

Judikatura ke zneužití daňového práva

4. prosince 2021

Vysoká škola ekonomická v Praze

Vymezení zneužití daňového práva

Vymezení zneužití daňového práva (1)

- Za zneužití daňového práva je možno považovat situaci, kde daňový subjekt svou činnost provedl zcela v souladu s textem zákona, ale šel proti jeho smyslu a převážným účelem tohoto postupu bylo získání daňové výhody.
- Daňový subjekt tedy nastolí situaci, která je pro něho daňově výhodná, ovšem tato situace nemá jiný cíl, než získání daňové výhody.
- Problémem je nalézt hranici, kde je ještě možno uzнат postup daňového subjektu jako legální daňovou optimalizaci a kde je již naopak nutno konstatovat porušení úmyslu zákonodárce.

Vymezení zneužití daňového práva (2)

- Poprvé se zneužití práva v daňové oblasti v ČR objevilo v rozsudku Nejvyššího správního soudu v roce 2005, za zneužití práva označil případ, kdy fyzické osoby založily občanské sdružení, kde byly členy jen ony a jejich rodinní příslušníci.
- Následně tomuto občanskému sdružení poskytly jako fyzické osoby dary na charitativní účely a odečetly si je od základu daně. Občanské sdružení pak z těchto darů financovalo aktivity jeho členů, tedy v podstatě členů rodiny dárců.
- Nejvyšší správní soud ale konstatoval, že u charitativních darů jako odečitatelné položky od základu daně není smyslem zákona použít je v konečném důsledku na spotřebu členů rodiny dárců.

Vymezení zneužití daňového práva (3)

- Od 1. 4. 2019 zákonná úprava
- § 8 odst. 4 Daňového řádu (zneužití práva):
„(4) Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové nebo jiné výhody v rozporu se smyslem a účelem právního předpisu”.
- § 92 odst. 5 písm. f) Daňového řádu – správce daně prokazuje:
„f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.”

Vymezení zneužití daňového práva (4)

- Vyskytuje se i v judikatuře Evropského soudního dvora
- Při posuzování byly testovány dva druhy podmínek
- A) kombinace objektivních okolností, při nichž přes formální splnění podmínek daných právem **nedošlo k dosažení cíle této právní normy**
- B) subjektivní prvek jako záměr získat výhodu z právní normy **umělým vytvořením podmínek pro jejich dosažení**

Judikatura ke zneužití daňového práva

Zneužití odštěpení

Zneužití práva – odštěpení, prodej akcií a výplata dividendy

- **Nejvyšší správní soud 6 Afs 376/2018-46**
- Od společnosti ZLS Finanční a.s. na základě přeměny odštěpením se oddělila společnost ZLS Kapitálová, a.s.
- Odštěpené jmění bylo představováno pouze peněžními prostředky ve výši 210 mil. Kč a rozdělovaná společnost snížila svůj nerozdělený zisk minulých let.
- Původní akcionáři (čtyři fyzické osoby) vlastníci ZLS Finanční, a.s. tak vedle svých stávajících akcií obdrželi akcie nové společnosti, která vznikla právními účinky odštěpení dne 25. května 2010.
- Tyto akcie prodali dne 7. června 2010 za celkovou prodejní cenu 207 mil. Kč.
- Příjem z tohoto prodeje měli všichni akcionáři od daně osvobozen.

Pokračování popisu případu

- Kupujícími akcií byla právnická osoba, společnost s ručením omezeným, která doposud vykonávala svou podnikatelskou činnost s tržbami v řádu statisíců.
- Jak získala částku na splacení kupní ceny akcií?
- Okamžitě po nákupu akcií, tedy ještě dne 7. června 2010 jako jediný akcionář nové společnosti ZLS kapitálová, a .s. rozhodla o výplatě dividendy ve výši 207 mil. Kč na svůj účet.
- Tento příjem podílu na zisku byl považován dle zákona o daních z příjmů za podmíněně osvobozený od srážkové daně s tím, že kupující společnost se stala mateřskou společností držící podíl na základním kapitálu vyšší než 10% a dodatečně dodrží dobu držby delší než 12 měsíců.

Popis případu

- Pokud by původní akcionáři rozhodli o výplatě dividendy ze původní společnosti před odštěpením, která disponovala nerozděleným ziskem i peněžními prostředky v dostatečné výši, pak by odvedli na srážkové dani státu částku ve výši cca 31 mil. Kč.
- Proto realizovali tuto výplatu pomocí odštěpení peněz a zisku do nové akciové společnosti, jejíž akcie prodali s uplatněním osvobození na získané příjmy.
- Tyto příjmy jim kupující akcií vyplatil právě z osvobozeného podílu na zisku, který inkasoval.
- Správce daně tuto situaci posoudil jako zneužití práva a požadoval po společnosti vybrání daně stanovené srážkou ve výši 15 % z vyplaceného podíl na zisku.
- Toto rozhodnutí potvrdil i Krajský soud a Nejvyšší správní soud.

Zneužití práva – rekapitulace principů

- Judikát také rekapituluje právní posouzení zneužití práva pomocí dvoustupňového testu nastoleného Soudním dvorem EU.
- Uvedený test spočívá v hodnocení splnění objektivního i subjektivního prvku zneužití práva.
- Objektivní prvek spočívá v tom, že navzdory formálnímu splnění podmínek daných komunitárním právem **nebyl naplněn účel dané právní úpravy**; jejím cílem je zvýhodnit dlouhodobou držbu podílu v dceřiné společnosti pro mateřskou společnost
- subjektivní prvek se hodnotí jako záměr získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení (odstavec 33 judikátu).

Zneužití práva – rekapitulace principů

- Nejvyšší správní soud ve svých rozsudcích zdůraznil, že s ohledem na ochranu legitimního podnikání lze plátcem daně odepřít nárokované právo z titulu zneužití práva pouze tehdy, pokud jeho relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení.
- Nejde přitom vůbec o zastírání určitého právního jednání jednáním jiným (simulací a disimulací), ale o umělé vytvoření podmínek směřujících k získání daňové výhody.
- Daňový subjekt nic nezastírá, ale od počátku jedná tak, aby na daňové zvýhodnění dosáhl (odst. 34 rozsudku).

Dluhové financování – CTP

Zneužití práva – zapojení dluhového financování

- CTP - 9 Afs 57/2015
- Řeší otázku, zda je přípustná taková změna právních a ekonomických parametrů podnikání určitých právnických osob jako daňových subjektů, která vede k tomu, že jimi původně reálně dosahované zisky z podnikání v České republice jsou vyvedeny do cizí nízké zdaněné jurisdikce, a tedy fakticky odňaty tuzemskému zdanění daní z příjmů právnických osob.
- České daňové řízení bylo zahájeno na základě podnětu nizozemské daňové správy
- Podstata:
 - Restrukturalizace celé skupiny CTP, při které se dosáhlo nedanění zisků
 - CZ: natlačení co největšího dluhu do nemovitostních společností v ČR
 - CZ: tím pádem pouze ztráty v ČR
 - NL + LUX: strukturací dosaženo nezdanění úroků v NL + LUX

Popis případu

- Soud shledal, že se jedná o zneužití práva:
 - a) Hlavním cílem transakce bylo daňové výhody. CTP neprokázala ekonomický smysl (45, 47)
 - b) Smysl zákona nebyl naplněn: smyslem § 24 je daňově zohlednit náklady, bez kterých by poplatník nezískal příjmy (66).
- Soud říká, že zneužití práva má funkci „záchranné brzdy“ pro případ kdyby doslovné uplatnění pravidel vedlo k rozporu s podstatou daného práva (61)

Posouzení NSS

- Soud v deklarovaných důvodech ekonomický racionálně odůvodněný smysl nespatřuje.
- **V projednávané věci je pro něj klíčové, že provedená restrukturalizace odehrávající se uvnitř skupiny nevedla ke**
- **změně vlastnické struktury,**
- **k nové akvizici,**
- **či např. ke sjednocení managementu a úspoře provozních nákladů,**
- **ale k obrovskému zadlužení dosud prosperujícího daňového subjektu (původní společnost CTP Alpha), jež nemá ekonomické opodstatnění.**
- Dle soudu došlo pouze k vysoce nákladnému přeskupení uvnitř skupiny CTP, kdy rozhodující vliv zůstal zachován panu Maasovi a panu Vosovi, jehož hlavním účelem byla eliminace zdanění jak v České republice, tak v Nizozemí a Lucembursku.

Dluhové financování podruhé

Zneužití práva – dluhové financování podruhé

- Rozsudek Městského soudu v Praze ke zneužití práva ze dne 22. února 2021, č. j. 10 Af 29/2019 – 123, ve věci posouzení daňové uznatelnosti úroků z půjčky z titulu restrukturalizace.
- Příběh se odehrál takto:
 - a) Na samém počátku máme dvě výrobní společnosti s ručením omezeným (pro zjednodušení A a B) vlastněné zahraniční skupinou Johnson Controls.
 - b) Skupina Johnson Controls zakoupila ready-made společnost s ručením omezeným C, ze které chtěla udělat mateřskou společnost pro tyto dvě výrobní společnosti A a B.
 - c) „Nová“ mateřská společnost C načerpala úvěr ze skupiny a nakoupila podíly na obou společnostech s ručením omezeným A a B.
 - d) Dalším krokem byla fúze A a B do nástupnické společnosti s ručením omezeným A.
 - e) Nástupnická společnost s ručením omezeným A změnila právní formu na komanditní společnost, „nová“ mateřská společnost se stala komplementářem, který získával podíl ve výši 99,98 % zisku z komanditní společnosti.
 - f) Mateřská společnost C platí úroky z úvěru na pořízení dceřiné společnosti A do skupiny Johnson Controls a získává podíly na zisku od komanditní společnosti A. Úroky považuje za daňově uznatelné.

Postup správce daně

- Správce daně odmítnul uznatelnost úroku z akvizičního úvěru s odkazem na zneužití práva. Přitom argumentoval zejména tím, že:
 1. Byla záměrně vytvořena taková podnikatelská struktura, která neměla jiný podstatný účel než získání daňového zvýhodnění.
 2. Společnost C působila jako „průtoková schránka“ transformující zisk ze společnosti A na splátky dluhu a úroků z akviziční půjčky.
 3. Skupina Johnson Control v dalších letech neprováděla žádnou akviziční, investiční či holdingovou činnost.
 4. Předmětná půjčka nepředstavovala pro skupinu ani v rámci ČR žádnou příležitost k dosažení nových zdanitelných příjmů.
- Obrana žalobce (společnosti C, které nebyly uznány úroky z úvěru) potvrzuje, že skupina věděla a zamýšlela dosáhnout daňového zvýhodnění v České republice, avšak počítala se zdaněním úrokových výnosů v zahraničí.

Závěr Městského soudu

- Městský soud v Praze se ztotožnil s pohledem správce daně, přičemž je přesvědčen, že šlo o umělou konstrukci za účelem získání daňové výhody.
- Samotná okolnost, že v zahraničí došlo ke zdanění úrokových výnosů, není dle soudu způsobilá zásadně revidovat posouzení situace, kdy v rámci určité skupiny dojde ke změně přímého ovládní profitabilní společnosti s ručením omezeným na nepřímé ovládní téže osoby přeměněné na komanditní společnost prostřednictvím uměle vytvořeného mezičlánku – komplementáře.
- V daném případě se restrukturalizace a transakce odehrály jen uvnitř skupiny, aniž by došlo k nové akvizici či jiné operaci, která by objektivně přinesla nové příjmy (nad rámec daňové výhody), či přispěla k udržení stávajících.
- Dle soudu je zřejmé, že okolnosti případu by se zásadně změnily, pokud by společnost investovala peněžní prostředky získané vnitroskupinovým úvěrovým financováním do zcela nové akvizice (z pohledu skupiny) obchodní společnosti, která doposud jejímu vlivu nepodléhala.
- Soud rovněž na několika místech odmítnul společností namítanou podobnost s kauzou OKD, a naopak shledal v některých aspektech podobnost s kauzou CTP.
- V této kauze byla podána kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu.

Jak používat závěry Koordinačního výboru?

Kolkování akcií – použitelnost závěrů Koordinačního výboru

Osvobození příjmů z prodeje akcií

- Nejvyšší správní soud 8 Afs 246/2019-67
- Správce daně doměřil daň z příjmů fyzických osob, protože nebyl splněn časový test pro osvobození příjmů z prodeje akcií. Žalobkyně nabyła akcie v důsledku výměny akcií při zvyšování základního kapitálu z vlastních zdrojů.
- V důsledku rozhodnutí valné hromady došlo k výměně původních akcií za akcie o vyšší jmenovité hodnotě. Žalobkyně dovozovala, že pro prodej jejích akcií bude nadále použita původní lhůta od nabytí původních akcií, že výměnou nedošlo k přerušení časového testu (doby tří let mezi nabytím a úplatným převodem akcií).
- Správce daně však argumentoval tím, že zákon o daních z příjmů výslovně hovoří o osvobození jen u výměny akcií o stejné jmenovité hodnotě, ale na základě závěrů Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR (dále jen „koordinační výbor“) k dani z příjmů č. 199/27.11.2007 ze dne 13. 2. 2008 bylo osvobození rozšířeno také na případ, kdy je změna jmenovité hodnoty akcií v důsledku zvýšení základního kapitálu provedena přeškrtnutím hodnoty původní a ručním vyznačením vyšší jmenovité hodnoty na dosavadních akciích.

Posouzení soudem

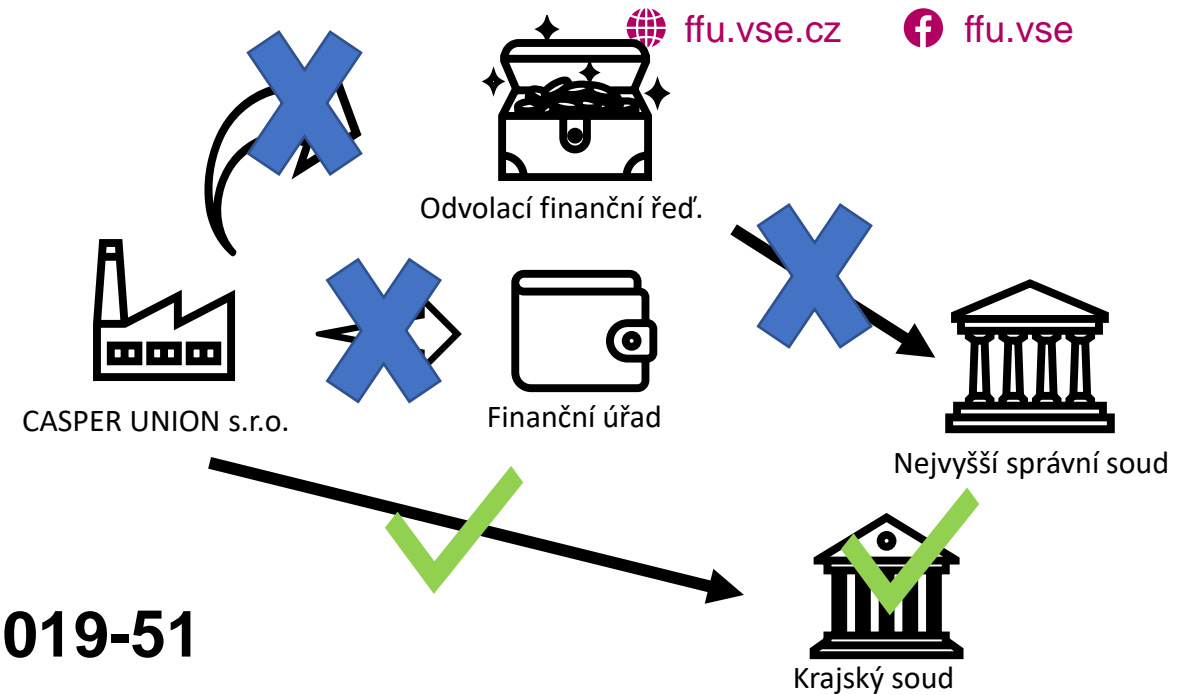
- Protože však u žalobkyně došlo k výměně akcií, tak osvobození nelze uplatnit. Žalobkyně však argumentovala, že osvobození by se mělo vztáhnout i na její (z právního a ekonomického hlediska totožnou) situaci spojenou s výměnou akcií.
- Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem žalobu zamítl.
- Vyšel z toho, že § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů výslovně pamatuje jen na osvobození od daně při výměně akcií o stejné jmenovité hodnotě. Na tom nemůže nic změnit ani zápis z koordinačního výboru, protože Ministerstvo financí, ani koordinační výbor nejsou autoritativními interprety zákona.
- Nejvyšší správní soud se s jeho názorem, že není možno uplatnit osvobození ztotožnil a navíc svou argumentaci rozvinul tak, že nelze použít závěry výše zmíněného příspěvku na koordinační výbor.
- Právě tyto pasáže jsou důležité používání argumentace vycházející z koordinačních výborů.

Použitelnost závěrů Koordinačního výboru

- Dle NNS předpoklady nutné k tomu, aby bylo možno dovést legitimní očekávání účastníků v praxi plynoucí ze zápisu koordinačního výboru:
- **jeho dostatečné odůvodnění,**
- **vzájemná bezrozpornost zaujatých závěrů,**
- **nesmí se jednat o výklad jdoucí proti samotnému textu a významu zákona.**
- V souzeném případě, však tyto podmínky splněny nejsou. To, že zápisy koordinačního výboru nemusí vždy představovat ustálenou správní praxi, konstatoval aktuálně Nejvyšší správní soud např. i v rozsudku ze dne 21. 1. 2021, čj. 8 Afs 71/2020-69 (bod [32]).
- Samotná skutečnost, že zápis z koordinačního výboru obsahuje citované závěry, ještě neznamena, že by z nich měl správce daně či krajský soud v dané věci vycházet, resp. že by stěžovatelka citovanou část zápisu mohla považovat za popis ustálené správní praxi, kterou mohla svým postupem následovat.

Postoupení sankčních pohledávek

Základní informace



- **Nejvyšší správní soud 10 Afs 171/2019-51**
- Zúčastněné strany:
 - Žalobkyně: CASPER UNION s.r.o.
 - Žalovaný: Odvolací finanční ředitelství
- Ve věci:
 - O stanovení základu daně z příjmů v případě postoupení pohledávky ze smluvních sankcí, která byla v minulém zdaňovacím období položkou snižující základ daně
- Kasační stížnost podalo Odvolací finanční ředitelství

Právní rámec

- § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP

Výsledek hospodaření se se snižuje o

- 1. rozdíl, o který smluvní sankce ze závazkových vztahů zúčtované ve prospěch výnosů 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 zdaňovacího období. Za zánik pohledávky se považuje i její postoupení.

- § 23 odst. 3 písm. a) body 2 a 6 ZDP

Výsledek hospodaření se zvyšuje o

- 2. částky, které nelze podle tohoto zákona zahrnout do výdajů (nákladů)
- 6. přijaté úhrady smluvních sankcí ze závazkových vztahů u věřitele, který vede účetnictví, pokud byly podle písmene b) bodu 1 položkou snižující výsledek hospodaření v předchozích zdaňovacích obdobích.
- Věřitel, který vede účetnictví a postoupí pohledávku ze smluvních sankcí 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.

Právní rámec

- Postoupení pohledávek obecně

- § 24 odst. 2 písm. s) ZDP

Výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jsou u poplatníka, který vede účetnictví také

- 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.

Postup poplatníka

- Poplatník v předchozích obdobích zaúčtoval pohledávky ze smluvních sankcí (311/644) a protože neobdržel úhradu, tak snížil základ daně o částku 61 mil Kč.
- Následně pohledávky postoupil a dle § 24, odst. 2, písm. s) zvýšil základ daně o ztrátu z postoupení (lze uznat **jmenovitou hodnotu do výše příjmu z postoupení** (8 mil. Kč) a **zvýšit ZD o ztrátu z postoupení** (53 mil. Kč)).
- Následně uplatnil § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 ZDP a dodal částku ve výši 8 mil. Kč, o kterou nebyl zvýšen základ daně dle přechodního bodu.

Námítky správce daně - kasační stížnost

- Poplatník v předchozích obdobích postoupené pohledávky **celé „oddanil“** (61 mil Kč).
- Při postoupení bylo třeba nejprve dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP **„vrátit“ celou jmenovitou hodnotu** (61 mil. Kč) do zdanění.
- Poté bylo možné **uznat jmenovitou hodnotu do výše příjmu z postoupení** (8 mil. Kč) a **zvýšit ZD o ztrátu z postoupení** (53 mil. Kč).
- Zvýšení ZD dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 ZDP je vyloučeno v případě, **že již byl ZD zvýšen o „stejnou částku“** podle bodu 2.
- Tato situace tu nemůže nastat, ZD nebude nikdy zvyšován o stejnou částku, jako je celá jmenovitá hodnota pohledávky, neboť náklad vzniklý při postoupení se vylučuje v rozsahu převyšujícím výnos z postoupení.

Porovnání tvrzení

Postup dle správce daně

Výsledek hospodaření z postoupení pohledávek	- 53 mil. Kč
Zvýšení dle bodu 6 o celou jmenovitou hodnotu pohledávky	+ 61
Zvýšení o ztrátu z prodeje pohledávky bod 2 + § 24, odst. 2, písm. s)	+ 53
Základ daně	61 mil. Kč

Postup dle poplatníka

Výsledek hospodaření z postoupení pohledávek	- 53 mil. Kč
Zvýšení o ztrátu z prodeje pohledávky bod 2 + § 24, odst. 2, písm. s)	+ 53
Zvýšení dle bodu 6 o rozdíl mezi jmenovitou hodnotu pohledávky a tím, co byl základ daně již zvýšen	+ 8
Základ daně	8 mil. Kč

Vyjádření Nejvyššího správního soudu

- **Kasační stížnost není důvodná.**
- Prvotní důvod novelty byl zachovat u sankčních pohledávek režim účtování o skutečně přijatých platbách. Smyslem § 23 odst. 3 písm. b) bodu 1 ZDP je, že tyto pohledávky mají do ZD vstoupit až s jejich úhradou v následujícím období, neboť tato úhrada je nejistá.

Vyjádření Nejvyššího správního soudu

- Zvýšení hospodářského výsledku podle § 23 odst. 3 písm. a) **bod 2** ZDP má logicky přednost před zvýšením podle **bodu 6**.
- Zvýšení podle bodu 6 je tedy vyloučeno v rozsahu, v jakém již byl hospodářský výsledek zvýšen podle bodu 2.
- § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 ZDP je nutno 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 ZDP.
- Konkrétně byla žalobkyně povinna **zvýšit výsledek hospodaření pouze o částku 8 mil. Kč odpovídající příjmu plynoucího z postoupení.**

Příklad ze spisu, který NSS přesvědčil

Bezúplatné postoupení

Hodnota pohledávky 100 000 Kč Postoupeno bezúplatně	
Výsledek hospodaření z postoupení pohledávek	- 100 000
Zvýšení o ztrátu z prodeje pohledávky bod 2 + § 24, odst. 2, písm. s)	+ 100 000
Zvýšení dle bodu 6 se již neuplatní	0
Zvýšení základu daně celkem o	100 000 Kč

Úplatné postoupení

Hodnota pohledávky 100 000 Kč Postoupeno za 1 000 Kč	
Výsledek hospodaření z postoupení pohledávky	- 99 000
Zvýšení o ztrátu z prodeje pohledávky bod 2 + § 24, odst. 2, písm. s)	+ 99 000
Zvýšení dle bodu 6 o celou jmenovitou hodnotu pohledávky	+ 100 000
Zvýšení základu daně celkem o	199 000

Příklad ze spisu, který NSS přesvědčil (2)

- Jak si vykládá správce daně §23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP vede k absurdním důsledkům.
- 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 1 000 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.**

Závěr NSS

- [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 (viz rozsudek ze dne 25. 9. 2007, čj. 8 Afs 36/2005-79).
- [31] NSS uzavírá, že správce daně 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.
- 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.

Děkuji za pozornost

Vysoká škola ekonomická v Praze