

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Petra Průchy a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobkyně: **PS Slovácko, spol. s r. o.**, IČ 25343891, sídlem náměstí Svobody 360, Kunovice, zastoupená JUDr. Vítem Buršou, advokátem, sídlem Růžová 1254, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. ledna 2016, č. j. 1396/16/5200-11435-711892, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. února 2018, č. j. 31 Af 22/2016 – 45,

takto:

I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladu řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 31. března 2014 daňovou kontrolu žalobkyně na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 a 2012 (rovněž na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2011 až prosinec 2012). Žalobkyně podniká především v oblasti pozemního stavitelství a rovněž vodohospodářských a ekologických staveb, provádí stavby tzv. „na klíč“.

[2] V rámci daňové kontroly proběhla dvě ústní jednání (19. června 2014 a 26. srpna 2014), při nichž žalobkyně správci daně předložila řadu listin, mezi nimi smlouvu o postoupení pohledávky ze dne 23. prosince 2011, jíž žalobkyně postoupila společnosti ABV CENTRUM a.s. svou pohledávku z titulu nezaplacení ceny díla (9 652 434,39 Kč) a úroků z prodlení (2 259 519 Kč) od společnosti SM REALITY s.r.o., a to za úplatu ve výši 11 205 341 Kč, a oznámení o postoupení pohledávky společnost SM REALITY s.r.o. ze dne 23. prosince 2011.

[3] Výzvou k prokázání skutečností ze dne 11. prosince 2014 správce daně seznámil žalobkyni se svými pochybnostmi ohledně správnosti jejího postupu v souvislosti s účtováním a zdaněním postoupení pohledávky ze dne 23. prosince 2011. Správce daně zpochybnil jednak částku, kterou žalobkyně vyloučila z daňově účinných nákladů (dle názoru správce daně měla být tato částka o 13 804,61 Kč vyšší), jednak snížení výsledku hospodaření o 706 612 Kč, tedy neuhrazenou část úroků z prodlení z pohledávky vůči společnosti SM REALITY s.r.o. (dle názoru správce daně tato pohledávka postoupením zanikla, a proto tuto částku nebylo možné od základu daně odečíst).

[4] Žalobkyně na tuto výzvu odpověděla podáním ze dne 16. ledna 2015, v němž správci daně sdělila, že smlouvou ze dne 5. prosince 2011 postoupila společnosti ABV CENTRUM a. s. úroky z prodlení za cenu o 706 611,39 Kč nižší, než byla jejich skutečná hodnota, a tuto částku v souladu s § 24 odst. 2 písm. s) bodem 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2011, vyloučila z daňově účinných nákladů, tedy zvýšila o ni základ daně. Tuto částku (neuhrazenou výši úroků z prodlení) zároveň vykázala jako položku snižující základ daně v souladu s § 23 odst. 3 písm. b) bodem 1 zákona o daních z příjmů. Ke svému vyjádření žalobkyně předložila dvě smlouvy o postoupení pohledávky datované ke dni 5. prosince 2011.

[5] Dne 23. března 2015 seznámil správce daně žalobkyni s výsledky kontrolního zjištění. Smlouvy ze dne 5. prosince 2011 správce daně neosvědčil jako důkaz, neboť neodpovídají účetnictví žalobkyně, fakturám ani oznámení společnosti SM REALITY s.r.o. o postoupení pohledávky. Konstatoval, že žalobkyně nesprávně určila rozdíl mezi jmenovitou hodnotou postupované pohledávky a cenou za postoupení, a měla tak z daňově účinných nákladů vyloučit o 13 804,61 Kč více. Správce daně dále zdůraznil, že ze smlouvy o postoupení pohledávky ze dne 23. listopadu 2011 není patrná výše úplaty za jednotlivé pohledávky (neuhrazená cena díla, úroky z prodlení), a nelze proto dovodit, zda se rozdíl mezi hodnotou postupovaných pohledávek a jejich cenou při postoupení vztahuje právě k úrokům z prodlení. Pohledávka žalobkyně z titulu úroků z prodlení dle názoru správce daně zanikla v průběhu posuzovaného zdaňovacího období – ke dni jejího postoupení, což vylučuje, aby si o ni žalobkyně snížila výsledek hospodaření. Výnos žalobkyně z nároku na úrok z prodlení z titulu uplatnění jejího práva jako věřitele, je právě z důvodu postoupení pohledávky zdanitelným výnosem.

[6] Žalobkyně ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění uvedla, že smlouvy o postoupení pohledávky ze dne 5. prosince 2011 měl správce daně v průběhu daňové kontroly k dispozici, neboť byly připevněny k jedné z faktur. Tuto skutečnost žalobkyně dokládala čestným prohlášením svého jednatele a dalších dvou osob. Také navrhla prokázat stáří smluv ze dne 5. prosince 2011, a to znaleckým posudkem a dotazem na společnost ABV CENTRUM a.s.

[7] Správce daně se žalobkyní dne 1. června 2015 projednal zprávu o daňové kontrole. Konstatoval, že žalobkyně nedoložila žádné důkazní prostředky, které by změnily výsledky kontrolního zjištění. Opět zdůraznil, že jak oznámení o postoupení pohledávky tak faktura i účetnictví žalobkyně uvádějí jako datum postoupení pohledávky den 23. prosince 2011, což odpovídá dříve předložené smlouvě, kterou byly převedeny společně pohledávky na jistinu i na úroky z prodlení.

[8] Dodatečným platebním výměrem č. j. 1264699/15/3309-51523-700447 ze dne 10. června 2015 správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 ve výši 136 800 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 27 360 Kč.

[9] Žalobkyně podala proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání. Rozhodnutím označeným v záhlaví žalovaný změnil výrok dodatečného platebního výměru tak, že odkaz na § 139 odst. 1 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, nahradil odkazem na § 143 odst. 1 a 3 a § 147 tohoto zákona; ve zbytku napadené rozhodnutí potvrdil.

[10] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobkyně nesprávně stanovila jmenovitou hodnotu postupované pohledávky a částku 13 804,61 Kč zahrnula do nákladů ovlivňujících základ daně v rozporu se zákonem. Konstatoval též, že pohledávka žalobkyně z titulu úroků z prodlení zanikla k okamžiku jejího postoupení a žalobkyně si nemohla snížit výsledek hospodaření ani o tuto pohledávku jako celek, ani o rozdíl mezi její skutečnou hodnotou a postupní cenou. Obsahem závazku mezi žalobkyní a společností ABV CENTRUM a.s. nebyly úroky z prodlení, ale povinnost žalobkyně postoupit této společnosti svou pohledávku a jí korespondující povinnost společnosti ABV CENTRUM a.s. zaplatit sjednanou cenu. Zákon o daních z příjmů považuje postoupení pohledávky za její zánik (z pohledu postupitele). Smysl § 23 odst. 3 písm. b) bodu 1 zákona o daních z příjmů shledal krajský soud v tom, že brání dvojímu uplatnění výhody započtení nezaplacené výše úroků z prodlení, tedy na straně postupitele i postupníka.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[11] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu včas kasační stížnost, jíž se domáhala zrušení tohoto rozhodnutí i rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Stěžovatelka uplatnila jedinou kasační námitku, toliko ve vztahu k posouzení oprávněnosti snížení výsledku hospodaření o 706 612 Kč, resp. k interpreraci a aplikaci § 23 odst. 3 písm. b) bodu 1 zákona o daních z příjmů. Nezpochybnila tedy závěr krajského soudu stran ponechání částky 13 804,61 Kč v daňově účinných nákladech, ani jeho skutkové závěry k otázkám platnosti smluv o postoupení pohledávek.

[12] Podle stěžovatelky byla jakožto vlastník příslušenství pohledávky – úroků z prodlení – povinna příjem z těchto úroků zdanit až tehdy, budou-li úroky zaplaceny.

V rozporu s logikou zákona potom je, aby byla stěžovatelka povinna zahrnout do výnosů cenu za postoupenou pohledávku z titulu úroků z prodlení, když ji ještě neobdržela. Obsahem této pohledávky je stále úhrada úroků. Stěžovatelka nevidí důvod k tomu, aby nemohla rozdíl, o který výnosy z úroků převyšují cenu za postoupenou pohledávku, odečíst z hospodářského výsledku i v případě, že pohledávku postoupila a ještě za ni nedostala zaplaceno. Rozdíl mezi příjmy a výdaji se totiž oproti původně zákonem předpokládané situaci nezměnil. Stěžovatelka nesouhlasí s názorem krajského soudu, že by si společnost ABV CENTRUM a.s. (postupník) mohla snížit základ daně o nezaplacené úroky, neboť tyto úroky neměla zahrnuty ve svých výnosech. Názor krajského soudu nebrání uplatnění dvojího daňového zvýhodnění, ale naopak podporuje dvojí zdanění úroků, postupník by byl povinen zdanit zaplacené úroky jako příjem. Stěžovatelka v závěru zdůraznila nutnost vycházet nikoli pouze z textu zákona, ale především z jeho smyslu a účelu, jímž je v tomto případě nezatěžovat daňovou povinností výnos, který byla stěžovatelka povinna zaúčtovat, ale který ještě neobdržela. Krajský soud měl též zohlednit, že stěžovatelka si mohla snížit základ daně o celou výši postoupených úroků, avšak učinila tak pouze ve vztahu k rozdílu mezi výší úroků a cenou sjednanou za jejich postoupení, což je částka, kterou stěžovatelka nikdy neobdrží.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil, že obecně pohledávka jejím postoupením nezaniká, ovšem z pohledu zákona o daních z příjmů ano. Pohledávka, která stěžovatelce vznikla vůči společnosti ABV CENTRUM a.s., není pohledávkou z titulu úroků z prodlení, tu získala právě tato společnost. Stěžovatelce vznikla pohledávka vůči společnosti ABV CENTRUM a.s. na zaplacení ceny za postoupenou pohledávku, o niž si však nemůže snížit výsledek hospodaření. Je to právě výklad stěžovatelky, který popírá smysl předmětného ustanovení zákona o daních z příjmů. Postoupením pohledávky z úroků se změnila osoba věřitele, která může uplatnit snížení výsledků hospodaření o hodnotu těchto úroků. Stěžovatelka toto postavení k okamžiku uzavření smlouvy o postoupení pohledávky ztratila. Z těchto důvodů žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

[14] Nejvyšší správní soud zaslal vyjádření žalovaného na vědomí stěžovatelce, která nevyužila svého práva podat k němu repliku.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud předesílá, že v řízení o kasační stížnosti se (s jistými výjimkami) uplatňuje dispoziční zásada, která se projevuje tím, že napadené rozhodnutí krajského soudu se podrobí přezkumu pouze v rozsahu a z důvodů vymezených stěžovatelkou v kasační stížnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. V projednávané věci to především znamená, že Nejvyšší správní soud nebude posuzovat úvahy krajského soudu ohledně zahrnutí částky 13 804,61 Kč do nákladů podle § 24 zákona o daních z příjmů, neboť stěžovatelka tuto otázku z předmětu tohoto řízení výslovně vyloučila. Nejvyšší správní soud nebude hodnotit ani skutková zjištění žalovaného (především otázku dvou smluv o

postoupení pohledávky a dvou faktur na úroky z prodlení s odlišnými daty vystavení a splatnosti), která stěžovatelka v kasační stížnosti již nezpochybňovala.

[17] K posouzení tak zbývá pouze, zda byla stěžovatelka oprávněna snížit si základ daně o rozdíl mezi jmenovitou hodnotou pohledávky z titulu úroků z prodlení za společností SM REALITY s.r.o. a cenou, za niž tuto pohledávku postoupila společnosti ABV CENTRUM a.s. V tomto směru je však třeba upozornit na (stěžovatelkou nezpochybněný) závěr žalovaného, že ve smlouvě o postoupení pohledávky ze dne 23. prosince 2011 není cena za postoupení rozdělena mezi pohledávku za jistinou a pohledávku za úroky z prodlení, a není tedy zřejmé, zda je onen rozdíl přičitatelný zrovna k pohledávce z titulu úroků z prodlení. Již tato okolnost proto brání započtení vzniklého rozdílu právě na pohledávku z úroku z prodlení. Nejvyšší správní soud nicméně považuje za vhodné posoudit též otázku, zda by byla stěžovatelka oprávněna snížit si základ daně o vzniklý rozdíl, pokud by se jednoznačně vztahoval k úrokům z prodlení, a to proto, že právě kolem této otázky se po celou dobu řízení točila argumentace stěžovatelky, žalovaného a v reakci na ně i krajského soudu.

[18] *Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období* (§ 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Jelikož stěžovatelka vede účetnictví, zjišťuje se u ní základ daně z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta; § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů). „*Výsledek hospodaření tak slouží jako výchozí údaj pro zjištění základu daně, nelze jej nicméně se základem daně ztotožnit. Pro účely přesného stanovení základu daně se totiž výsledek hospodaření upravuje, tj. snižuje nebo zvyšuje, podle § 23 zákona o daních z příjmů. Stanovený základ daně se tak nemusí shodovat s výsledkem hospodaření daňového subjektu. Je proto třeba důsledně rozlišovat mezi výsledkem hospodaření, který tvoří podklad pro zjištění základu daně, a samotným základem daně, který je zjištěn po úpravě hospodářského výsledku. Teprve ze zjištěného základu daně se odvozuje daňová povinnost daňového subjektu*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. ledna 2011, č. j. 5 Afs 101/2009 - 65, č. 2263/2011 Sb. NSS).

[19] Ačkoli zásadně platí, že předmětem daně podle zákona o daních z příjmů jsou výnosy ve smyslu účetních předpisů [§ 23 odst. 2 písm. a) a odst. 10 zákona o daních z příjmů], „*předpokladem pro to, aby se tento příjem (výnos) stal zdanitelným, tj. vstoupil do základu daně, skutečnost, že se jedná o příjem (výnos) naplňující definici ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. To znamená, že o zdanitelný příjem pro účely zákona o daních z příjmů se jedná pouze tehdy, pokud tento příjem (výnos) pochází z činnosti nebo z nakládání s majetkem. [...] nelze bez příslušné zákonné opory dovozovat, že zákon o daních z příjmů přebírá pojmy převzaté z účetní terminologie a už vůbec ne, že účetní výnos je bez dalšího příjmem pro účely zákona o daních z příjmů*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. ledna 2013, č. j. 5 Afs 56/2012 - 37).

[20] Nejvyšší správní soud v tomto směru upozorňuje na tzv. akruální princip ovládající účetnictví (srov. § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů), dle něhož se o nákladech a výnosech účtuje v tom účetním období, se kterým věcně a časově souvisejí, a to bez ohledu na skutečnost, kdy došlo k platbě, resp.

pohybu souvisejících peněžních prostředků. To znamená, „*že důsledky transakcí, či jiných ekonomických událostí jsou uznány v době, kdy nastaly, a nikoliv v okamžiku, kdy jsou za ně přijaty či vydány peníze (nebo jejich ekvivalent). K zaúčtování pak dochází za období, k němuž se tyto transakce vztahují*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. září 2007, č. j. 8 Afs 36/2005 - 79), a v tomto období musí být příslušný výnos zahrnut do základu daně. To je obecné pravidlo.

[21] Výjimku z tohoto pravidla obsahuje § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 zákona o daních z příjmů, podle něhož se výsledek hospodaření 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* [zákona o účetnictví] *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*** (zvýraznil Nejvyšší správní soud).

[22] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že při výkladu zákonného ustanovení nelze vycházet pouze z jeho textu, nýbrž je třeba ptát se, jaký je jeho smysl a účel. Jak uvedl Ústavní soud v nálezu ze dne 17. prosince 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97 (N 163/9 SbNU 399, vyhlášen pod č. 30/1998 Sb.), „*jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně, nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity.*“ V posuzovaném případě je však text vykládaného ustanovení jednoznačný a krajský soud jeho smysl a účel identifikoval správně.

[23] Je pravda, že obecně při postoupení pohledávky nedochází k jejímu zániku, nýbrž ke změně v osobě věřitele. Je však třeba si uvědomit, že původní věřitel (postupitel) v okamžiku postoupení pohledávky tento konkrétní závazkový vztah opouští, pročež by bylo nelogické, aby pro něj další osud pohledávky vyvolával jakékoli následky (s výjimkou ručení v případě úplatného převodu, viz § 527 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, respektive § 1885 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů). Daňový řád je navíc jako předpis veřejnoprávní vůči občanskému zákoníku *lex specialis* (srov. vztah mezi veřejným a soukromým právem vyložený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. září 2006, č. j. 2 As 50/2005 - 53, č. 1034/2007 Sb. NSS) a jeho odchylná ustanovení mají před obecnými normami soukromého práva přednost. Stanoví-li tedy daňový řád, že pro účely jeho konkrétního ustanovení je zánikem pohledávky i její postoupení, uplatní se daňové následky spojené se zánikem pohledávky i v případě postoupení pohledávky.

[24] V projednávané věci je nesporné, že stěžovatelka v rámci posuzovaného zdaňovacího období postoupila svou pohledávku včetně pohledávky z titulu úroků z prodlení za společností SM REALITY s.r.o. společnosti ABV CENTRUM a.s. smlouvou ze dne 23. prosince 2011; ještě téhož dne oznámila postoupení pohledávky dlužníkovi, společnosti SM REALITY s.r.o. Z pohledu § 23 odst. 3 písm. b) bodu 1 zákona o daních z příjmů tak tato pohledávka zanikla, stěžovatelka přestala být v jejím rámci věřitelem. V účetnictví stěžovatelky již tato pohledávka z titulu úroků z prodlení ke dni 31. prosince

2011 evidována nebyla (strana 11 zprávy o daňové kontrole, která odkazuje na inventuru účtu stěžovatelky č. 31110 „Odběratelé – tuzemsko“), zůstala pouze pohledávka stěžovatelky vůči společnosti ABV CENTRUM a.s. na zaplacení ceny za postoupení pohledávky. Účtovaný výnos z této pohledávky však není výnosem z úroků z prodlení. Obsahem závazku mezi stěžovatelkou a společností ABV CENTRUM a.s. byla povinnost stěžovatelky převést práva věřitele z pohledávky za společností SM REALITY s.r.o. na společnost ABV CENTRUM a.s. a jí korespondující povinnost společnosti ABV CENTRUM a.s. zaplatit stěžovatelce smluvenou cenu. Stěžovatelka tudíž nebyla oprávněna snížit si výsledek hospodaření o výši úroků z prodlení, jež byly příslušenstvím postupované pohledávky, a to ani o rozdíl mezi výší této pohledávky (včetně příslušenství) a sjednanou cenou za postoupení pohledávky, neboť na konci posuzovaného zdaňovacího období již ve výsledku hospodaření výnos z úroků z prodlení neměla.

[25] Krajský soud smysl a účel § 23 odst. 3 písm. b) bodu 1 zákona o daních z příjmů vyložil správně, pokud uvedl, že cílem tohoto ustanovení *„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 (zákon o daních z příjmů zde tedy – oproti obecnému pravidlu – upřednostňuje skutečné příjmy před zaúčtovanými výnosy). Na výnos z postoupené pohledávky (cenu, kterou je dle smlouvy o postoupení společnosti ABV CENTRUM a.s. povinna zaplatit) však § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 zákona o daních z příjmů nelze vztáhnout, neboť, jak již bylo řečeno, nejde o pohledávku z titulu úroků z prodlení. Nejvyšší správní soud musí nicméně opravit názor krajského soudu, že výhody snížení základu daně bude moci využít společnost ABV CENTRUM a.s. jako postupník a že uplatněním téže výhody na straně stěžovatelky by došlo k jejímu dvojímu využití, což je v rozporu se smyslem zákona o daních z příjmů. V základu daně společnosti ABV CENTRUM a.s. se totiž pohledávka nabytá postoupením neprojeví, neboť bude evidována pouze na rozvahových (nikoli výsledkových) účtech (MACHOVÁ, H. Postoupení pohledávek. *Daně a právo v praxi* 10/2009, s. 25 a násl.). K zaúčtování této pohledávky do výnosů dojde až ve chvíli splnění dluhu či jejího dalšího postoupení, přičemž pro společnost ABV CENTRUM a.s. bude pořizovací cena pohledávky zároveň daňově účinným nákladem [§ 24 odst. 2 písm. s) bod 2 zákona o daních z příjmů], předmětem daně v jejím případě tudíž bude pouze skutečný příjem z pohledávky (rozdíl mezi výší úhrady ze strany dlužníka či dalšího postupníka a cenou, kterou společnost ABV CENTRUM a.s. za pohledávku zaplatila). Ke dvojímu zdanění úroků z prodlení, jehož se obává stěžovatelka, proto nemůže dojít.

[26] Nejvyšší správní soud připomíná, že dle faktury přiložené k daňovému přiznání stěžovatelka uplatnila nárok na úroky z prodlení vůči společnosti SM REALITY s.r.o. až dne 20. prosince 2011 (den splatnosti faktury) a tedy až v tomto zdaňovacím období byla oprávněna si o tuto částku snížit základ daně podle § 23 odst. 3 písm. b) bodu 1 zákona o daních z příjmů. Jelikož tato pohledávka v témže zdaňovacím období (z pohledu stěžovatelky) postoupením zanikla, stěžovatelka o tuto možnost přišla. Nejvyšší správní soud v tomto směru zdůrazňuje, že stěžovatelka nebyla povinna si základ daně navýšit [jako by tomu bylo v případě, kdy by v předcházejícím zdaňovacím období možnost snížení základu daně využila – srov. § 23 odst. 2 písm. a) bod 6 zákona o daních z příjmů], ale zároveň nebyla oprávněna si jej snížit. Nutno podotknout, že postup stěžovatelky byl

poněkud nelogický, neboť nárok na úroky z prodlení vůči společnosti SM REALITY s.r.o. uplatnila bezprostředně před tím, než svou pohledávku postoupila na společnost ABV CENTRUM a.s. Pokud by fakturu na úroky z prodlení nevystavila, nebyla by povinna výnos z úroků zaúčtovat a nyní řešená situace by vůbec nenastala. Úroky z prodlení by jako příslušenství pohledávky z titulu nezaplacené ceny za provedení díla přešly na společnost ABV CENTRUM a.s. (§ 524 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů) bez ohledu na to, zda stěžovatelka nárok na ně dříve uplatnila a zaúčtovala, a zda by byly ve smlouvě o postoupení pohledávky výslovně zmíněny (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. září 2006, sp. zn. 32 Odo 473/2005). Zaúčtovat výnos z uplatněného nároku na úroky z prodlení a po pár dnech jej v důsledku postoupení pohledávky z účetnictví vyřadit se zdá poněkud zbytečné. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka a společnost ABV CENTRUM a.s. jsou personálně propojené (jednatel stěžovatelky byl předsedou představenstva společnosti ABV CENTRUM a.s. – srov. stranu 4 zprávy o daňové kontrole), potom vyvstává otázka, zda motivem jednání stěžovatelky nebyla snaha o daňovou optimalizaci, která však již vybočila ze zákonných mezí.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, pročež ji ve smyslu § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[28] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti, a náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 14. června 2018

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu