



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Olgy Stránské a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **B.**

sídlem X

zastoupené advokátem JUDr. Vladimírem Kubátem

sídlem Politických vězňů 1511/5, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2016, č. j. 28276/16/5200-11431-711360,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou zdejšímu soudu dne 24. 8. 2016 se žalobkyně domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) změnil platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územního pracoviště ve Slaném (dále jen „správce daně“), ze dne 23. 7. 2015, č. j. 3122905/15/2124-51522-201186, č. j. 1678720/15/2124-51522-201186 a č. j. 3049359/15/2124-51522-201186, kterými správce daně podle § 98, § 139, § 147 a § 145 odst. 1 daňového řádu a zákona č. 586/1993 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) stanovil žalobkyni podle pomůcek daň z příjmů právnických osob za období roku 2011 ve výši 274 556 Kč, za období roku 2012 ve výši 304 496 Kč a za období roku 2013 ve výši 182 112 Kč, tak, že se daň vyměřuje podle § 139, § 147 a § 233 daňového řádu, a ve zbytku platební výměry potvrdil. Žalobkyně navrhla, aby soud případně zrušil i platební výměry správce daně.

2. Žalobkyně uvedla, že žalovaný změnil platební výměry správce daně pouze co do způsobu vyměření, neboť dospěl k závěru, že k vyměření daně nemělo dojít podle pomůcek, ale na základě dokazování. Z napadeného rozhodnutí však dle žalobkyně plyne, že žalovaný zcela ignoruje rozdíl mezi dokazováním, důkazním prostředkem a důkazem, což zcela odporuje daňovému řádu. Obecně platí, že důkazním prostředkem jsou procesní formy, které používá správce daně k poznání právně relevantních skutečností, jež mají být jako předmět dokazování zjištěny a prokázány. Za pomoci důkazních prostředků si správce daně opatřuje důkazy z pramene důkazů. Pramenem důkazů jsou nositelé informací, z níž se čerpá poznatek, který je předmětem dokazování. Jsou to buď osoby (daňový subjekt, svědek, znalec) nebo věci (listiny, jiné věcné důkazy). Naproti tomu důkazy představují přímé poznatky získané za pomoci důkazních prostředků z pramene důkazů o právně relevantních skutkových okolnostech, které jsou předmětem dokazování.
3. Žalobkyně namítla, že žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdí, že je nutno vycházet z faktického a zjištěného stavu, který však řádně a objektivně zjištěn nebyl. Správce daně řádně a objektivně dokazování vůbec neprováděl, nýbrž upustil od dokazování a ve věci rozhodl podle pomůcek, přičemž žalovaný dokazování žádným způsobem nedoplnil. Přesto žalovaný při zjevné absenci provedení relevantních důkazů ve věci překvapivě dospěl k závěru, že byl zjištěn faktický stav věci.
4. Žalobkyně doplnila, že správce daně zkoumal smlouvu z roku 2008 mezi žalobkyní a jejím francouzským obchodním partnerem. Podle názoru žalobkyně není zcela zřejmé, zda jsou plnění fakturovaná podle této smlouvy licenčními poplatky podléhajícími speciálnímu způsobu zdanění, či zda se jedná o pouhé provize z prodaného počtu výrobků. Žalobkyně má za to, že se o licenční poplatky nejedná, a odkázala v tomto ohledu na své vyjádření ve správním řízení.
5. Žalobkyně dále namítla, že si správce daně nevyžádal vyjádření francouzského obchodního partnera žalobkyně ani názor znalce či odborné osoby, ačkoliv je zřejmé, že v daném případě se jedná o posouzení odborné (technické i právní) otázky, co je a co není licenčním poplatkem, přičemž správce daně není dle žalobkyně oprávněn ani kvalifikován bez odborného názoru tuto odbornou otázku sám posoudit, zvláště pokud žalobkyně s jeho závěry nesouhlasí. Již v tomto spatřuje žalobkyně základ pochybení v celém řízení, které této žalobě předcházelo.
6. Žalobkyně v řízení doložila vyjádření svého francouzského obchodního partnera, který potvrdil, že veškeré výnosy, jakož i veškeré další jeho příjmy jakékoliv povahy, včetně příjmů z licenčních poplatků, dosažené ve Francii nebo v zahraničí podléhají dani z příjmů právnických osob ve Francii a pro příjmy realizované v letech 2011, 2012 a 2013 byl považován za francouzského rezidenta (potvrzení o daňovém domicilu). Žalobkyně navíc prokázala, že faktury vystavené na základě smlouvy zaplatila v plné výši, tedy nesrazila žádnou část jako daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně, přičemž francouzský obchodní partner potvrdil, že příjmy z licenčních poplatků v předmětném období podrobil dani z příjmu ve Francii. Přesto správce daně u správce daně francouzského obchodního

partnera tyto skutečnosti vůbec neověřil. Stejně si neověřil, zda předmětná plnění francouzský obchodní partner vykázal a zdanil jako licenční poplatky či jiný příjem, ačkoliv tato otázka je zásadní pro zjištění faktického stavu věci a jeho vyhodnocení a přestože žalobkyně provedení tohoto dokazování navrhovala.

7. Žalobkyně dále namítla, že postupem správce daně byl zcela popřen princip zamezení dvojího zdanění.
8. Žalobkyně rovněž namítla, že podle § 92 odst. 2 daňového řádu je povinností správce daně zajistit, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. V daném případě však správce daně svévolně neprovedl řádné dokazování, naopak neoprávněně a nezákonně stanovil daň pomůckami. Žalovaný toto nezákonné rozhodnutí změnil dalším nezákonným a nepřezkoumatelným rozhodnutím. Za provedené faktické zjištění považoval konkrétní faktury, bez dalších vazeb a objektivního vyhodnocení všech dalších důkazů. Povinností správce daně přitom je obstarávat důkazní prostředky samostatně, neboť správce daně není vázán pouze návrhy daňového subjektu. Pokud správce daně považoval tvrzení žalobkyně o povaze plnění za nepřesvědčivé, měl doplnit dokazování tak, aby byl zjištěn skutkový stav věci, umožňující vydání zákonného a důkazy podloženého rozhodnutí. Správce daně dle mínění žalobkyně neměl opustit dokazování a doměřit daň pomůckami, ale naopak z vlastní iniciativy zjistit skutečný stav věci prostředky, které mu daňový řád poskytuje (např. dožádání u správce daně francouzského obchodního partnera daňového subjektu). To se v případě žalobkyně v řízení před správcem daně i před žalovaným nestalo. Žalobkyně v tomto ohledu podotkla, že podle judikatury (i Ústavního soudu) při vybírání daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Při realizaci tohoto práva je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, jako je např. právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu.
9. Žalobkyně na závěr namítla, že žalovaný nesprávně vyřídil její námitku týkající se prekluze vymáhání daně za období únor a květen 2011, neboť odkázal na ustanovení § 38d odst. 10 zákona o daních z příjmů, které se vůbec netýká povinnosti daňového subjektu podat správci daně vyúčtování daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. Podle žalobkyně musí být lhůta odvozena ode dne stanovení povinnosti daň odvést a nemůže být nesprávným výkladem žalovaného prodlužována v její neprospěch.
10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobkyně uplatnila v žalobě v podstatě totožné námitky jako v rámci odvolacího řízení, a proto odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
11. Žalovaný uvedl, že pokud je poskytnuta výrobní licence k výrobku, který poskytovatel nadále sám vyrábí nebo je na něj oprávněn poskytovat licence i dalším uživatelům, pak se nepochybně jedná o licenční poplatky. Ke shodnému závěru dospělo Ministerstvo financí v Pokynu D-40, v němž se zabývalo výkladem zdaňování zahraničních subjektů z příjmů na tzv. licenční a jim podobné poplatky (viz Finanční zpravodaj č. 7-8/1993). Pokud zahraniční subjekt udělil českému subjektu souhlas, aby za určitých podmínek a zpravidla s určitým omezením využíval technické plány, výkresy, návrhy, technickou dokumentaci, know-how, software, apod., pak příjem zahraničního subjektu za udělení souhlasu (licence) k takovému užití má zdroj na území České republiky, protože se jedná o příjem ve smyslu § 22 odst. 1 písm. d) bodu 1 [pozn. nyní § 22 odst. 1 písm. g) bod 1 zákona o daních

z příjmů] a podléhá tedy zdanění v České republice. Žalovaný konstatuje, že za situace, kdy smlouva č. X definuje práva k know-how společnosti E. z pohledu jejich účelového využití (poskytnutí technologie společnosti E. na montáž baterií a prodejní práva na smluvním území na smluvně omezenou dobu), je závěr správce daně a žalovaného o skutečné povaze žalobkyní provedených úhrad, které nepochybně představovaly platby za využití licence, zcela logický a má oporu ve zmiňované dokumentaci a předkládaném spisovém materiálu. Hlavním předmětem smlouvy č. X je poskytnutí know-how společností E. pro účely montáže a prodeje baterií. Úplatu za předmětné plnění je pak nutné považovat za příjmy z licenčních poplatků ve smyslu článku 12 odst. 3 písm. c) Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku (dále jen „SZDZ s Francií“). Smluvní ujednání vyplývající ze smlouvy č. X jednoznačně odpovídají povaze licenčních poplatků specifikovaných v čl. 12 odst. 3 SZDZ s Francií a § 19 odst. 7 zákona o daních z příjmů, které mají dle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 1 zákona o daních z příjmů zdroj na území České republiky a podléhají v tuzemsku dle § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. Správce daně ani žalovaný pak neměli žádný důvod pochybovat o smluvních ujednáních, na základě kterých žalobkyně předmětné platby hradila.

12. K námitce žalobkyně, že si správce daně neopatřil vyjádření francouzského partnera, pak žalovaný konstatuje, že takovýto důkazní prostředek nebyl žalobkyní navrhován. Žalobkyně však jako důkazní prostředek v reakci na výzvu správce daně předložila potvrzení o daňovém domicilu společnosti C. č. X, č. X a č. X ze dne 15. 9. 2014, dle kterých je pro realizované příjmy z licenčních poplatků v letech 2011, 2012 a 2013 tato společnost považována za francouzského rezidenta. Zdanění příjmů z licenčních poplatků ve Francii z titulu rezidenství příjemce však neznamená, že Česká republika na jejich zdanění právo pozbyla. Dle článku 12 odst. 2 SZDZ s Francií mohou být licenční poplatky zdaněny rovněž ve smluvním státě, v němž mají zdroj, a to podle právních předpisů tohoto státu, kdy maximální výše sazby v případě „průmyslových“ licenčních poplatků je smlouvou omezena na 10 % z hrubé částky těchto licenčních poplatků. SZDZ s Francií v tomto ohledu nedávají poplatníkům (plátcům) žádnou možnost volby, hovoří zcela jednoznačně a je zcela zřejmé, ve kterém smluvním státě bude daný příjem zdaněn. Podle tuzemského zákona podléhají dané příjmy nerezidentů z licenčních poplatků zdanění dle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 1 zákona o daních z příjmů a § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů. Prioritní právo na zdanění má stát zdroje a stát příjemce (rezidenta) je zavázán daň zaplacenou ve druhém státě zohlednit, aby nedocházelo ke dvojímu zdanění. V případě francouzské společnosti to znamená, že její daňová povinnost ve státě rezidenství se vztahuje jak na příjmy plynoucí z Francie, tak i na příjmy plynoucí ze zahraničí, resp. z České republiky, bez ohledu na to, zda byly ve státě zdroje zdaněny. Pro zamezení dvojího zdanění pak může využít metodu vyloučení dvojího zdanění upravenou čl. 23 SZDZ s Francií. Skutečnost, zda byla odvedena daň z licenčních poplatků ve Francii z titulu rezidenství, je tak pro povinnost poplatníka (resp. plátce) odvést daň z příjmů ze zdroje na území České republiky v České republice zcela irrelevantní. Právní názor žalobkyně, že pokud byly platby zdaněny ve Francii, pak se v České republice již nedaní, byl tedy žalovaným již v napadeném rozhodnutí zcela vyvrácen.
13. K námitce týkající se nutnosti ustanovení soudního znalce či odborníka ze strany správce daně za účelem posouzení obsahu smluvního vztahu žalobkyně a jejího zahraničního obchodního partnera, případně za účelem posouzení daňových dopadů tohoto smluvního

vztahu, pak je dle žalovaného třeba připomenout, že dle § 95 odst. 1 daňového řádu může správce daně ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, kterými správce daně nedisponuje. V daném případě se však jedná o posouzení otázky právní, tedy výkladu a aplikace dotčených ustanovení zákona o daních z příjmů a SZDZ s Francií, k čemuž je správce daně nepochybně plně kompetentní a žádné další specifické odborné či technické znalosti pro to nejsou potřeba. Nelze tedy dovozovat, že se v přezkoumávaném případě jednalo o případ, kdy bylo podle § 95 odst. 1 písm. c) daňového řádu nutné ustanovit znalce z důvodu posouzení předmětných otázek.

14. Žalovaný dále uvedl, že pokud žalobkyně nesouhlasí s hodnocením důkazů a se závěry vyplývajících z jejich hodnocení, nelze tuto skutečnost zaměňovat s tendenčním hodnocením těchto důkazů ze strany správce daně a žalovaného. Důkazní břemeno, které stíhá daňový subjekt ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, nelze přenášet s poukazem na § 92 odst. 2 daňového řádu na správce daně. Jestliže žalobkyně v daňovém řízení neprokázala tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na toto ustanovení dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt. Žalovaný přezkoumal postup správce daně a dospěl k závěru, že se správce daně zabýval všemi jednotlivými důkazními prostředky navrženými daňovým subjektem, ty řádně zhodnotil a posoudil, zda důkazy mají dostatečnou kvalitu, aby byl dostatečně zjištěn skutkový stav, resp. prokázána tvrzení žalobkyně. Postup správce daně i žalovaného při hodnocení důkazů je z odůvodnění platebních výměrů (resp. ze zpráv o daňové kontrole) a odůvodnění napadeného rozhodnutí zcela zřejmý a přezkoumatelný. Výtky žalobkyně stran nesprávného užívání pojmů v oblasti dokazování mohou být předmětem poměrně zajímavé akademické debaty, v rámci níž lze zhodnotit správné používání těchto pojmů např. i vrcholnými soudy, avšak nemohou být podkladem pro zrušení napadeného rozhodnutí, které v žádném případě nelze v tomto ohledu označit za nesrozumitelné.
15. Žalovaný dále doplnil, že v platebních výměrech bylo správcem daně chybně uvedeno stanovení daně podle pomůcek, ačkoliv je z jednotlivých zpráv o daňové kontrole zřejmé, že správce daně v daném případě stanovil jednoznačně daňovou povinnost žalobkyně za zdaňovací období roku 2011, 2012 a 2013 na základě dokazování, když najisto vycházel z konkrétních faktur a účetních zápisů odvolatele. Správce daně provedl celou řadu úkonů, k nimž se mohla žalobkyně vyjadřovat, případně na ně reagovat svými vlastními návrhy na dokazování. Správce daně tedy žalobkyni poskytl dostatečný prostor pro případné procesní reakce na její konkrétní pochybnosti o věrohodnosti a průkaznosti předložených smluv a faktur a žalobkyně nebyla nakonec nijak zkrácena na svých procesních právech. Správce daně však ve výroku platebních výměrů chybně uvedl, že daň stanovuje na základě pomůcek, aniž by byla daň takto fakticky stanovena. Žalovaný tak s ohledem na toto pochybení správce daně přistoupil v rámci odvolacího řízení ke změně platebních výměrů týkající se pouze odkazu na zákonná ustanovení pro stanovení daně uvedeném správcem daně v těchto platebních výměrech, a to tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí o odvolání, neboť je nutno vycházet z faktického a zjištěného stavu, tedy že v daném případě byla daň stanovena dokazováním.
16. Žalovaný dále doplnil, že podle § 38d odst. 10 zákona o daních z příjmů je plátce daně povinen podat místně příslušnému správci daně vyúčtování daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, přičemž lhůta pro vyúčtování je stanovena v § 137 odst. 2 daňového řádu. Dle předmětného ustanovení se vyúčtování podává do 3 měsíců (resp. za

zdaňovací období roků 2011 a 2012 do 4 měsíců) po uplynutí kalendářního roku. Pokud je s vyúčtováním spojena i povinnost odvést daň, je daň splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání vyúčtování. V souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu počne běžet tříletá lhůta pro stanovení daně až dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Dle § 1 odst. 3 daňového řádu je řádným daňovým tvrzením rovněž vyúčtování. Žalobkyně byla tedy povinna podat vyúčtování daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 do 4 měsíců po uplynutí kalendářního roku, tj. v daném případě do 2. 5. 2012. Správce daně vyzval žalobkyni k podání řádného vyúčtování daně vybírané zvláštní srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 výzvou č. j. 3650872/14, která byla žalobci doručena dne 4. 9. 2014. S ohledem na znění § 148 odst. 3 daňového řádu proto od tohoto okamžiku počala běžet tříletá lhůta pro stanovení předmětné daně za zdaňovací období roku 2011 znovu. K dalšímu přerušení lhůty pro stanovení předmětné daně pak došlo v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu v důsledku toho, že dne 10. 10. 2014 správce daně zahájil ve vztahu k předmětné dani za zdaňovací období roku 2011 daňovou kontrolu. S ohledem na výše uvedené je tedy nutné konstatovat, že lhůta pro stanovení daně v daném případě dosud neuplynula.

Soud ze správního spisu zjistil následující skutečnosti:

17. Výzvami ze dne 3. 9. 2014 vyzval správce daně žalobkyni k podání vyúčtování k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2011, 2012 a 2013.
18. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 17. 9. 2014 uvedla, že ve zdaňovacích obdobích roků 2011, 2012 a 2013 platila náhrady za poskytnutí know-how, které byly zdaněny jejím obchodním partnerem na území Francie na základě čl. 12 odst. 1 SZDZ s Francií, a přiložila důkazy svých tvrzení.
19. Dne 10. 10. 2014 byla dle protokolu č. j. 3866999/14/2124-05400-204872 zahájena daňová kontrola podle § 87 odst. 1 daňového řádu daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, 2012 a 2013. Žalobkyně byla téhož dne seznámena s výsledky kontrolního zjištění podle § 88 daňového řádu (ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roků 2011 a 2012; ve vztahu k roku 2013 až dne 2. 4. 2015). Správce daně jako podklady pro rozhodnutí shromáždil především smlouvu č. X ze dne 19. 5. 2008 mezi žalobkyní a společností E. včetně jejího dodatku ze dne 11. 2. 2010 a faktury ze dne 16. 3. 2011, 4. 6. 2011, 9. 9. 2011, 20. 11. 2011, 6. 3. 2012, 15. 6. 2012, 24. 8. 2012, 10. 11. 2012, 17. 2. 2013, 16. 5. 2013, 11. 8. 2013 a 14. 11. 2013. Na základě těchto podkladů dospěl k závěru, že žalobkyně neuhradila srážkovou daň ze zdroje na území České republiky dle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 1 zákona o daních z příjmů, které podléhá zdanění u zdroje příjmu dle § 36 odst. 1 písm. a) tohoto zákona a čl. 12 odst. 2 písm. b) SZDZ s Francií ve výši 10 % z hrubé částky licenčních poplatků, ani nevyhověla výzvě správce daně k podání vyúčtování.
20. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 27. 10. 2014 namítla, že správce daně nepostavil na jisto, že platby žalobkyně francouzskému obchodnímu partnerovi jsou skutečně licenční poplatky, a nikoliv provize z prodaného zboží či jiná plnění. Rovněž nebylo ověřeno, že je příjemce plateb smluvním partnerem žalobkyně podle licenční smlouvy. Žalobkyně tedy pokládala skutková zjištění správce daně za nedostatečná. Na závěr žalobkyně dodala, že pokud se

skutečně jedná o licenční poplatky, vztahuje se na ně dle mínění žalobkyně osvobození od daně ve smyslu § 19 odst. 1 písm. zj) a odst. 5 zákona o daních z příjmů, a proto žalobkyně podle § 38nb odst. 1 tohoto zákona požádala o přiznání osvobození pro rok 2011 a 2012, které je podloženo listinami předloženými správci daně.

21. Správce daně postoupil žádost žalobkyně o přiznání osvobození podle § 38nb odst. 1 zákona o daních z příjmů Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu, územnímu pracovišti pro Prahu 1, který rozhodnutím ze dne 10. 12. 2014, č. j. 6759315/14/2001-53521-102252, osvobození pro rok 2011 a 2012 pro pozdní podání žádosti nepřiznal.
22. Dne 2. 4. 2015 správce daně projednal se žalobkyní zprávu o daňové kontrole č. j. 1408427/15/2124-60563-204872 za roky 2011 a 2012; a dne 10. 7. 2015 se zástupcem žalobkyně po vyjasnění rozsahu jeho zmocnění). Zprávu o daňové kontrole týkající se zdaňovacího období roku 2013 projednal správce daně s žalobkyní dne 26. 6. 2015 (č. j. 2641337/15/2124-60563-204872, resp. č. j. 303097/15/2124-60563-204872 se zástupcem žalobkyně po vyjasnění rozsahu jeho zmocnění).
23. Platebními výměry ze dne 23. 7. 2015, č. j. 3122905/15/2124-51522-201186, č. j. 1678720/15/2124-51522-201186 a č. j. 3049359/15/2124-51522-201186, správce daně podle § 98, § 139, § 147 a § 145 odst. 1 daňového řádu a zákona o daních z příjmů stanovil žalobkyni podle pomůcek daň z příjmů právnických osob za období roku 2011 ve výši 274 556 Kč, za období roku 2012 ve výši 304 496 Kč a za období roku 2013 ve výši 182 112 Kč. V odůvodnění platebních výměrů správce daně uvedl, že žalobkyně neuhradila srážkovou daň ze zdroje na území České republiky dle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 1 zákona o daních z příjmů, které podléhá zdanění u zdroje příjmu dle § 36 odst. 1 písm. a) tohoto zákona a čl. 12 odst. 2 písm. b) SZDZ s Francií ve výši 10 % z hrubé částky licenčních poplatků, ani nevyhověla výzvě správce daně k podání vyúčtování, a proto jí správce daně v souladu s § 38s zákona o daních z příjmů vyměřil daň ve výši 10 % ze základu daně, který představují částky vyplacené zahraniční osobě podle předložených faktur.
24. Žalobkyně v odvoláních proti platebním výměrům namítla, že správce daně neověřil, zda jsou platby žalobkyně francouzskému obchodnímu partnerovi skutečně licenčními poplatky, a nikoliv provize z prodaného zboží či jiná plnění. V tomto ohledu dodala, že pouze vykonává montáž a distribuci baterií a nevyužívá žádné průmyslové vlastnictví, počítačový program či veřejně nedostupné technické, výrobní, vědecké nebo obchodní informace pro vlastní průmyslovou výrobu. Žalobkyně tedy považuje platební výměry za nedostatečně odůvodněné, a tudíž nepřezkoumatelné. Žalobkyně dále namítla, že SZDZ s Francií zakazuje dvojí zdanění téhož příjmu, a proto bylo podmínkou vyměření daně žalobkyni zjištění daňového dluhu jejího francouzského obchodního partnera. V tomto ohledu poukázala na právní názor Krajského soudu v Českých Budějovicích vyjádřený v rozsudku ze dne 18. 5. 1999, č. j. 10 Ca 100/1999-26. Žalobkyně dále namítla, že vymáhání daně za období únor – květen roku 2011 brání prekluze, neboť k podání tvrzení za toto období podle § 145 odst. 1 daňového řádu byla žalobkyně vyzvána až výzvou doručenou dne 4. 9. 2011, tedy po uplynutí tříleté lhůty. Na závěr žalobkyně namítla, že nebylo namístě stanovit daň podle pomůcek, protože poskytla správci daně plnou součinnost a veškeré podklady.
25. Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil platební výměry tak, že se daň vyměřuje podle § 139, § 147 a § 233 daňového řádu, a ve zbytku je potvrdil. Žalovaný konstatoval, že licenční poplatky podléhají podle § 36 odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona o daních z příjmů

dani z příjmů se sazbou ve výši 15 %, v případě žalobkyně však činila sazba podle § 37 zákona o daních z příjmů a čl. 12 odst. 2 SZDZ s Francií výši 10 %. Žalovaný přitom nepochyboval, že platby žalobkyně jsou skutečně licenčními poplatky ve smyslu čl. 12 odst. 3 SZDZ s Francií, neboť to plyne ze samotné smlouvy mezi žalobkyní a jejím francouzským obchodním partnerem. Nepřisvědčil ani námitce žalobkyně týkající se dvojího zdanění, neboť zdanění příjmů francouzským obchodním partnerem žalobkyně ve Francii nepozbyla Česká republika právo na zdanění licenčních poplatků ve smyslu čl. 12 odst. 2 SZDZ s Francií. K poukazu žalobkyně na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zdůraznil, že nelze zaměňovat zajištění daně podle § 38e zákona o daních z příjmů se srážkovou daní, neboť zajištění se uplatňuje u příjmů daňových nerezidentů (mimo EU a EHP) zdaňovaných na základě daňového přiznání a nepodléhajících srážkové dani podle § 36 zákona o daních z příjmů. Zdanění licenčních poplatků podle § 36 odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona o daních z příjmů je tedy konečné (nezahrnuje se do daňového přiznání v České republice), a proto je případný daňový dluh obchodního partnera žalobkyně ve Francii pro účely posouzení srážkové daně žalobkyně v České republice irelevantní. Žalovaný nepřisvědčil ani námitce žalobkyně o prekluzi, neboť tříletá lhůta počala plynout od uplynutí lhůty k podání řádného daňového tvrzení, resp. vyúčtování (viz § 1 odst. 3 daňového řádu), která za období roku 2011 podle § 137 odst. 2 daňového řádu uplynula dne 2. 5. 2015. Výzva k podání daňového tvrzení doručená 4. 9. 2014 byla tedy doručena před uplynutím lhůty, přičemž tuto lhůtu zároveň podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu prodloužila o 1 rok. Zahájením daňové kontroly dne 10. 10. 2014 následně počala lhůta běžet znovu. Na závěr žalovaný přisvědčil námitce žalobkyně, že v předmětné věci nebylo namístě stanovit daň podle pomůcek. Ze zpráv o daňových kontrolách však jasně plyne, že správce daně stanovil daňovou povinnost žalobkyně na základě dokazování, neboť vycházel z jednotlivých faktur, a nikoliv podle pomůcek. Proto žalovaný opravil pochybení správce daně ve výrocích platebních výměrů.

Soud v předmětné věci vycházel z následně uvedených ustanovení právních předpisů:

26. Podle § 19 odst. 7 zákona o daních z příjmů: „*Licenčním poplatkem se rozumí platba jakéhokoli druhu, která představuje náhradu za užití nebo za poskytnutí práva na užití autorského nebo jiného obdobného práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně filmu a filmových děl, počítačového programu (software), dále práva na patent, ochrannou známku, průmyslový vzor, návrh nebo model, plán, tajný vzorec nebo výrobní postup, nebo za výrobně technické a obchodní poznatky (know-how). Licenčním poplatkem se rozumí také příjem za pronájem nebo za jakékoli jiné využití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení.*“
27. Podle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 1 zákona o daních z příjmů: „*Za příjmy ze zdrojů na území České republiky se u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 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).*“
28. Podle čl. 12 odst. 1 SZDZ s Francií: „*Licenční poplatky mající zdroj v jednom smluvním státě a vyplácené rezidentu druhého smluvního státu mohou být zdaněny v tomto druhém státě.*“
29. Podle čl. 12 odst. 2 SZDZ s Francií: „*Tyto licenční poplatky však mohou být, vyjma případu druhu plateb, který je uveden v písmenu a) odstavce 3, 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:

a) 5 procent hrubé částky licenčních poplatků, a to v případě druhu plateb, který je uveden v písmenu b) odstavce 3;

b) 10 procent hrubé částky licenčních poplatků, a to v případě druhu plateb, který je uveden v písmenu c) odstavce 3.“

30. Podle čl. 12 odst. 3 SZDZ s Francií: „Výraz ‚licenční poplatky‘ označuje platby jakéhokoli druhu obdržené jako náhrada za užití nebo za právo na užití:

a) jakéhokoli autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, s výjimkou počítačového programu a včetně kinematografických filmů a filmů nebo pásek pro televizní nebo rozhlasové vysílání;

b) jakéhokoli průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení;

c) jakéhokoli patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu a počítačového programu nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké (know-how).“

31. Soud na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobkyní uplatněných námitek, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [viz § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (s. ř. s.)]. Soud v předmětné věci rozhodl podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci řízení takový postup soudu akceptovali.

32. Žalobkyně uvedla, že žalovaný změnil platební výměry správce daně pouze co do způsobu vyměření, neboť dospěl k závěru, že k vyměření daně nemělo dojít podle pomůcek, nýbrž na základě dokazování, avšak z napadeného rozhodnutí však dle žalobkyně plyne, že žalovaný zcela ignoruje rozdíl mezi dokazováním, důkazním prostředkem a důkazem, což zcela odporuje daňovému řádu. Soud k argumentaci žalobkyně poznamenává, že není zřejmé, co žalobkyně z údajného zaměňování pojmů dovozuje, přičemž úkolem soudu není dotvářet žalobní argumentaci. Žalovaný v odvolacím řízení změnil výroky platebních výměrů správce daně, které uváděly, že byla daň stanovena podle pomůcek, přestože byla výše vyměřené daně stanovena na základě výsledků daňové kontroly, resp. faktur předložených v průběhu řízení, a tudíž správce daně pomůcky při stanovení daně nevyužil. Soud v uvedeném postupu žalovaného nespatřuje žádné porušení daňového řádu, a proto neshledal argumentaci žalobkyně důvodnou.

33. Soud neshledal důvodnou ani námitku žalobkyně, že nebyl řádně a objektivně zjištěn faktický stav, protože správce daně řádně a objektivně dokazování vůbec neprováděl, nýbrž rozhodl podle pomůcek, a žalovaný dokazování žádným způsobem nedoplnil. Jak soud výše konstatoval, správce daně ve výrocích platebních výměrů mylně uvedl, že byla daň stanovena podle pomůcek, protože z obsahu správního spisu (i odůvodnění platebních výměrů) plyne, že daň byla stanovena podle smlouvy mezi žalobkyní a jejím francouzským obchodním partnerem, a především podle předložených faktur. Skutková zjištění z těchto důkazních prostředků správce daně shrnul ve zprávě o daňové kontrole, která byla žalobkyní projednána. Přestože správce daně ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu namísto odůvodnění platebních výměrů nepoukázal na zprávy o daňových kontrolách, využil pro odůvodnění platebních výměrů pouze skutečnosti zjištěné v průběhu daňových

kontrol, a proto není zřejmé, z čeho žalobkyně v žalobě dovozuje, že žádné dokazování nebylo prováděno, když vlastnoručním podpisem stvrdila seznámení s výsledky kontroly. K doplnění dokazování ze strany žalovaného přitom nebyl dán důvod, neboť žalovaný shledal platební výměry zcela správné, až na nezákonné uvedení, že byla daň stanovena podle pomůcek, tuto vadu však opravil.

34. K související argumentaci žalobkyně, že není zcela zřejmé, zda jsou plnění fakturovaná podle smlouvy žalobkyně s jejím francouzským obchodním partnerem licenčními poplatky podléhajícími speciálnímu způsobu zdanění, či zda se jedná o pouhé provize z prodaného počtu výrobků (podle žalobkyně se o licenční poplatky nejedná), soud konstatuje, že z vlastní smlouvy mezi žalobkyní a jejím francouzským obchodním partnerem jasně plyne, že fakturované platby představují licenční poplatky za know-how (*výrobně technické a obchodní poznatky*) ve smyslu § 19 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Pomine-li soud, že smlouva explicitně uvádí, že společnost E. poskytne žalobkyni know-how týkající se montáže a prodeje baterií, je zřejmé, že fakturované částky nemohou představovat provize z prodeje, neboť žalobkyně sama vyrábí (kompletuje) baterie, které prodává, přičemž při tom využívá technologické poznatky (např. využívá v dodatku smlouvy přesně specifikované komponenty) společnosti E. Soud proto argumentaci žalobkyně nepovažuje za důvodnou.
35. Soud dále nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že si správce daně nevyžádal vyjádření francouzského obchodního partnera žalobkyně ani názor znalce či odborné osoby, ačkoliv není k posouzení odborné otázky, co je a co není licenčním poplatkem, oprávněn ani kvalifikován. Posouzení charakteru plateb žalobkyně jejímu francouzskému obchodnímu partnerovi je otázkou subsumpce zjištěného skutkového stavu pod příslušné ustanovení zákona, což správní orgány (prostřednictvím úředních osob – odborníků) činí prakticky v každém rozhodnutí. Legální definici licenčních poplatků obsahuje § 19 odst. 7 zákona o daních z příjmů, přičemž jak soud výše uvedl, platby žalobkyně za know-how, resp. *výrobně technické a obchodní poznatky*, této definici zcela odpovídají, a tudíž soud považuje závěr správce daně i žalovaného, že platby žalobkyně jsou licenčními poplatky, za zcela správný.
36. Soud se dále zabýval argumentací žalobkyně, že postupem správce daně byl zcela popřen princip zamezení dvojího zdanění, a že žalobkyně v řízení doložila vyjádření svého francouzského obchodního partnera, který potvrdil, že veškeré výnosy, jakož i veškeré další jeho příjmy jakékoliv povahy, včetně příjmů z licenčních poplatků, dosažené ve Francii nebo v zahraničí podléhají dani z příjmů právnických osob ve Francii, kde byl v letech 2011, 2012 a 2013 rezidentem. Žalobkyně dodala, že faktury vystavené na základě smlouvy zaplatila v plné výši, tedy nesrazila žádnou část jako daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně, přičemž francouzský obchodní partner potvrdil, že příjmy z licenčních poplatků v předmětném období podrobil dani z příjmu ve Francii. Přesto správce daně u správce daně francouzského obchodního partnera tyto skutečnosti vůbec neověřil. Stejně si neověřil, zda předmětná plnění francouzský obchodní partner vykázal a zdanil jako licenční poplatky či jiný příjem, ačkoliv tato otázka je zásadní pro zjištění faktického stavu věci a jeho vyhodnocení a přestože žalobkyně provedení tohoto dokazování navrhovala.
37. Soud předně konstatuje, že obecný princip zamezení dvojího zdanění nezakotvuje zákon o daních z příjmů ani Listina základních práv a svobod, a pokud by existoval, nebylo by zapotřebí uzavírat mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V předmětné věci

SZDZ s Francií v čl. 12 odst. 1 a 2 zakotvuje možnost zdanit licenční poplatky ve státě, kam byly vyplaceny, i ve státě, kde mají zdroj. Co se týče licenčních poplatků, SZDZ s Francií tedy nestanoví, že by zdanění licenčních poplatků v obou státech nebylo přípustné. Žalobkyní doložená potvrzení, že její francouzský obchodní partner (skutečný vlastník licenčních poplatků) byl v letech 2011, 2012 a 2013 daňovým rezidentem Francie, svědčí pouze o tom, že správce daně a žalovaný správně aplikovali ustanovení čl. 12 odst. 2 SZDZ s Francií. Problematika danění licenčních poplatků francouzským obchodním partnerem žalobkyně ve Francii pak není v předmětné věci relevantní, neboť jde o zdanění ve smyslu čl. 12 odst. 1 SZDZ s Francií, které se řídí francouzskými daňovými předpisy a které nijak neomezuje zdanění podle čl. 12 odst. 2 SZDZ s Francií. Námitka žalobkyně tedy není důvodná.

38. Soud se dále zabýval námitkou žalobkyně, že správce daně v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu nezjistil skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně co nejúplněji, nýbrž neprovedl řádné dokazování a neoprávněně a nezákonně stanovil daň pomůckami, a že žalovaný toto nezákonné rozhodnutí změnil dalším nezákonným a nepřezkoumatelným rozhodnutím, přičemž za provedené faktické zjištění považoval konkrétní faktury, bez dalších vazeb a objektivního vyhodnocení všech dalších důkazů. Pomine-li soud skutečnost, že daň nebyla stanovena pomůckami a že mimo zmiňovaných faktur byla klíčovým podkladem platebních výměrů a napadeného rozhodnutí smlouva mezi žalobkyní a jejím francouzským obchodním partnerem (nikoliv pouze faktury), je třeba zdůraznit, že v předmětné věci nebylo zapotřebí skutkový stav dále doplňovat. Správce daně a žalovaný z předmětné smlouvy ověřili charakter plateb žalobkyně a na základě předložených faktur zjistili základ daně, což postačuje k odůvodnění platebních výměrů, a proto soud nepovažuje námitku žalobkyně za důvodnou.
39. Soud neshledal důvodnou ani námitku žalobkyně, že žalovaný nesprávně vyřídil její námitku týkající se prekluze vymáhání daně za období únor a květen 2011, když odkázal na ustanovení § 38d odst. 10 zákona o daních z příjmů, které se vůbec netýká povinnosti daňového subjektu podat správci daně vyúčtování daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. Předmětné ustanovení § 38d odst. 10 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013 konstatuje, že plátce daně je povinen podat místně příslušnému správci daně vyúčtování daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby, přičemž lhůtu stanovenou pro podání tohoto vyúčtování nelze prodloužit. Soud pro úplnost dodává, že podle § 137 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2012 byla žalobkyně povinna podat vyúčtování a zaplatit daň za rok 2011 do čtyř měsíců po uplynutí roku 2011, přičemž tříletá lhůta pro stanovení daně počala (po přibližně dvou letech a čtyřech měsících) běžet znovu oznámením výzvy správce daně ze dne 3. 9. 2014 podle § 148 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2014 a následně též zahájením daňové kontroly dne 10. 10. 2014. Argumentace žalobkyně prekluzí práva stanovit daň tedy není důvodná.
40. Soud na základě uvedených skutečností výrokem pod bodem I žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.
41. Soud výrokem pod bodem II podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně nebyla ve věci úspěšná a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho úřední činnosti v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 21. února 2019

Olga Stránská, v. r.
předsedkyně senátu