



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **CASPER UNION s.r.o.**, se sídlem Olivova 948/6, Praha 1, zast. Mgr. et 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 17. 12. 2014, čj. 33520/14/5200-11434-701858, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 2. 5. 2019, čj. 10 Af 9/2015-73,

**t a k t o :**

- 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.

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Vymezení věci

[1] Předmětem nynější kauzy 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.

[2] Žalobkyně (resp. její právní předchůdkyně společnost CASPER Consumer Finance a.s.) podala dne 28. 12. 2012 dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009, ve kterém oproti řádnému daňovému přiznání

snížila daňový základ o částku 69 089 774 Kč a daň o částku 13 818 000 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 2009 jí vznikly pohledávky ze smluvních sankcí v celkové hodnotě 39 944 155,92 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 2009 tyto pohledávky postoupila za příjem ve výši 7 707 727,52 Kč. V reakci na to v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 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 řádku 40 o částku 32 236 428,40 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 řádku 30 řádného daňového přiznání, a to o celou nominální hodnotu postoupených pohledávek, tedy o 39 944 155,92 Kč. Žalobkyně dodatečně shledala, že tento postup nebyl správný. Byla přesvědčena, že základ daně na řádku 30 měla zvýšit pouze o částku 7 707 727,52 Kč představující příjem z postoupení pohledávek, neboť o zbývající částku (ztrátu z postoupení pohledávek) již základ daně zvýšila na řádku 40 řádného daňového přiznání. Tímto způsobem proto snížila základ daně z příjmů v dodatečném daňovém přiznání.

[3] Finanční úřad pro hlavní město Prahu nepovažoval snížení základu daně v dodatečném daňovém přiznání žalobkyně za oprávněné. Podle jeho názoru žalobkyně v souladu s § 23 odst. 3 písm. a) bodem 6 zákona o daních z příjmů v řádném daňovém přiznání správně zvýšila základ daně na řádku 30 o celou nominální hodnotu postoupených pohledávek, tedy o částku 39 944 155,92 Kč. Proto dne 17. 6. 2013 vystavil dodatečný platební výměr v částce 0 Kč.

[4] Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 12. 2014 změnil dodatečný platební výměr finančního úřadu ze dne 17. 6. 2013 tak, že doměřenou daň v částce 0 Kč snížil na částku minus 1 620 800 Kč. Žalovaný snížil základ daně a daň, avšak z jiných než výše uvedených důvodů, a to pouze v nepatrné části oproti tvrzení žalobkyně v dodatečném daňovém přiznání (kde žalobkyně daň snížila o částku 13 818 000 Kč). Pokud jde o postoupené pohledávky ze smluvních sankcí, kterými žalobkyně v minulosti snižovala základ daně, žalovaný stejně jako finanční úřad dospěl k závěru, že žalobkyně měla podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 zvýšit základ daně na řádku 30 daňového přiznání o celou nominální hodnotu postoupených pohledávek (39 944 155,92 Kč), nikoliv pouze o skutečně přijaté plnění z postoupení pohledávek (7 707 727,52 Kč).

[5] 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 (7 707 727,52 Kč), nikoliv o celkovou nominální hodnotu pohledávek (39 944 155,92 Kč). Rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2014 proto zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

## II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s. V ní trvá na tom, že žalobkyně byla povinna dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 zákona o daních z příjmů zvýšit základ daně na řádku 30 daňového přiznání o celou nominální hodnotu postoupených pohledávek, tedy o částku 39 944 155,92 Kč. Podotýká, že žalobkyně v předchozích zdaňovacích obdobích postoupené

pokračování

pohledávky nejprve „oddanila“ postupem podle § 23 odst. 3 písm. b) bodu 1 zákona o daních z příjmů ve výši 39 944 155,92 Kč. 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 39 944 155,92 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 jmenovitou hodnotu pohledávek do výše příjmu plynoucího z jejich postoupení (7 707 727,52 Kč), a zvýšit základ daně na řádku 40 o ztrátu z postoupení pohledávek (32 236 428 Kč) představující daňově neúčinný náklad.

[7] Stěžovatel konstatuje, že zvýšení základu daně podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 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 – náklad vzniklý při postoupení se vylučuje v rozsahu převyšujícím výnos z postoupení. Tento výklad lze dovést také z důvodové zprávy k novele zákona o daních z příjmů provedené zákonem č. 545/2005 Sb.

[8] 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.

[9] V závěru kasační stížnosti stěžovatel napadá rozsudek městského soudu pro nepřezkoumatelnost z důvodu nesrozumitelnosti. Podle stěžovatele je rozsudek 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 (33 051 672,71 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 27 312 020,34 Kč, neboť příjem z postoupení činil 5 739 652,37 Kč). Obdobně 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 správným neshledal. Neexistuje racionální důvod, aby se u těchto takřka totožných případů postupovalo odlišně.

[10] Žalobkyně se v obsáhlém vyjádření ztotožňuje s rozsudkem městského soudu a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

### III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přítom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] 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.

[14] Podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů platí, že *pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem*. Současně podle § 23 odst. 2 písm. a) téhož zákona *se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví [...]*.

[15] Pro zdanění pohledávek ze smluvních sankcí platí dle zákona o daních z příjmů specifický režim. Výsledek hospodaření se dále upraví (sníží či zvýší) podle příslušných ustanovení § 23 zákona o daních z příjmů, čímž dochází k jeho transformaci na základ daně.

[16] Podle § 23 odst. 3 písm. b) bodu 1 zákona o daních z příjmů se nejprve *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 zvláštního právního předpisu u poplatníka, který vede účetnictví, převyšují přijaté částky v tomto zdaňovacím období. Do tohoto rozdílu nelze zahrnout částky pohledávek z těchto sankcí, které zanikly v průběhu nebo k poslednímu dni zdaňovacího období. Za zaniklé pohledávky se pro účely tohoto ustanovení považuje i její postoupení*. V souladu s § 23 odst. 3 písm. a) bodem 6 zákona o daních z příjmů se takto snížený výsledek hospodaření zvýší *o přijaté úhrady smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů u věřitele, který vede účetnictví [...]*.

[17] Jak správně uvedl městský soud, tato ustanovení zajišťují, že se smluvní sankce zdaňují až při jejich úhradě. Zákon o daních z příjmů zde upřednostňuje skutečné příjmy před zaúčtovanými výnosy (srov. rozsudek ze dne 14. 6. 2018, čj. 6 Afs 97/2018-24, věc *PS Slovácko*, bod 25). Jedná se o odchylku od obecného pravidla, dle kterého se při zjištění základu daně vychází z účetního zachycení transakcí (srov. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů cit. v bodě [14]), při kterém se uplatní tzv. *akruální princip*. Náklady a výnosy jsou zachyceny v momentě, kdy skutečně nastaly, a nikoli až v okamžiku, kdy jsou za ně přijaty či vydány peníze či jejich ekvivalent (platba obvykle probíhá později) (viz rozsudek ze dne 25. 9. 2007, čj. 8 Afs 36/2005-79).

[18] Žalobkyně v nynější kauze zaúčtovala pohledávky ze smluvních sankcí v době jejich vzniku v souladu s příslušnými účetními předpisy do výnosů v celkové nominální hodnotě 39 944 155,92 Kč. Následně o celou hodnotu těchto pohledávek snížila výsledek hospodaření v souladu s § 23 odst. 3 písm. b) bodem 1 zákona o daních z příjmů. Mezi účastníky řízení je sporné, jak měla žalobkyně dále postupovat v případě, že neuhrazené pohledávky ze smluvních sankcí v mezidobí postoupila třetímu subjektu za částku 7 707 727,52 Kč.

[19] Žalobkyni vznikla v důsledku postoupení ztráta ve výši 32 236 428,40 Kč (částka, o kterou jmenovitá hodnota postoupené pohledávky převyšuje příjem plynoucí z postoupení). Žalobkyně i stěžovatel se shodují v tom, že ztráta z postoupení představuje podle § 24 odst. 2 písm. s) ve spojení s § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů daňově neúčinný náklad, o který se na řádku 40 daňového přiznání dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů zvýší výsledek hospodaření. Výsledek hospodaření bylo třeba nadto zvýšit také na řádku 30 daňového přiznání dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 zákona o daních z příjmů. Účastníci řízení se však rozcházejí v tom, zda měla žalobkyně výsledek hospodaření podle tohoto ustanovení

pokračování

zvýšit o celou jmenovitou hodnotu postoupených pohledávek (39 944 155,92 Kč), či pouze o hodnotu příjmu plynoucího žalobkyni z postoupení (7 707 727,52 Kč).

[20] Odlišné postoje účastníků řízení žalobkyně přehledně graficky znázornila ve vyjádření ke kasační stížnosti:

Právní názor zastávaný žalobcem			Právní názor zastávaný žalovaným		
§§	ZD* ↑↓	částka (v Kč)	§§	ZD* ↑↓	částka (v Kč)
§ 23 odst. 3 písm. b) bod 1	-	39 944 155,92	§ 23 odst. 3 písm. b) bod 1	-	39 944 155,92
výsledek hospodaření	+	7 707 727,52	výsledek hospodaření	+	7 707 727,52
§ 23 odst. 3 písm. a) bod 2	+	32 236 428,40	§ 23 odst. 3 písm. a) bod 2	+	32 236 428,40
§ 23 odst. 3 písm. a) bod 6	+	7 707 727,52	§ 23 odst. 3 písm. a) bod 6	+	39 944 155,92
ZD celkem	=	7 707 727,52	ZD celkem	=	39 944 155,92

\* základ daně

[21] Žalobkyně v závislosti na zvoleném výkladu při postoupení pohledávky ze smluvních sankcí odvede daň z příjmů buď z celé jmenovité hodnoty postoupené pohledávky, nebo pouze z příjmu plynoucího z postoupení pohledávky.

[22] Stěžovatel v kasační stížnosti upozorňuje na to, že žalobkyně postupem dle § 23 odst. 3 písm. b) bodu 1 zákona o daních z příjmů (snížením hospodářského výsledku o celou jmenovitou hodnotu pohledávek) „oddanila“ pohledávky ze smluvních sankcí. Podle jeho názoru proto bylo nezbytné nejprve vrátit celou jmenovitou hodnotu pohledávek do zdanění zvýšením základu daně podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 zákona o daních z příjmů. Teprve poté bylo možné zvýšit základ daně o ztrátu z postoupení (daňově neúčinný náklad) dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 téhož zákona.

[23] NSS s argumentací stěžovatele nesouhlasí. Jak správně uvedly žalobkyně i městský soud, tvrzení stěžovatele je v rozporu s jazykovým a systematickým výkladem příslušných ustanovení.

[24] Podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů konkrétně platí, že se výsledek hospodaření zvyšuje o *částky, které nelze podle tohoto zákona zahrnout do výdajů (nákladů)*.

[25] Ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 zákona o daních z příjmů současně stanoví, že se výsledek hospodaření zvyšuje o *přijaté úbrady smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů u věřitele, který vede účetnictví, pokud byly podle písmene b) bodu 1 položkou snižující výsledek hospodaření v předchozích zdaňovacích obdobích; přitom za přijetí úbrady se považuje i vzájemné započtení pohledávky a závazku podle zvláštního právního předpisu. **Věřitel, který vede účetnictví a postoupí pohledávku z těchto smluvních sankcí nebo u kterého pohledávka z těchto sankcí zanikne jiným způsobem než jejím uhrazením nebo splynutím práva s povinností u jedné osoby a její výše byla podle písmene b) bodu 1 položkou snižující výsledek hospodaření v předchozích zdaňovacích obdobích, je povinen o částku této pohledávky zvýšit výsledek hospodaření, pokud již nebyl***

**o stejnou částku zvýšen podle bodu 2.** *Obdobně to platí pro právního nástupce poplatníka zaniklého bez provedení likvidace (pozn. zvýraznění doplnil NSS).*

[26] Výsledek hospodaření podle doslovného jazykového znění § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 zákona o daních z příjmů je možné zvýšit jen tehdy, pokud již nebyl zvýšen o stejnou částku podle bodu 2. Zvýšení 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.

[27] Stěžovatel namítá, že zvýšení hospodářského výsledku podle bodu 6 o celou jmenovitou hodnotu pohledávky je vyloučeno jen tehdy, pokud již byl zvýšen podle bodu 2 o „stejnou částku“. Podle stěžovatele nemůže tato situace 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 – náklad vzniklý při postoupení se vylučuje v rozsahu převyšujícím výnos z postoupení.

[28] Argumentace stěžovatele je podle NSS 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.

[29] Závěry stěžovatele neodpovídají ani kontextu vývoje § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 zákona o daních z příjmů, který městský soud podrobně popsal v bodech 37 až 40 napadaného rozsudku včetně citací důvodových zpráv k novelám tohoto ustanovení. Poukázat lze zejména na novelu provedenou zákonem č. 669/2004 Sb., která do tohoto ustanovení dodala dovětek „*pokud již nebyl zvýšen podle bodu 2*“. Dle důvodové zprávy k této novele „*se jedná o legislativně technické zpřesnění, které jednoznačně zajišťuje, aby sankce ze závazkových vztahů, pokud jsou ubrazeny, a to včetně započtení, nebo zanikly jiným způsobem než jejich zaplacením (např. byly postoupeny, prominuty) zvyšovaly výsledek hospodaření jen jednou*“ (pozn. zvýraznění doplnil NSS). Záměrem této zpřesňující novely bylo zabránit dvojímu zdanění téže postoupené pohledávky ze smluvních sankcí - jak podle bodu 2, tak také podle bodu 6. V souladu s touto novelou tedy bylo logicky možné zvýšit výsledek

pokračování

hospodaření podle bodu 6 pouze o takovou část jmenovité hodnoty postoupené pohledávky, v jaké nebyl zvýšen podle bodu 2. V opačném případě by byl výsledek hospodaření zvýšen o částku vyšší, než je jmenovitá hodnota pohledávky, tedy více než jednou.

[30] Další zpřesnění učinila novela provedená zákonem č. 545/2005 Sb., která do daného ustanovení doplnila slovní spojení „o stejnou částku“, celý dovětek poté zněl „pokud již nebyl o stejnou částku zvýšen podle bodu 2“. Dle příslušné důvodové zprávy „se z důvodu odstranění pochybností výslovně stanoví, že se v případě povinnosti zvýšení výsledku hospodaření jedná o částku ve stejné výši, o jakou byl v předchozích zdaňovacích obdobích výsledek hospodaření snížen“. Smyslem tohoto zpřesnění bylo zjevně postavit najisto, že výsledek hospodaření je třeba vždy zvýšit o stejnou částku, o kterou byl dříve snížen, bez ohledu na to, zda v konkrétním případě ke zvýšení dojde dle bodu 2 či 6 (případně jejich vzájemnou kombinací). Z této novely nelze dovodit zužující právní názor stěžovatele, podle kterého je možné vždy zvýšit výsledek hospodaření v bodě 6 o celou jmenovitou hodnotu pohledávky, pokud nebyl přesně o stejnou částku zvýšen podle bodu 2. Tento výklad je mimo jiné v rozporu s předchozí novelou, která se snažila zajistit, aby byl výsledek hospodaření zvýšen jen jednou.

[31] NSS uzavírá, že stěžovatel neuvedl přesvědčivé důvody, proč je nezbytné se při postoupení pohledávky ze smluvních sankcí odklonit od podstaty režimu smluvních sankcí, která tkví v tom, že se zdaní jen skutečné příjmy ze smluvních sankcí (srov. bod [17]). Výklad stěžovatele, dle kterého by se mělo zdanění týkat celé jmenovité pohledávky ze smluvních sankcí, nemá oporu v doslovném znění zákona ani v jeho smyslu a účelu.

[32] K námitce stěžovatele týkající se údajné vnitřní nekonzistentnosti rozsudku městského soudu NSS uvádí, že městský soud v bodech 52 až 59 napadeného rozsudku přesvědčivě vysvětlil, proč je nezbytné přistupovat k pohledávkám ze smluvních sankcí, kterými žalobkyně v minulosti nesnižovala základ daně, odlišně. Toto rozdílné zacházení dle městského soudu vyplývá z jasného znění zákona. Ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 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 hodnocení obou případů pohledávek liší. Námitka stěžovatele o nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu pro nesrozumitelnost proto není důvodná. NSS podotýká, že se nezabýval důvodností argumentace městského soudu týkající se postoupených pohledávek ze smluvních sankcí, kterými žalobkyně v minulosti nesnižovala základ daně. Městský soud v této části rozsudku stěžovateli vyhověl a tato konkrétní část odůvodnění není podkladem pro stěžovatelem napadený zrušující výrok rozsudku.

#### IV. Závěr a náklady řízení

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

[34] 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) vyhl. 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 **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. února 2020

Zdeněk Kühn  
předseda senátu