používá množné číslo slova „úhrada“ a naopak jednotné číslo slova „pohledávka“, což dle krajského soudu naznačuje obvyklou skutečnost, že dlužník může pohledávku standartně hradit ve více splátkách, zatímco při postoupení pohledávky lze teoreticky spíše očekávat jednorázovou úhradu (pokud vůbec) za postoupení pohledávky.
20. Z důvodové zprávy k zákonu č. 438/2003 Sb., který do zákona o daních z příjmů nyní stěžejní ustanovení vložil, se podává: „[n]avrhuje se doplnění titulu pro zdanění příjmů z postoupených pohledávek, které mají zdroj na území České republiky a které doposud v taxativním výčtu § 22 odst. 1 chyběly. S rozvojem nových technik financování jako factoring a forfaiting význam tohoto problému roste. Základ daně ve vztahu k těmto příjmům se stanoví podle § 23 až 33 zákona o daních z příjmů“ (zvýrazněno krajským soudem). Citované ustanovení cílí na případ, kdy daňový nerezident nabude pohledávku postoupením a následně dojde ke splnění (uhrazení) dlužné povinnosti dlužníkem – daňovým rezidentem. Až tento příjem je předmětem zajištění daně (ze strany dlužníka), samo postoupení pohledávky totiž nemusí být vůbec úplatné. Existence pohledávky naopak nutně předpokládá závazkový vztah dlužník – věřitel, přičemž může jít i o nepeněžitě plnění (§ 22 odst. 4 ZDP).
21. Názor žalovaného nepodporuje ani systematický výklad, jak vhodně zmínil žalobce. Dle § 24 odst. 2 písm. s) ZDP jsou výdaji na dosažení příjmů u poplatníka, „*který vede účetnictví 1. jmenovitá hodnota pohledávky při jejím postoupení, a to do výše příjmu plynoucího z jejího postoupení, 2. pořizovací cena u pohledávky nabyté postoupením, a to do výše příjmu plynoucího z její úhrady dlužníkem nebo postupníkem při jejím následném postoupení*“. Zákon pro účely daňově uznatelných výdajů zřetelně rozlišuje mezi příjmem plynoucím z postoupení pohledávky a příjmem plynoucím z úhrady pohledávky dlužníkem. Proto lze usuzovat, že příjmem dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 11 ZDP je skutečně pouze příjem plynoucí z úhrady pohledávky dlužníkem.
22. Krajský soud nemůže přisvědčit ani argumentaci žalovaného, že postoupením pohledávky vznikla mezi žalobcem a společností Doltex Group nová pohledávka z titulu postoupení pohledávky, tj. žalobce měl povinnost uhradit dluh 101 000 000 Kč, a že tento příjem ze zdroje na území České republiky je příjmem dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 11 ZDP. Dovedeno do absurdních důsledků by výklad žalovaného znamenal, že každý příjem daňového nerezidenta ze zdroje na území České republiky by podléhal zdanění. Každé úplatné plnění poskytnuté daňovým nerezidentem pro daňového rezidenta přeci zavádá k protiplnění (pohledávce) ze zdroje na území České republiky. Například, pokud by daňový nerezident prodal movitou věc, která ale není v obchodním majetku jeho provozovny na území České

republiky [viz § 22 odst. 1 písm. j) ZDP], daňovému rezidentu by (alespoň z pohledu žalovaného) vznikla nová pohledávka uhradit dluh za prodej oné movité věci. Jak krajský soud zmínil výše, i pohledávka je movitou věcí schopnou úplatného prodeje (postoupení). Takto ale předmět daně z příjmů daňových nerezidentů koncipován není. Jak sám žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, § 22 ZDP obsahuje pro účely daně taxativní výčet příjmů, jenž není možné výkladem rozšiřovat.

23. Krajský soud proto uzavírá, že správce daně žalobci nesprávně stanovil k přímé úhradě srážkovou daň za příjem dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 11 ZDP, neboť nepřipustně vyložil toto ustanovení tak, že mělo dopadat i na příjmy z úhrad za postoupení pohledávky, ačkoliv z jazykového, systematického i logického výkladu vyplývá, že tomu tak není. Žalovaný tento nesprávný závěr potvrdil, napadené rozhodnutí je proto nezákonné ze stejného důvodu. Je přitom irelevantní, jakým způsobem žalobce o „příjmu“ účtoval (viz již citovaný rozsudek č. j. 5 Afs 45/2011-94).
24. Krajský soud nepřehlédl některé okolnosti, které zavdávají k pochybnostem o tom, zda se veškeré transakce mezi žalobcem, společností Doltex Group a dlužníkem HAUBUILDING s.r.o. udály tak, jak bylo deklarováno v doložených dokumentech. Tyto skutečnosti však nemají vliv na výše uvedený závěr krajského soudu, ale mohou být relevantní v jiných řízeních, například o daňové uznatelnosti výdajů žalobce dle § 24 odst. 2 písm. s) ZDP.

V. Závěr a náklady řízení

25. Krajský soud na základě výše uvedených úvah shledal žalobu důvodnou, a proto napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm bude žalovaný právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Krajský soud přitom dospěl k závěru, že žalovaný pochybil při výkladu § 22 odst. 1 písm. g) bod 11 ZDP tím, že jej v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod vztáhl i na příjem, který není předmětem zajištění daně.
26. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
27. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalované. Odměna žalobcova zástupce (advokáta) a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a § 7, § 10b odst. 5 písm. a), a § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (ve znění účinném od 1. 1. 2025). V daném případě se jednalo o úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba) ve výši 2 x 10 300 Kč (dle nové úpravy, neboť úkony byly činěny po 1. 1. 2025) a 2 režijní paušály ve výši 450 Kč, tedy celkem 21 500 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení dle § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 4 515 Kč odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč
28. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 29 015 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 9. října 2025

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu