

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Jitky Zavřelové a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **CASPER UNION s.r.o.,** se sídlem Olivova 948/6, Praha 1, IČ: 248 30 801 (jako právní nástupce CASPER Consumer Finance a.s., se sídlem Šafránkova 1238/1, Praha 5, IČ: 251 03 768), zastoupená Mgr. Bc. Janem Spáčilem, LL.M., advokátem, se sídlem Italská 2581/67, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 2. 2017, čj. 7656/17/5200-11434-701858, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 6. 2020, čj. 6 Af 23/2017-73,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši **4 114 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám jejího zástupce Mgr. et Bc. Jana Spáčila, LL.M., advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Předmětem nynější věci je otázka stanovení základu daně z příjmů v případě postoupení pohledávky ze smluvních sankcí, která byla v minulém zdaňovacím období položkou snižující základ daně. Mezi účastníky řízení je sporný zejména výklad § 23 odst. 3 písm. a) bodů 2 a 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o daních z příjmů“).

[2] Právní předchůdkyně žalobkyně, společnost CASPER Consumer Finance a.s. (dále však označována pro přehlednost jen jako žalobkyně) podala dne 1. 11. 2013 dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010, ve kterém oproti řádnému daňovému přiznání snížila daňový základ o částku

53 300 920,89 Kč a daň o částku 15 492 90 Kč. Snížení daňového základu a daně zdůvodnila mimo jiné tím, že v řádném daňovém přiznání tvrdila nesprávně základ daně u postoupených pohledávek ze smluvních sankcí, které byly položkou snižující základ daně v předchozích obdobích. Konkrétně uvedla, že v období předcházejícím roku 2010 jí vznikly pohledávky ze smluvních sankcí v celkové hodnotě 61 259 248,07 Kč. Tyto pohledávky zaúčtovala do výnosů a v souladu s § 23 odst. 3 písm. b) bodem 1 zákona o daních z příjmů o jejich hodnotu snížila základ daně. V roce 2010 tyto pohledávky postoupila za příjem ve výši 7 958 327,18 Kč. V reakci na to v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 v souladu s § 23 odst. 3 písm. a) bodem 2 ve spojení s § 24 odst. 2 písm. s) zákona o daních z příjmů zvýšila základ daně na ř. 40 o částku 53 300 920,89 Kč, která se rovnala ztrátě z postoupení pohledávek představující daňově neúčinný náklad. Dále žalobkyně v souladu s § 23 odst. 3 písm. a) bodem 6 téhož zákona zvýšila základ daně také na ř. 30 řádného daňového přiznání, a to o celou částku nominální hodnoty postoupených pohledávek, tedy o 61 259 248,07 Kč. Žalobkyně dodatečně shledala, že tento postup nebyl správný. Byla přesvědčena, že základ daně na ř. 30 měla zvýšit pouze o částku 7 958 327,18 Kč představující příjem z postoupení pohledávek, neboť o zbývající částku (ztrátu z postoupení pohledávek) již základ daně zvýšila na ř. 40 řádného daňového přiznání. Tímto způsobem proto snížila základ daně z příjmů v dodatečném daňovém přiznání.

[3] Finanční úřad pro hlavní město Prahu jako správce daně následně zahájil postup k odstranění pochybností vzhledem k rozdílům oproti původním částkám. Dne 10. 12. 2014 pak byla v dané věci zahájena daňová kontrola. Ta byla ukončena vydáním zprávy o daňové kontrole čj. 5303840/15/2005-61564-107177. Správce daně v ní mimo jiné konstatoval, že vzhledem k podobnosti právní úpravy i předložených důkazních prostředků v rámci zdaňovacích období let 2009 a 2010, je třeba ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2010, v souladu s ustanovením § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále „daňový řád“), zjištěné skutečnosti posuzovat shodně se závěry učiněnými žalovaným v rozhodnutí ze dne 17. 12. 2014, čj. 33520/14/5200-11434-701858 (pozn. NSS: v dané věci bylo posuzováno zdaňovací období roku 2009). Správce daně proto uznal jako částečně oprávněné ty úpravy základu daně provedené žalobkyní v daňovém přiznání, které se týkaly odepsaných pohledávek ze smluvních sankcí, jež byly položkou snižující základ daně v předchozích zdaňovacích obdobích, a odepsaných pohledávek ze smluvních sankcí, jež byly zaúčtovány do výnosů ve zdaňovacím období roku 2010. Dále správce daně uvedl, že žalobkyně postupovala v řádném daňovém přiznání správně, pokud aplikací předmětných ustanovení zákona o daních z příjmů částky 61 259 248,07 Kč a 53 300 920,89 Kč vyloučil na ř. 30, resp. ř. 40 daňového přiznání. Rovněž pak dle správce daně postupoval správně při tvorbě řádného daňového přiznání na ř. 111, neboť správně částku 18 335 092,37 vyloučil na ř. 40. Správce daně tak zvýšil daňový základ vykázaný v dodatečném daňovém přiznání o 71 636 013 Kč a stanovil žalobkyni daň z příjmů právnických osob ve výši 59 653 075 Kč.

[4] Dne 12. 8. 2015 vydal správce daně dodatečný platební výměr čj. 5584864/15/2005-53522-110451, jímž byla nově stanovena celková daňová povinnost žalobce ve výši 59 653 075 Kč, doměřená daň byla snížena o 1 881 950 Kč. V odůvodnění správce daně odkázal na ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu, dle kterého se za odůvodnění tohoto rozhodnutí považuje zpráva o daňové kontrole.

[5] Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Pokud jde o postoupené pohledávky ze smluvních sankcí, kterými žalobkyně v minulosti snižovala základ daně, žalovaný stejně jako správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně měla podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 zvýšit základ daně na ř. 30 daňového přiznání o celou nominální hodnotu postoupených pohledávek (61 259 248,07 Kč), nikoliv pouze o skutečně přijaté plnění z postoupení pohledávek (7 958 327,18 Kč).

[6] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou u městského soudu. Městský soud na rozdíl od správních orgánů dospěl k závěru, že žalobkyně měla základ daně dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 zvýšit pouze o skutečně přijaté plnění z postoupení (7 958 327,18 Kč), nikoliv o celkovou nominální hodnotu pohledávek (61 259 248,07 Kč). Rozhodnutí žalovaného proto zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[7] Žalovaný (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Předně napadá rozsudek městského soudu pro nepřezkoumatelnost z důvodu nesrozumitelnosti, neboť je vnitřně nekonzistentní. Městský soud v případě postoupených pohledávek ze smluvních sankcí, kterými žalobkyně v minulosti nesnižovala základ daně, schválil zaúčtování pohledávek do výnosů v celkové jmenovité hodnotě (21 675 710,19 Kč) a současně též zvýšení výsledku hospodaření dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů o ztrátu z postoupení pohledávek (tj. o 18 335 092,37 Kč, neboť příjem z postoupení činil 3 340 617,82 Kč). Obdobně ale stěžovatel postupoval také v případě postoupených pohledávek ze smluvních sankcí, kterými žalobkyně v minulosti snižovala základ daně. V tomto případě však městský soud postup stěžovatele považoval za nesprávný. Neexistuje racionální důvod, aby se u těchto takřka totožných případů (postoupení pohledávek ze smluvních sankcí, které byly položkou snižující základ daně v předchozích zdaňovacích obdobích, a pohledávek, které byly zaúčtovány do výnosů v konkrétním zdaňovacím období) mělo postupovat odlišně.

[8] V této souvislosti stěžovatel městskému soudu vytýká, že sice shrnul historický vývoj § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 zákona o daních z příjmů, avšak opomněl komplexně zhodnotit smysl klíčové změny uvedeného ustanovení provedené zákonem č. 438/2003 Sb. Stěžejním smyslem této novely bylo dle stěžovatele narovnat podmínky pro postoupení běžných pohledávek a pohledávek ze smluvních sankcí, přičemž právě tuto důležitou skutečnost městský soud pominul. Další novely (zákony č. 669/2004 Sb. a 545/2005 Sb.) zákonnou úpravu již jen zpřesňovaly při zachování nosné myšlenky zákona č. 438/2003 Sb. Spojení „o stejnou částku“ míří na numerickou totožnost, jelikož městským soudem uváděná totožnost titulu, který vedl k navýšení výsledku hospodaření, byla vyjádřena již slovním spojením „o částku této pohledávky“, tj. před novelou provedenou zákonem č. 545/2005 Sb. Má-li pak jít o „stejnou částku“ smluvní sankce, může se jednat pouze o prominutí této pohledávky. Nemůže se jednat o postoupení pohledávky ze smluvních sankcí, neboť výnos z postoupení nelze pro dané účely ztotožňovat s výnosem ze smluvní sankce.

[9] Stěžovatel tak trvá na tom, že žalobkyně byla povinna dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 zákona o daních z příjmů zvýšit základ daně na ř. 30 daňového přiznání o celou

nominální hodnotu postoupených pohledávek, tedy o částku 61 259 248,07 Kč. Podotýká, že žalobkyně v předchozích zdaňovacích obdobích postoupené pohledávky nejprve „oddanila“ postupem podle § 23 odst. 3 písm. b) bodu 1 zákona o daních z příjmů ve výši 61 259 248,07 Kč tedy ve výši jejich celkové nominální hodnoty. Pohledávky tedy nebyly předmětem zdanění. Při postoupení pohledávek bylo proto třeba nejprve aplikovat § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 zákona o daních z příjmů a tímto postupem „vrátit“ celou jmenovitou hodnotu pohledávek ve výši 61 259 248,07 Kč do zdanění. Až po tomto kroku bylo možné postupovat dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 ve spojení s § 24 odst. 2 písm. s) zákona o daních z příjmů, tedy uznat jako daňově účinný náklad jmenovitou hodnotu pohledávek do výše příjmu plynoucího z jejich postoupení (7 958 327,18 Kč), a zvýšit základ daně na ř. 40 o ztrátu z postoupení pohledávek (53 300 920,89 Kč) představující daňově neúčinný náklad. Městský soud tak nesprávně posoudil právní otázku.

[10] Stěžovatel konstatuje, že zvýšení základu daně podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 zákona o daních z příjmů je dle zákona vyloučeno jen v případě, že již byl podle bodu 2 zvýšen o „stejnou částku“. Tato situace však nemůže v případě úplatného postoupení pohledávky nikdy nastat. Základ daně podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů nebude nikdy zvyšován o stejnou částku, jako je celá jmenovitá hodnota postoupené pohledávky, neboť náklad vzniklý při postoupení se vylučuje v rozsahu převyšujícím výnos z postoupení. Uvedená interpretace dle stěžovatele odpovídá jazykovému, systematickému i teleologickému výkladu daného ustanovení a lze ji dovodit také z důvodové zprávy k novele zákona o daních z příjmů provedené zákonem č. 545/2005 Sb.

[11] Stěžovatel je přesvědčen, že jeho výklad nezpůsobuje dvojí zdanění. Pokud si postupník nakoupí pohledávku ze smluvních sankcí, bude tento nákup stejně jako u jiných pohledávek účtován rozvahově, nikoliv výsledkově. Na rozdíl od postupitele se tedy v případě postupníka neuplatní snížení základu daně dle § 23 odst. 3 písm. b) bodu 1 zákona o daních z příjmů. Pohledávka se u postupníka oceňuje pořizovací cenou. Pouze úhrada dlužníka nad tuto pořizovací cenu je u postupníka dle účetních předpisů účtována do výnosů a jen tato částka je zdaňována.

[12] V závěru kasační stížnosti se stěžovatel vyjadřuje k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2020, čj. 10 Afs 171/2019-51, z nějž městský soud v napadeném rozsudku vyšel, neboť se jedná o skutkově i právně totožnou věc stejné žalobkyně, kde bylo posuzováno zdaňovací období roku 2009 (viz pozn. NSS v bodě [3] výše). Uvedenému rozsudku stěžovatel vytýká, že se v něm Nejvyšší správní soud nezabýval komplexním zhodnocením smyslu klíčové změny provedené zákonem č. 438/2003 Sb. ani požadavky praxe. Neposuzoval námitku, že výsledný kumulativní dopad na základ daně musí být ve všech případech stejný. Ani se nevyjádřil k argumentaci stěžovatele, že aby bylo vůbec možné v daném případě aplikovat § 24 odst. 2 písm. s) zákona o daních z příjmů a z hlediska daňového uznat jmenovitou hodnotu daných 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 zákona o daních z příjmů tak, aby došlo pro daňové účely ke znegování dříve „oddaněné“ částky výnosu plynoucího z uplatnění smluvní sankce. Dikce § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů totiž nedává prostor pro dodanění jiné než jmenovité hodnoty pohledávky. Nejvyšší správní soud se doposud nevyjádřil ani k nedůvodným rozdílům při zdaňování postoupených pohledávek

ze smluvních sankcí, které jsou patrny ze situace posuzované v rozsudku NSS ze dne 14. 6. 2018, čj. 6 Afs 97/2018-24, a ze situace posuzované městským soudem v napadeném rozsudku.

[13] Nakonec stěžovatel rozsudku vytýká, že Nejvyšší správní soud argumentoval pouze za využití jazykového výkladu, aniž se zabýval smyslem a účelem § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 zákona o daních z příjmů. Stejně tak stěžovatel namítá, že Nejvyšší správní soud a stejně i městský soud v nyní napadeném rozsudku vyšly pouze z částí textu důvodových zpráv, aniž komplexně hodnotily smysl a dopady provedených změn, jak je zamýšlel zákonodárce.

[14] S ohledem na vše výše uvedené má stěžovatel za to, že danou problematiku posoudil Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 10 Afs 171/2019-51 nesprávně, proto je na místě změna právního názoru postupem dle § 17 odst. 1 s. ř. s. Závěrem navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[15] Žalobkyně v obsáhlém vyjádření předně obhajuje aplikovatelnost závěrů vyslovených v rozsudku čj. 10 Afs 171/2019-51 i na nyní projednávanou věc, přičemž poukazuje na skutkovou a právní totožnost obou případů. Upozorňuje, že právní názor vyslovený v posledně citovaném rozsudku je závazný i pro Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci a lze jej případně překonat pouze rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu či rozhodnutími precedenčně nadřazených soudních orgánů. Dle žalobkyně však v nyní projednávané věci není dán důvod pro její postoupení k rozhodnutí rozšířenému senátu, neboť stěžovatel neuvedl žádné nové důvody, které by mohly vést ke změně právního názoru formulovaného v rozsudku čj. 10 Afs 171/2019-51.

[16] Dále se žalobkyně vyjadřuje konkrétně k některým kasačním námitkám. Námitku neposouzení smyslu klíčové novely považuje za nepřípustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatel neuplatnil v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohl, a poprvé ji vznesl až v kasační stížnosti. K tomu odkázala na rozsudek ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006-155. Nadto žalobkyně uvedla, že městský soud se smyslem novely provedené zákonem č. 438/2003 Sb. zabýval, jak plyne z jeho závěrů v bodu 42 napadeného rozsudku. K tomu žalobkyně dodala, že daná změna nesměřovala k narovnání podmínek běžných a sankčních pohledávek, jak nesprávně uvádí stěžovatel, neboť pro běžné a sankční pohledávky nadále platí odlišný režim. Pokud tak pohledávka zaniká jiným způsobem než jejím uhrazením, je daňové posouzení sankční pohledávky odlišné od pohledávky běžné.

[17] Námitku nedůvodných rozdílů mezi srovnatelnými režimy žalobkyně považuje za nedůvodnou, neboť se s ní již vypořádal jak městský soud v bodě 59 napadeného rozsudku, tak i Nejvyšší správní soud v bodě 32 rozsudku čj. 10 Afs 171/2019-51. Není tedy pravdou, že by nebyla předmětem přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu, jak tvrdí stěžovatel. K námitce nesprávného posouzení právní otázky [výklad § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 zákona o daních z příjmů] žalobkyně uvádí, že byla v témže rozsahu stěžovatelem již namítána v kasační stížnosti ve věci sp. zn. 10 Afs 171/2019. Jelikož ji nyní nerozšířil o žádnou novou argumentaci, má žalobkyně za to, že již byla v uvedené věci také vypořádána.

[18] Dle žalobkyně tedy nejsou splněny podmínky pro postoupení nyní projednávané věci rozšířenému senátu. Ve zbytku se žalobkyně ztotožňuje s rozsudkem městského soudu, a proto navrhuje zamítnutí kasační stížnost.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

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

[20] Jádrem sporu je otázka stanovení základu daně z příjmů v případě postoupení pohledávek ze smluvních sankcí, které byly v předchozích zdaňovacích obdobích položkami snižujícími základ daně.

[21] Nejvyšší správní soud předesílá, že skutkově i právně totožnou věcí se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku čj. 10 Afs 171/2019-51. V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od právního názoru zaujatého v uvedeném rozsudku odchýlit. Protože rozsudek městského soudu, který byl přezkoumáván v daném rozsudku, a nyní napadený rozsudek stojí na týchž právních závěrech a dosti podobné jsou i kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje na veškeré závěry Nejvyššího správního soudu, které zazněly v rozsudku čj. 10 Afs 171/2019-51. V tomto rozsudku pak Nejvyšší správní soud opakuje pouze ty nejzásadnější argumenty vyvracející kasační námitky stěžovatele (k tomuto postupu např. rozsudek NSS ze dne 1. 10. 2020, čj. 8 Azs 78/2020-29, bod 7) a jen stručně doplňuje další dílčí úvahy na podporu již učiněných závěrů.

[22] K námitce stěžovatele týkající se údajné nepřezkoumatelnosti a nesrozumitelnosti napadeného rozsudku městského soudu z důvodu jeho vnitřní nekonzistentnosti (viz bod [7] výše), kterou je třeba se zabývat nejdříve, Nejvyšší správní soud, shodně s bodem 32 rozsudku čj. 10 Afs 171/2019-51, uvádí, že městský soud v bodech 55 až 61 napadeného rozsudku přesvědčivě vysvětlil, proč je nezbytné přistupovat k pohledávkám ze smluvních sankcí, které byly zaúčtovány do výnosů v témže zdaňovacím období, ve kterém byly postoupeny, odlišně. Toto rozdílné zacházení dle městského soudu vyplývá z jasného znění zákona. Ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bodu 1 zákona o daních z příjmů dle městského soudu stanoví, že výsledek hospodaření nelze snížit, pokud pohledávky vznikly a byly postoupeny v témže zdaňovacím období. Městský soud tedy podrobně zdůvodnil, proč se postup u těchto pohledávek liší. Tímto důvodem je výslovné znění zákona. Městský soud se vypořádal jak s postupnými změnami § 23 odst. 3 písm. b) bodu 1 zákona o daních z příjmů, provedenými zákony č. 669/2004 Sb. a č. 545/2005 Sb., tak s argumentací žalobkyně zápisy z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců České republiky (dále „Koordinační výbor“) z 22. 9. 2004. Námitka stěžovatele o nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu pro nesrozumitelnost proto není důvodná.

[23] Ohledně námitky, že městský soud neposoudil komplexně smysl klíčové novely provedené zákonem č. 438/2003 Sb. (viz bod [8] výše), zdejší soud předně pouze stručně konstatuje, že se nejedná o námitku nepřípustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., jak se domnívá žalobkyně. Zákaz uvádět v řízení o kasační stížnosti nové právní důvody, které nebyly uplatněny v řízení před městským soudem, totiž dopadá pouze na takového stěžovatele, který byl v řízení před krajským soudem žalobcem. Stěžovatelka jako žalovaný

správní orgán, který podává kasační stížnost, může argumentovat jakýmikoli právními důvody, a to bez ohledu na to, jakou procesní obranu uplatnil ve vyjádření k žalobě a zda takové vyjádření vůbec podal (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2008, čj. 1 Ans 5/2008-104). Shodný závěr ostatně plyne i z žalobkyní uvedeného rozsudku čj. 8 Afs 48/2006-155.

[24] Námitka však není důvodná, neboť městský soud se smyslem a účelem § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 zákona o daních z příjmů, a to od jeho zakotvení do zákona o daních z příjmů zákonem č. 492/2000 Sb. a dále ve světle jeho postupných novelizací, tj. včetně první novely provedené zákonem č. 438/2003 Sb., podrobně zabýval v bodech 36 až 42 napadeného rozsudku. Primárně poukázal na prvotní důvod této právní úpravy plynoucí z důvodové zprávy k zákonu č. 492/2000 Sb., kterým bylo zachovat u sankčních pohledávek režim účtování o skutečně přijatých platbách, který byl proto zakotven přímo do zákona o daních z příjmů. Městský soud následně vyšel z toho, co je smyslem souvisejícího § 23 odst. 3 písm. b) bodu 1 zákona o daních z příjmů, umožňujícího snížení výsledku hospodaření o neuhrazené sankční pohledávky, a sice že tyto pohledávky mají do základu daně vstoupit až s jejich úhradou v následujícím období. Tím dal podle městského soudu zákonodárce najevo, že úhradu těchto pohledávek nelze vyloučit, ale je značně nejistá. Městský soud v této souvislosti odkázal také na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 6 Afs 97/2018-24, ve kterém bylo vysvětleno, že touto právní úpravou se brání tomu, aby daňové subjekty s ohledem na akruální princip účetnictví tížila daňová povinnost ve vztahu k úrokům z prodlení, které daňové subjekty reálně neobdržely. Zákon o daních z příjmů tedy u sankčních pohledávek upřednostňuje skutečné příjmy před zaúčtovanými výnosy. Městský soud následně dospěl k závěru, že z postupných novelizací § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 zákona o daních z příjmů „[n]*evyplývá, 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.*“ Tento závěr aproboval i Nejvyšší správní soud v bodech 26 až 31 rozsudku čj. 10 Afs 171/2019-51. Krom vývoje právní úpravy se zabýval také vztahem § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 a bodu 6 zákona o daních z příjmů a uvedl, že „[z]*výšení hospodářského výsledku podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů má tedy logicky přednost před jeho zvýšením podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 téhož zákona. Také ze systematického hlediska lze na základě řazení těchto ustanovení dovodit, že bod 2 má aplikační přednost před bodem 6. Zvýšení hospodářského výsledku podle bodu 6 je tedy vyloučeno v rozsahu, v jakém již byl hospodářský výsledek zvýšen podle bodu 2. Teze stěžovatele, že je třeba nejprve „dodanit“ pohledávky, resp. zvýšit výsledek hospodaření o celou jmenovitou hodnotu pohledávky podle bodu 6, a teprve poté lze přistoupit ke zvýšení o neúčinný náklad podle bodu 2, nemá oporu v jazykovém znění zákona ani jeho systematickém uspořádání.*“ V nyní projednávané věci osmý senát neshledal důvody se od tohoto závěru odchýlit, a to i proto, že stěžovatel nesnesl žádné nové důvody, jež by učiněný závěr zpochybňovaly, a s nimiž se městský soud a Nejvyšší správní soud nevypořádaly.

[25] K tomu lze doplnit, že pokud by zákonodárce uvedenou novelou zamýšlel narovnat podmínky pro postoupení běžných pohledávek a pohledávek ze smluvních sankcí, jak se domnívá stěžovatel, učinil by tak podle Nejvyššího správního soudu jiným, jednodušším způsobem, totiž zrušením výjimky z tzv. akruálního principu účetnictví zavedené právě

pro pohledávky ze smluvních sankcí (smluvní pokuty, úroky a poplatky z prodlení, penále, atd.) především v § 23 odst. 3 písm. b) bodu 1 a § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 zákona o daních z příjmů. Bylo by v rozporu s principem racionálního zákonodárce, pokud by koncepčně zavedl takovou výjimku spočívající v tom, že oproti obecnému pravidlu se upřednostňují skutečné příjmy před zaúčtovanými výnosy (viz např. rozsudek čj. 6 Afs 97/2018-24, bod 25), avšak formulací konkrétního zákonného ustanovení ji následně negoval či vyprázdnil. Zároveň ze znění zákona nelze dovodit výklad prosazovaný stěžovatelem, že by § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ve spojení s bodem 6 zákona o daních z příjmů dopadal pouze na situace, kdy je pohledávka postoupena bezúplatně (viz bod [10] výše). Naopak tato ustanovení zákona o daních z příjmů byla zavedena právě pro situace postoupení pohledávky, především za cenu nižší než je její jmenovitá hodnota. Na absurditu stěžovatelem zastávaného výkladu přiléhavě poukázala žalobkyně v předchozí věci a Nejvyšší správní soud k tomu v bodu 28 rozsudku čj. 10 Afs 171/2019-51, uvedl, že argumentace stěžovatele je *„příliš formalistická a vede k absurdním důsledkům, které žalobkyně trefně ilustrovala ve vyjádření ke kasační stížnosti na dvou praktických příkladech. V případě, že postupitel pohledávky ze smluvních sankcí v hodnotě 100 000 Kč postoupí bezúplatně, bude ztráta z postoupení činit 100 000 Kč. Ztráta tedy bude činit stejnou částku, jako je jmenovitá hodnota pohledávky. Postupitel bude v takovém případě povinen zvýšit hospodářský výsledek dle bodu 2 o částku 100 000 Kč. Současně však již nebude základ daně znovu zvyšovat o jmenovitou hodnotu pohledávky (100 000 Kč) dle bodu 6. Základ daně tak bude ve svém důsledku zvýšen o 100 000 Kč. Situace se diametrálně změní v případě, že postupitel pohledávky ze smluvních pokut v hodnotě 100 000 Kč postoupí za úplatu ve výši 1000 Kč. Ztráta z postoupení bude v tomto případě činit 99 000 Kč a o tuto částku se zvýší základ daně podle bodu 2. Podle výkladu stěžovatele by měl dále postupitel zvýšit základ daně o celou jmenovitou hodnotu pohledávky (100 000 Kč) dle bodu 6, jelikož výsledek hospodaření dle bodu 2 nebyl zvýšen o stejnou částku, jako je jmenovitá hodnota pohledávky. Základ daně bude v tomto případě zvýšen o 199 000 Kč. Základ daně u pohledávky ze smluvních sankcí v hodnotě 100 000 Kč postoupené za 1000 Kč bude oproti bezúplatnému postoupení takové pohledávky vyšší o 99 000 Kč. Výklad slovního spojení „o stejnou částku“ zastávaný stěžovatelem tedy ve skutkově obdobných situacích vede ke značným, neodůvodněným rozdílům.*“

[26] Stěžovatel má pravdu, že obecně výnos z postoupení nelze ztotožňovat s výnosem ze smluvní sankce [ve vztahu k § 23 odst. 3 písm. b) bodu 1 zákona o daních z příjmů viz rozsudek čj. 6 Afs 97/2018-24, body 24 a 25]. Nicméně pro účely § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 zákona o daních z příjmů zákonodárce uvedené výnosy v podstatě ztotožnil, resp. i pro výnosy z postoupení sankční pohledávky zavedl výjimku z akruálního principu a upřednostnil zdanění pouze skutečných příjmů stejně jako pro přijaté úhrady sankční pohledávky od původního dlužníka.

[27] Z výše uvedených důvodů neobstojí námitky stěžovatele, že městský soud nesprávně posoudil právní otázku výkladu § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 zákona o daních z příjmů (viz především bod [9] výše). Městský soud totiž dospěl ke správnému závěru, že dané ustanovení je nutno v části „[v]*ěřitel … je povinen o částku této pohledávky zvýšit výsledek hospodaření, pokud již nebyl o stejnou částku zvýšen podle bodu 2*“ vykládat tak, že žalobkyně byla povinna zvýšit výsledek hospodaření o částku (jmenovité hodnoty) pohledávky pouze v tom rozsahu, v němž nebyla již zvýšena podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů. Jinými slovy zvýšení výsledku hospodaření podle bodu

6 je vyloučeno v rozsahu, v jakém již byl zvýšen podle bodu 2. V opačném případě by byl výsledek hospodaření zvýšen o částku vyšší, než je jmenovitá hodnota pohledávky, tedy více než jednou (body 27 a 29 rozsudku čj. 10 Afs 171/2019-51). Konkrétně tak byla žalobkyně povinna zvýšit výsledek hospodaření pouze o částku 7 958 327,18 Kč odpovídající příjmu plynoucího z postoupení pohledávek (viz bod [2] výše).

[28] Stěžovatel je přesvědčen, že jeho výklad nezpůsobuje dvojí zdanění, neboť postupník zaplatí daň pouze z částky, o níž úhrada dlužníka či postupníka při jejím následném postoupení převýší pořizovací cenu, za kterou (původní) postupník postoupenou pohledávku nabyl (viz bod [11] výše). Tato argumentace však nemíří do podstaty věci, neboť způsob, jakým bude účtovat o postoupené pohledávce postupník je nevýznamný pro to, jak o ní má účtovat postupitel. Postupník bude o postoupené (nakoupené) pohledávce skutečně účtovat rozvahově, tak jako o každé jiné pohledávce a nebude na místě aplikace § 23 odst. 3 písm. b) s vazbou na § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 zákona o daních z příjmů, a to z prostého důvodu, že u postupníka tato pohledávka již nebude mít povahu pohledávky sankční. V tom se lze se stěžovatelem ztotožnit, a není o tom sporu. Tento dílčí závěr nicméně nemůže zpochybnit posouzení pro danou věc rozhodné otázky.

[29] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval kasačními námitkami směřujícími proti rozsudku čj. 10 Afs 171/2019-51 (viz body [12] a [13] výše). Stěžovateli nelze přisvědčit, že by se soud v uvedeném rozsudku nezabýval komplexním zhodnocením smyslu klíčové změny provedené zákonem č. 438/2003 Sb. Naopak změny daného ustanovení souhrnně hodnotí v návaznosti na předchozí hodnocení městského soudu v bodech 29 až 31 rozsudku. Stejně tak se implicitně (stěžovatel totiž v tehdy podané kasační stížnosti tuto námitku výslovně neuvedl) zabýval tím, že výsledný kumulativní dopad na základ daně musí být ve všech případech stejný. Nejvyšší správní soud v bodě 17 a násl. jasně a srozumitelně vysvětlil, s odkazem na závěry městského soudu v tehdy napadeném rozsudku, že zákon o daních z příjmu výslovně zavádí rozdílný režim pro postoupení pohledávek ze smluvních sankcí, které byly položkou snižující základ daně v předchozích zdaňovacích obdobích, a pohledávek, které byly zaúčtovány do výnosů v témže zdaňovacím období, ve kterém byly postoupeny. Nejedná se tak o nedůvodné rozdíly, jak tvrdí stěžovatel, ale rozdíly, které jsou důsledkem výslovné právní úpravy, jak potvrdil Nejvyšší správní soud s tím, že se nezabýval důvodností argumentace městského soudu týkající se postoupených pohledávek ze smluvních sankcí, kterými žalobkyně v minulosti nesnižovala základ daně (viz bod 32 rozsudku čj. 10 Afs 171/2019-51). Nejvyšší správní soud zde dodal, že městský soud v této části rozsudku stěžovatelově argumentaci vyhověl a tato konkrétní část odůvodnění není podkladem pro stěžovatelem napadený zrušující výrok rozsudku. Jakkoliv se tento odlišný režim může zdát nelogický (ovšem směrem k postoupeným pohledávkám ze smluvních sankcí, kterými žalobkyně v minulosti nesnižovala základ daně, tedy k pohledávkám, které byly zaúčtovány do výnosů v témže zdaňovacím období, ve kterém byly postoupeny), nemůže se touto otázkou ze shodných důvodů zabývat Nejvyšší správní soud ani v nyní projednávané věci. Městský soud v této části rozsudku také argumentaci stěžovatele vyhověl a tato konkrétní část odůvodnění není podkladem pro stěžovatelem napadený zrušující výrok rozsudku. Tím je také vysvětleno, proč se Nejvyšší správní soud věcně nezabýval (a nečiní to ani nyní) odlišným postupem v situaci, která byla řešena v rozsudku čj. 6 Afs 97/2018-24 (pohledávka ze smluvní sankce, která byla zaúčtována do výnosů v témže zdaňovacím období, ve kterém byla postoupena)

a v situaci, která je předmětem tohoto řízení (pohledávka ze smluvní sankce, která byla položkou snižující základ daně v předchozích zdaňovacích obdobích).

[30] Nejvyšší správní soud se v tehdy projednávané věci podrobně zabýval i námitkou stěžovatele, že je třeba nejdříve znegovat dříve „oddaněnou" částku. Konkrétně tak učinil v bodě 23 a násl. rozsudku a v bodě 26 dospěl k závěru, že „[t]*eze stěžovatele, že je třeba nejprve „dodanit" pohledávky, resp. zvýšit výsledek hospodaření o celou jmenovitou hodnotu pohledávky podle bodu 6, a teprve poté lze přistoupit ke zvýšení o neúčinný náklad podle bodu 2, nemá oporu v jazykovém znění zákona ani jeho systematickém uspořádání*". Z uvedeného též plyne, že se Nejvyšší správní soud neopřel pouze o jazykový výklad, jak namítá stěžovatel. Naopak aplikoval i výklad systematický (bod 26 rozsudku) a teleologický s ohledem na smysl a účel daných ustanovení zákona o daních z příjmů (body 30 a 31 rozsudku), přičemž shodně s městským soudem v tehdy i nyní napadeném rozsudku vyšel ze záměru zákonodárce zachyceného v důvodových zprávách. Jak bylo uvedeno již v předchozím bodu [29], Nejvyšší správní soud v rozsudku komplexně hodnotil smysl a dopad provedených změn, jak je zamýšlel zákonodárce.

[31] Stěžovatel dále namítá, že se Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 10 Afs 171/2019-51 výslovně nezabýval otázkou, zda musí být výsledný kumulativní dopad na základ daně vždy stejný, ať už je postupována pohledávka běžná či pohledávka sankční. Touto otázkou se v tehdejším rozsudku Nejvyšší správní soud skutečně nezabýval. V dané věci se však touto otázkou zabýval již městský soud v bodě 45 rozsudku, přičemž podobně jako dříve v bodě 41 rozsudku vysvětlil, jaká logika stojí za tím, že pohledávky se smluvních sankcí mají být zdaněny při úhradě. Poukázal současně na to, že u sankčních pohledávek není možné tvořit zákonné opravné položky. Tento argument stěžovatel zcela pomíjí. Platí totiž, že zatímco u běžných pohledávek lze v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, tvořit opravné položky, které ve výsledku snižují základ daně, v případě sankčních pohledávek je tato možnost uvedeným zákonem výslovně vyloučena (§ 2 odst. 2 poslední věta), což návazně vylučuje i daňově účinný odpis těchto pohledávek v souladu s § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů.

[32] Je pravdou, že se Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 10 Afs 171/2019-51 nezabýval požadavky praxe, jak byly zachyceny např. v zápisech z jednání Koordinačního výboru z 22. 9. 2004 a z 20. 10. 2004. Ostatně, ani nemohl, neboť stěžovatel tuto námitku v tehdejší kasační stížnosti nevznesl. S námitkou se však dostatečně vypořádal městský soud v tehdy (bod 57) i nyní (bod 60) napadeném rozsudku. Nejvyšší správní soud k tomuto vypořádání doplňuje, že městský soud se zápisy i jednání Koordinačního výboru zabýval k námitce žalobkyně, která se dovolávala zrušení rozhodnutí žalovaného také ohledně pohledávek ze smluvních sankcí, kterými žalobkyně v minulosti nesnižovala základ daně. V této části však městský soud žalobě nevyhověl a není proto předmětem tohoto kasačního řízení, jak již bylo uvedeno shora v bodě [29] tohoto rozsudku. Stěžovatel se pak těchto zápisů dovolává s tím, že v nich nebyla zpochybněna nutnost zdanění celé hodnoty sankční pohledávky při jejím postoupení v roce následujícím po jejím vzniku. To je sice pravda, ovšem neznamená to, že zápisy v tomto ohledu podchycují ustálenou správní praxi. O opaku, tedy o tom, že v praxi byla tato problematika od počátku spíše obtížně uchopitelná, svědčí překotné legislativní změny, které těmto zápisům předcházely i je následovaly. Z hlediska výkladu daných ustanovení zákona o daních z příjmu je proto stěžejní to, k jakým změnám došlo provedenými novelami a

podpůrně pak i záměr zákonodárce vyjádřený v důvodových zprávách. Z uvedeného městský soud i Nejvyšší správní soud vyšly a dospěly ke správným závěrům, jež jsou podrobně popsány v jejich rozsudcích a rozebrány i výše v tomto rozsudku.

[33] Ani námitky proti rozsudku čj. 10 Afs 171/2019-51 proto nejsou důvodné v tom směru, že by Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci dospěl k odlišným závěrům než v rozsudku čj. 10 Afs 171/2019-51 a musel věc postoupit rozšířenému senátu dle § 17 s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] S ohledem na vše výše uvedené proto Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[35] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a proto je povinen nahradit úspěšné žalobkyni náklady zastoupení ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby, tj. vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu], spolu s paušální náhradou hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, odměna za zastupování se tak zvyšuje o tuto daň ve výši 21 %. Výsledná částka činí 4 114 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 21. ledna 2021

Petr Mikeš
předseda senátu