



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci

žalobce: **MOVYCHEM s. r. o.**, IČO 01783921
sídlem Komenského 846, 768 11 Chropyně
zastoupený advokátem JUDr. Michalem Novákem
sídlem Tyršova 231, 570 01 Litomyšl

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 10. 2018, č. j. 46555/18/5200-11431-711360 a č. j. 46733/18/5200-11432-701175,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaných rozhodnutí, kterými žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil jednak platební výměr Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 17. 10. 2017, č. j. 1855453/17/3304-505522-704171, jednak dodatečný platební výměr správce daně ze dne 24. 4. 2017, č. j. 955981/17/3304-505522-704171. Těmito rozhodnutími správce daně žalobci jednak podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“); podle § 147, § 143 a § 139 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle zpráv o daňové kontrole ze dnů 16. 10. 2017 a 24. 4. 2017, vyměřil daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2013 ve výši 573 556 Kč, jednak žalobci doměřil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období 14. 6. 2013 až 31. 12. 2013 o 3 776 038 Kč nižší a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále ve výši 37 760 Kč.
2. Správce daně vyměřil žalobci DPPO vybíranou srážkou dle zvláštní sazby proto, že na základě skutečností zjištěných v rámci daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce porušil svou povinnost odvést daň vybíranou srážkou dle § 36 odst. 1 a § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů, a dle čl. 12 Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 100/2003 Sb.m.s. (dále jen „SZDZ“) z příjmu daňového nerezidenta, slovenské společnosti Moles Technology, a. s., ve formě licenčního poplatku jako náhrady za udělení práva k užívání postupu výroby protipožárních barev Adina. Daňovou ztrátu pak správce daně žalobci snížil na základě zjištění, že žalobce o nákladech na zajištění, dosažení a udržení příjmů v podobě licenčního poplatku jako náhrady za udělení práva k užívání postupu výroby protipožárních barev Adina, účtoval v rozporu se zásadou respektování věcné a časové souvislosti nákladů ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), když celý tento náklad uplatnil ve zdaňovacím období 2013, ačkoliv tento časově souvisel rovněž se zdaňovacím obdobím 2014.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Žalobce rozděluje žalobní námitky na dvě samostatné části, každá se přitom vztahuje k jednomu z napadených rozhodnutí žalovaného.
4. K napadenému rozhodnutí, v němž žalovaný potvrdil rozhodnutí správce daně o vyměření DPPO žalobci srážkou dle zvláštní sazby, žalobce v podstatě rekapituluje své námitky, vyjádřené již v odvolání proti předmětnému platebnímu výměru. Žalobce tedy opětovně namítá, že na základě skutečností, že předseda představenstva společnosti Moles Technology, a. s., má trvalý pobyt na území České republiky, vznikla jednáním této společnosti s žalobcem (konkrétně uzavřením licenční smlouvy) společnosti Moles Technology, a. s. na území České republiky stálá provozovna ve smyslu § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů, protože dle § 22 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů nebylo nezbytné z licenčního poplatku, hrazeného žalobcem společností Moles Technology, a. s.,

odvádět daň srážkou. Dále žalobce namítá, že u uvedené daně již uplynula lhůta pro její stanovení. Žalobce rovněž uvádí, že žalovaný, resp. správce daně nesprávně interpretovali dopis žalobce, adresovaný Moles Technology, a.s., v němž žalobce vyzýval k vrácení bezdůvodného obohacení v podobě částky, která odpovídá srážce daně z příjmu daňového nerezidenta, neboť se mělo jednat o preventivní opatření, nikoliv o uznání správnosti postupu správce daně. Dále žalobce namítá, že výše srážky byla žalobci stanovena nesprávně, neboť žalovaný, resp. správce daně, vycházeli při jejím určování z nesprávného základu daně.

5. K napadenému rozhodnutí, v němž žalovaný potvrdil rozhodnutí správce daně o doměření nižší daňové ztráty žalobci a uložení povinnosti uhradit penále, pak žalobce uvádí, opět shodně s argumenty uplatněnými již v odvolání proti předmětnému dodatečnému platebnímu výměru, že záměrem žalobce bylo opakovat náklad v podobě licenčního poplatku jako náhrady za udělení práva k užívání postupu výroby protipožárních barev Adina, pročez nebylo nezbytné tento náklad časově rozlišovat v souladu s § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů a zákonem o účetnictví. Tuto skutečnost lze dovodit jednak z licenční smlouvy, uzavřené mezi žalobcem a společností Moles Technology, a.s., dále z interní účetní směrnice žalobce, dle které se měl tento licenční poplatek jako náklad opakovat, a mělo se o něm tedy účtovat bez časového rozlišení, a dále nezbytnost opakování tohoto výdaje vychází z logiky podnikatelského záměru žalobce, dle kterého by pořízení licenčního poplatku jednorázově nedávalo smysl. To, že podnikatelský záměr žalobce nakonec nevyšel, a náklad žalobce v podobě licenčního poplatku jako náhrady za udělení práva k užívání postupu výroby protipožárních barev Adina se tedy již neopakoval, pak dle žalobce není jemu možné klást k tíži. S odkazem na rozsáhlou judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu pak žalobce tvrdí, že umožňují-li právní úprava daňových právních předpisů vícero výkladů, mělo by se přistoupit k výkladu, který je pro daňový nejpriznivější. Proto měly správní orgány v nyní projednávané věci postupovat tak, aby nikoliv za každou cenu doměřili žalobci daň, nýbrž aby byla žalobci stanovena daň v souladu s žalobcem logickým, odůvodnitelným a zákonu neodporujícím výkladem zákona o daních z příjmů.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. K jednotlivým žalobním bodům pak žalovaný, s ohledem na jejich obsah, ve vyjádření k žalobě uvádí v podstatě totožné argumenty, které předestřel již v odůvodnění napadených rozhodnutí při vypořádání odvolacích námitek žalobce. K tvrzené existenci stále provozovny společnosti Moles Technology a.s., na území České republiky, tedy žalovaný uvádí, že skutečnost, že statutární orgán či člen statutárního orgánu daňového nerezidenta České republiky má na území České republiky trvalý pobyt nezakládá samo o sobě stálou provozovnu tohoto nerezidenta na území České republiky. Z licenční smlouvy, uzavřené mezi žalobcem a Moles Technology, a.s., přitom vyplývá, že smlouva byla uzavřena ve Slovenské republice, vlastníkem patentu na výrobu protipožárních barev Adina je slovenská společnost, licenční poplatek byl taktéž uhrazen přímo na účet slovenské společnosti, a žalobce v odvolacím řízení ani v řízení před krajským soudem nepředložil žádné důkazy k prokázání toho, že by byla naplněna dispozice pro vznik stálé

provozovny společnosti Moles Technology, a.s. na území České republiky. Nadto žalobce ani nesplnil svou povinnost ohlásit správci daně, má-li za to, že uzavřením smlouvy vznikla na území České republiky stálá provozovna ve smyslu § 38t odst. 2 zákona o daních z příjmů. Z toho vyplývá, že ani žalobce nepředpokládal, že by uzavřením licenční smlouvy mohla stálá provozovna této společnosti na území České republiky vzniknout.

7. K žalobcem tvrzené prekluzi práva správce daně na stanovení daně žalobci žalovaný opakuje, že žalobce vycházel z nesprávně stanoveného počátku běhu prekluzivní lhůty. Pokud žalobce namítá, nesprávnou výši srážkové daně, vyměřené žalobci, žalovaný k tomu uvádí, že základ daně pro vyměření DPPO byl v souladu s § 38s zákona o daních z příjmů stanoven nikoliv jako částka po odvedení daně srážkou, nýbrž jako částka před tímto odvedením, neboť žalobce nesplnil svou povinnost daň stanovenou srážkou odvést. Z tohoto základu daně pak byla žalobci v souladu se SZDZ vyměřena srážková daň v sazbě 10 % z příjmu daňového nerezidenta. K dopisu žalobce, adresovanému společnosti Moles Technology, a.s., pak žalovaný uvádí, že tento dopis nemůže mít vliv na výslednou daňovou povinnost žalobce, a to ani část, vztahující se k výzvě k vydání bezdůvodného obohacení, ani část, namítající absolutní neplatnost smlouvy, uzavřené mezi žalobcem a žalovaným.
8. Pokud žalobce k rozhodnutí, jímž mu byla doměřena daňová povinnost a současně uložena povinnost uhradit penále, namítá, že měl být upřednostněn subjektivní záměr žalobce před objektivním skutkovým stavem, k tomu žalovaný uvádí, že žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, prokazující právní základ pro možnost takového upřednostnění. Dle žalovaného je naopak potřeba upřednostňovat stav faktický před stavem zamýšleným, jak již uvedl v napadeném rozhodnutí. Faktický stav je přitom takový, že žalobce předmětný náklad, ačkoliv to zamýšlel, neopakoval, proto se nemohlo jednat o pravidelně se opakující náklad ve smyslu zákona o účetnictví a prováděcích předpisů, a žalobce tudíž byl povinen tento náklad časově rozlišovat. Konečně žalovaný uvádí, že předmětná ustanovení nenabízí dva odlišné výklady, proto ani není jaký výklad ve prospěch žalobce upřednostňovat.

IV. Posouzení věci soudem

9. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
10. Podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika žalobce s právním hodnocením zjištěného skutkového stavu ze strany žalovaného, na základě něhož žalovaný, resp. správce daně, vyměřili žalobci DPPO vybíranou srážkou dle zvláštní sazby a doměřili žalobci nižší daňovou ztrátu v daňovém období 2013 a současně žalobci uložili povinnost uhradit penále z doměřené daně.
11. Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že „[z]ákladem 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; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.“

12. Podle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 1 zákona o daních z příjmů platí, že „[z]a příjmy ze zdrojů na území České republiky se u [daňových nerezidentů] považují příjmy z úhrad od poplatníků uvedených v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 a od stálých provozoven poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, kterými jsou náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví, počítačových programů (software), výrobně technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how).“
13. Podle § 36 odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona o daních z příjmů platí, že „[z]vláštní sazba daně z příjmů pro [daňové nerezidenty], s výjimkou stálé provozovny (§ 22 odst. 2 a 3) a s výjimkou ustanovení odstavce 5, činí 15 %, a to z příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. c), f) a g) bodech 1, 2, 6, 12 až 14, s výjimkou příjmů, pro které je stanovena zvláštní sazba daně v odstavci 2 písm. e).“
14. Podle § 38d zákona o daních z příjmů platí, že „[d]aň se vybírá srážkou z příjmů, na které se vztahuje zvláštní sazba daně podle § 36. Je-li plnění hrazeno formou záloh, je samostatným příjmem každá záloha i doplatek z vyúčtování celkového plnění. Srážku je povinen provést plátcе daně, s výjimkou uvedenou v odstavci 2, při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, avšak u příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. c), f) a g) bodech 1, 2, 5, 6 a 12 a u úroků a jiných výnosů z poskytnutých zápůjček a z poskytnutých úvěrů, plynoucích [daňovým nerezidentům], nejpozději v den, kdy o dluhu účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem.“
15. Podle § 37 zákona o daních z příjmů platí, že „[u]stanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.“
16. Podle čl. 12 odst. 1 SZDZ platí, že „[l]icenční poplatky mající zdroj v jednom smluvním státě a vyplácené rezidentu druhého smluvního státu mohou být zdaněny v tomto druhém státě.“ Podle čl. 12 odst. 2 této smlouvy platí, že „[l]icenční poplatky uvedené v odstavci 3 písm. a) však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, v němž mají zdroj, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže skutečný vlastník licenčních poplatků je rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne 10 procent hrubé částky licenčních poplatků.“ Podle čl. 12 odst. 4 této smlouvy pak platí, že „[u]stanovení odstavců 1 a 2 se nepoužijí, jestliže skutečný vlastník licenčních poplatků, který je rezidentem jednoho smluvního státu, vykonává v druhém smluvním státě, ve kterém mají licenční poplatky zdroj, svoji činnost prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, a jestliže právo nebo majetek, které dávají vznik licenčním poplatkům, se skutečně vážou k této stálé provozovně. V takovém případě se použijí ustanovení článku 7.“
17. Jak již bylo výše uvedeno, z obsahu správního spisu, zejména z odvolání žalobce proti napadeným rozhodnutím, vyplývá, že žalobce v podané žalobě předkládá v podstatě obsahově totožné námitky, jaké uplatnil již v odvolání proti napadenému platebnímu výměru a dodatečnému platebnímu výměru správce daně. Po podrobném přezkoumání odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí a v nich obsažených dílčích právních závěrů, formulovaných žalovaným ve vztahu k jednotlivým odvolacím námitkám žalobce, se krajský soud s těmito právními závěry žalovaného ztotožňuje, přičemž s ohledem na konstatovanou obsahovou shodu žalobních námitek s odvolacími námitkami a na preciznost způsobu jejich vypořádání ze strany žalovaného krajský soud nepovažuje za nezbytné je zde znovu podrobně rekapitulovat či je dokonce reformulovat vlastními slovy

a považuje za dostačující, pokud na příslušné části odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí odkáže.

18. Pokud tedy žalobce namítá k rozhodnutí č. j. 1855453/17/3304-505522-704171, že v daném případě byl příjem z licenčního poplatku, zaplaceného na základě uzavřené licenční smlouvy mezi žalobcem a Moles Technology, a. s., příjmem stálé provozovny ve smyslu čl. 12 SZDZ, k této námitce se žalovaný podrobně vyjádřil v bodech 37 až 46 předmětného rozhodnutí. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že z ničeho, co předložil v daňovém řízení žalobce, nevyplývá, že by společnosti Moles Technology, a. s. vznikla na území České republiky stálá provozovna. Takové tvrzení zcela jistě nelze učinit pouze na základě skutečnosti, že člen statutárního orgánu daňového nerezidenta má hlášen trvalý pobyt na území České republiky. Stálá provozovna, kterou § 22 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů definuje jako „*místo k výkonu činností [daňových nerezidentů] na území České republiky, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytíště), staveniště. [...] Jestliže osoba jedná na území České republiky v zastoupení [daňového nerezidenta] a má a obvykle zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto poplatníka, má se za to, že tento poplatník má stálou provozovnu na území České republiky, a to ve vztahu ke všem činnostem, které osoba pro poplatníka na území České republiky provádí.*“, a čl. 5 odst. 1 SZDZ pro účely této smlouvy jako „*trvalé místo nebo zařízení k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku*“, přičemž v odst. 2 provádí demonstrativní výčet konkrétních míst či zařízení (pobočka, továrna, kancelář atp.), nevzniká ani podpisem jedné licenční smlouvy. Úprava obsažená v čl. 5 odst. 5 SZDZ pak cílí na situace, kdy vzniká stálá provozovna bez ohledu na citované čl. 5 odst. 1 a odst. 2 SZDZ („*Jestliže, bez ohledu na ustanovení odstavců 1 a 2, osoba - jiná než nezávislý zástupce, na kterého se vztahuje odstavec 6 - jedná ve smluvním státě na účet podniku a má a obvykle používá oprávnění uzavírat smlouvy jménem podniku, má se za to, že tento podnik má stálou provozovnu v tomto státě ve vztahu ke všem činnostem, které tato osoba provádí pro podnik, pokud činnosti této osoby nejsou omezeny na činnosti uvedené v odstavci 4, které, pokud by byly vykonávány prostřednictvím trvalého místa nebo zařízení k výkonu činnosti, by nezakládaly z tohoto trvalého místa nebo zařízení k výkonu činnosti stálou provozovnu podle ustanovení tohoto odstavce.*“ Krajský soud souhlasí se způsobem interpretace tohoto ustanovení ze strany žalovaného, který dovozuje, že vznik stálé provozovny ve smyslu čl. 5 odst. 5 SZDZ předpokládá, že tato osoba (závislý zástupce) využívá své oprávnění uzavírat smlouvy opakovaně, ne pouze v jednotlivých případech, a že tato osoba se zřetelem na rozsah svého oprávnění nebo povahu činnosti zapojuje podnik ve významnějším rozsahu do podnikatelských činností v dotčeném státě. Pro aplikaci citovaného čl. 12 odst. 4 SZDZ v posuzovaném případě, by kromě skutečnosti, že poskytovatel má na území ČR stálou provozovnu bylo dále rozhodující skutečností také to, že práva, která jsou předmětem sjednané licenční smlouvy a která dávají vznik licenčním poplatkům, se skutečně váží k takové stálé provozovně, tj. že jsou součástí ekonomické podstaty této stálé provozovny. Žádná z těchto rozhodných skutečností, tj. vznik stálé provozovny zahraničního subjektu, ani spojitost licenčních práv s činností takové stálé provozovny, nicméně nebyla v průběhu daňového řízení zjištěna, přičemž ani žalobce v nyní projednávané žalobě k této skutečnosti nepředkládá žádná další tvrzení. Nadto lze ve shodě s žalovaným v této souvislosti poukázat na nesplnění oznamovací

povinnosti žalobce, která mu v případě vzniku stálé provozovny vyplývá z § 38t odst. 2 zákona o daních z příjmů, a to při uzavření kontraktu s daňovým nerezidentem (poplatníkem uvedeným v § 2 odst. 3 nebo § 17 odst. 4 cit. zákona), na jehož základě může dojít ke vzniku stálé provozovny.

19. K námitce promlčení (správně prekluze) práva na stanovení daně žalobci z důvodu uplynutí lhůty pro toto stanovení v případě rozhodnutí č. j. 1855453/17/3304-505522-704171 krajský soud uvádí, že souhlasí se závěrem žalovaného, že žalobce svou námitku opřel o nesprávný počátek běhu lhůty pro stanovení daně žalobci, a to v rozporu s § 148 odst. 1 daňového řádu, neboť jeho závěr, podrobně rozvedený v bodech 47 až 54 předmětného rozhodnutí, má oporu ve skutkových zjištěních obsažených ve správním spisu.
20. K námitce nesprávného hodnocení přípisu, jehož předmětem měla být výzva k vydání bezdůvodného obohacení (částky odpovídající srážkové DPPO, kterou měl žalobce povinnost z předmětné platby odvést), se žalovaný v rozhodnutí č. j. 1855453/17/3304-505522-704171 vyjádřil v bodech 55 až 65. Krajský soud toto hodnocení ze strany žalovaného považuje za dostatečně zpracované, proto neshledává důvod nad rámec tohoto odůvodnění se k této totožně formulované žalobní námitce blíže vyjadřovat, a proto v podrobnostech na toto odůvodnění odkazuje. Nadto je dle krajského soudu zjevné, že povaha přípisu žalobce společnosti Moles Technology, a. s. nebyla základem pro závěr, učiněným správcem daně, o porušení povinnosti žalobce odvést srážkovou daň, nýbrž pouze podpůrným argumentem. Povaha přípisu žalobce by tak ani v případě akceptace této námitky nemohla na výsledném závěru správce daně, resp. žalovaného, ničeho změnit.
21. Nad rámec těchto (s odvolacími námitkami identických) žalobních námitek žalobce tvrdí, že srážková daň mu byla vyměřena v nesprávné výši, neboť plnění žalobce činilo 5 162 000 Kč, pročež stanovená 10 % srážková daň měla představovat částku 516 200 Kč, nikoliv 573 556 Kč. Podle § 38s zákona o daních z příjmů platí, že „[p]okud povinnost vybrat nebo srazit daň včetně záloh u daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně nebo u daně sražené plátcem daně poplatníkovi z příjmů ze závislé činnosti nebyla ve stanovené výši plátcem daně splněna, a to ani dodatečně, je základem pro výpočet této částky vybírané nebo sražené daně včetně záloh částka, z níž by po vybrání nebo sražení zbyla částka, která byla plátcem daně poplatníkovi skutečně vyplacena; u poplatníka s příjmy podle § 6 zvýšená o povinné pojistné podle § 6 odst. 12.“ Citované ustanovení tak „obsahuje způsob výpočtu daně, pokud plátcem daně nesplnil svou povinnost vybrat nebo srazit daň, včetně záloh na daň podle ustanovení o dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. Jde o navýšení daně v případě, že plátcem nesplnil svou povinnost peněžité povahy vybrat daň nebo ji srazit, popř. odvést zálohu na ni. Pro toto navýšení se ujal nečeský označení ‚brutace‘ daně“ (srov. Pelc, V. *Zákon o daních z příjmů*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck 2015, § 38s, s. 1172.). Jinými slovy, nesplní-li plátcem svou povinnost vybrat nebo srazit daň, uplatní se sankční ustanovení § 38s zákona o daních z příjmů, dle kterého se plnění, poskytnuté žalobcem, považuje za příjem daňového nerezidenta již po odvedení předmětné srážkové daně (tedy 90 % částky před zdaněním). Z toho vyplývá, že musí dojít k úpravě základu srážkové daně (k jeho zvýšení) tak, aby netto částka, vyplácená daňovému nerezidentovi, odpovídala částce, ze které měl daňový subjekt původně daň srazit (v tomto případě 5 162 000 Kč). Žalovaný, resp. správce daně,

tak při výměře srážkové daně nepřesáhli SZDZ stanovenou maximální sazbu 10 % z poskytnutého plnění, neboť jestliže základ daně stanovili na částku 5 735 560 Kč (základ daně po sankčním zvýšení), pak po odečtu 10% srážkové daně ve výši 573 556 Kč netto příjem daňového nerezidenta představoval částku 5 162 004 Kč. Námitka žalobce je proto nedůvodná.

22. K námitce směřované proti rozhodnutí č. j. 46733/18/5200-11432 701175, že žalobce měl úmysl opakovat náklad v podobě licenčního poplatku, pročez nebylo nezbytné tento náklad časově rozlišovat, se žalovaný v předmětném rozhodnutí dle názoru krajského soud zcela dostatečným způsobem vyjádřil nejprve v bodech 40 až 50, a to obecně v rámci hodnocení napadeného dodatečného platebního výměru, následně pak v bodech 52 až 54 při vypořádání této konkrétní námitky, kdy žalovaný dospěl k závěru (s oporou v Pokynu Generálního finančního ředitelství D-6, č. j. 32320/11-31 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů, který upřesňuje výklad zákona ve vztahu k nevýznamným a pravidelně se opakujícím daňovým výdajům a kde jsou ve vazbě na aplikaci § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů detailně specifikovány případy, kdy se jedná o nevýznamné či pravidelně se opakující daňové náklady), že ve zde řešeném případě žalobce se zcela jednoznačně jedná o převážnou část daňově účinných nákladů žalobce, která výrazně ovlivňuje výsledek hospodaření, resp. základ daně vykázaný žalobcem za zdaňovací období 2013, kde tvořil licenční poplatek v celkové částce 5 162 000 Kč podíl z celkových nákladů žalobce 94,84 %, čímž nebyly naplněny podmínky k aplikaci § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Krajský soud se s tímto hodnocením námitky žalobce ztotožňuje a nepovažuje za nezbytné tuto argumentaci nad rámec již řečeného doplňovat.
23. Konečně pak k námitce žalobce, že je potřeba uplatnit výklad zákonných ustanovení daňového práva, který je pro žalobce (daňový subjekt) nejpříznivější, krajský soud uvádí, že tento přístup je uplatnitelný logicky pouze toliko v situaci, kdy lze na daný případ aplikované ustanovení vyložit vícero způsoby. V nyní projednávaném případě ovšem o takovou situaci nešlo, neboť v kontextu skutkových okolností citovaná ustanovení zákona o daních z příjmu, resp. SZDZ, aplikovaná na případ žalobce, vícero výkladových alternativ, z nichž by bylo lze vybrat tu nejpříznivější pro daňový subjekt, nenabízela. Ostatně z obsahu žalobních (a shodně i odvolacích námitek) vyplývá, že žalobce v nich začasté činí spornou spíše již samotnou aplikaci těchto ustanovení na jeho případ, než jejich výklad. Ačkoliv krajský soud nerozporuje úmysl žalobce uplatňovat náklady v podobě licenčních poplatků jako náhrady za udělení práva na výrobu protipožárních barev Adina opakovaně, faktický a pro zjištění a stanovení daně jediný relevantní stav je, že žalobce předmětný náklad uplatnil pouze jednorázově. Účelem umožnění nerozlišování časové souvislosti pravidelně se opakujících nákladů je, že pravidelně se opakující se náklady ani při časovém rozlišování neporušují zásadu uplatňování nákladů v souladu s časovou a věcnou souvislostí těchto nákladů. To však nelze říci o nákladu žalobce, který se již neopakoval, a proto je zcela nemyslitelné, aby náklad, který časově souvisí s měsíci září 2013 až září 2014, uplatňoval pouze ve zdaňovacím období 2013, neboť se ve zdaňovacím období 2014 tento náklad neopakoval tak, aby časovou souvislost tohoto nákladu se zdaňovacím obdobím 2014 zajistil. Krajský soud zdůrazňuje, že úprava účinných nákladů jednotlivých zdaňovacích období není sankčním mechanismem, jedná se pouze o

přizpůsobení daňové povinnosti pro účely zajištění shody faktického a právního stavu v souladu se základními zásadami daňového řízení. To, že žalobce byl stížen sankcí v podobě povinnosti uhradit penále ze snížené daňové ztráty, pak již není důsledkem úpravy žalobcem uplatnitelných účinných nákladů v jednotlivých zdaňovacích obdobích, nýbrž důsledkem nesplnění povinnosti žalobce tuto změnu daňově přiznat v rámci aplikace ustanovení zákona o daních z příjmů v okamžiku, kdy došlo k odchylce skutečného stavu od stavu žalobcem zamýšleného. Ani tato námitka žalobce tak není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

24. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
25. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. dubna 2020

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu