



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Petra Hlušíka, Ph.D., a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: PO LIGHTING CZECH s.r.o.
sídlem Suvorovova 195, 742 42 Šenov u Nového Jičína

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 40293/22/5200-11431-702498 ze dne 22. 11. 2022, ve věci daně z příjmů právnických osob,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou ze dne 20. 1. 2023 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného č. j. 40293/22/5200-11431-702498 ze dne 22. 11. 2022, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu č. j. 82269/19/4232-22792-800375 ze dne 2. 5. 2019. Prvostupňovým rozhodnutím byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2014 do 31. 5. 2015 ve výši 2 650 690 Kč; žalobci současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 532 266 Kč. Správce daně daň

doměřil na základě daňové kontroly, při níž zjistil několik pochybení, mj. zahrnutí zůstatku časového rozlišení 2% poplatku *upfront fee* do daňových nákladů (výdajů), přestože tento náklad věcně a časově s daným zdaňovacím obdobím nesouvisel.

Žaloba a její doplnění

2. Žalobce v žalobě toliko uvedl, že „*napadá uведенé rozhodnutí OFŘ v rozsahu zvýšení základ daně žalobce o 2%-ní poplatek (Upfront fee) z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky časového rozlišení výdajů a jejich zahrnutí do základu daně na situaci žalobce*“. Více tento žalobní bod v žalobě nerozvedl. Učinil tak až v podání ze dne 6. 4. 2023. Zrekapituloval skutková zjištění, kdy akcentoval, že byl ručitelem, a tedy i smluvní stranou smlouvy o úvěru, uzavřeném mezi konsorciem bank a VarrocCorp Holding B. V., součástí externího úvěru byl i poplatek „*arrangement fee*“, který byl dále v rámci vnitropodnikové půjčky přenesen na žalobce pod názvem „*upfront fee*“. K zásadní otázce, zda „*upfront fee*“ byla uznatelným výdajem po celou dobu, co byla vnitropodniková půjčka žalobci poskytnuta či nikoliv, uvedl, že předložil vyjádření dvou bank o povaze aranžerského poplatku („*arrangement fee*“); z nich plyne, že tento poplatek je klientům bank fakturován za služby poskytované po celou dobu jejich financování, banky samotné poplatek časově rozlišují do výnosů po dobu poskytování úvěru. Správní orgány dle žalobce nesprávně tyto důkazy vyhodnotily jako nerelevantní.

Vyjádření k žalobě a jeho doplnění

3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 15. 3. 2023 navrhl odmítnutí, případně zamítnutí žaloby. Předně vyjádřil pochybnost, zda původně podaná žaloba vůbec obsahuje žalobní bod, a poukázal na uplynutí lhůty pro podání žaloby a možnosti jejího rozšíření o nové žalobní body. V návaznosti na žalobcovu podání rozvíjející jeho žalobu se žalovaný ve vyjádření ze dne 16. 5. 2023 vyjádřil k podstatě námitky nesprávného postupu při posouzení časového rozlišení „*upfront fee*“. Zopakoval argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí a uvedl, že setrvává na názoru, že žalobce měl citovaný poplatek uplatnit jako daňově uznatelný náklad pouze jednorázově. Zdůraznil, že ve věci je třeba rozlišovat dva odlišné právní vztahy: prvním je vztah mezi mateřskou (holdingovou) společností žalobce VarrocCorp Holding B. V. a konsorciem bank, v jehož rámci byl sjednán poplatek „*arrangement fee*“, a druhým vztah mezi holdingovou společností a žalobcem, spočívající ve vnitropodnikové půjčce, kdy se žalobce zavázal uhradit kromě vyššího úroku též „*upfront fee*“. Povaha obou poplatků – „*arrangement fee*“ a „*upfront fee*“ – je odlišná a nelze je směřovat, jak činí žalobce. Ani v případě „*arrangement fee*“ nelze předpokládat, že tímto poplatkem byly hrazeny služby poskytované v průběhu úvěru, neboť tuto funkci měly další poplatky („*agency fee*“ a „*security agent fee*“). V případě „*upfront fee*“ se jednalo toliko o nástroj přesunu nákladu holdingové společnosti na „*arrangement fee*“ na žalobce; žalobce však ani netvrdil, že by mu ze strany holdingové společnosti byly v průběhu trvání půjčky poskytovány jakékoli služby, které by byly daným poplatkem kryty. Vyjádření dvou bank nevyhodnotil žalobce jako relevantní, neboť služby v nich uváděné nebyly poskytovány přímo žalobci, kdy tento nebyl v postavení dlužníka vůči bankám, ale vůči holdingové společnosti.

Postup krajského soudu

4. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Obě strany souhlasily s rozhodnutím věci bez nařízení jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

Skutková zjištění

5. Ze správních spisů soud zjistil, že žalobce podniká v oblasti vývoje a výroby světelné techniky pro motorová vozidla. U žalobce probíhala od 7. 4. 2016 daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2024 do 31. 3. 2015. Po proběhlé kontrole byla vypracována zpráva, která byla žalobci zaslána 24. 4. 2019; ve sdělení ze dne 26. 4. 2019 správce daně žalobce informoval o opravě číselného shrnutí kontrolního zjištění (to nemělo vliv na výslednou daňovou povinnost žalobce). Správce daně dospěl na základě kontroly k závěru, že došlo a) k neoprávněnému snížení základu daně o celkovou částku 14 013 328 Kč a b) k neoprávněnému nesnížení základu daně o celkovou částku 63 013 Kč. Zjištění, které mělo na výši výsledné daně největší dopad, se týkalo zaúčtování poplatku „upfront fee“. Dle správce daně žalobce porušil § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), a neoprávněně nezvýšil výsledek hospodaření o částku ve výši 13 381 921,51 Kč, kterou nelze podle tohoto zákona zahrnout do daňových výdajů (nákladů) předmětného zdaňovacího období. Žalobce zaúčtoval na účet č. 568101 celkovou částku ve výši 13 381 921, 50 Kč jako časové rozlišení 2% poplatku „upfront fee“, který byl sjednán v rámci smlouvy o půjčce. Jednalo se o smlouvu o půjčce „Inter Corporate Loan Agreement“ s platností od 25. 7. 2012 se společností VarrocCorp Holding B. V. (holdingovou společností). Finanční prostředky pro poskytnutí této půjčky získal věřitel od konsorcia bank prostřednictvím externího úvěru. „Upfornt fee“ byl zpracovatelský poplatek, který s sebou nesl jednorázové náklady, zejména právní služby a také odměnu externí bance za zpracování úvěru. Žalobce se rozhodl poplatek „upfront fee“ časově rozlišovat po celou dobu trvání půjčky (tj. do 31. 7. 2017). Po uzavření nové úvěrové smlouvy s konsorciem bank (jiných, než výše zmíněných) k refinancování půjčky od holdingové společnosti zaúčtoval celkovou částku zůstatku časového rozlišení 2% poplatku do daňových výdajů (nákladů) předmětného zdaňovacího období. Správce daně vyhodnotil, že citovaný poplatek představoval jednorázový náklad, který přímo souvisel se sjednáním, zpracováním a vyřízením půjčky od holdingové společnosti, tedy se zdaňovacím obdobím končícím dne 31. 7. 2012; žalobce dle správce daně časovým rozlišováním poplatku na dobu trvání půjčky nerespektoval časovou a věcnou souvislost takto vzniklého nákladu. Na základě daňové kontroly byl vydán dodatečný platební výměr č. j. č. j. 82269/19/4232-22792-800375 ze dne 2. 5. 2019, jímž byla doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 2 650 690 Kč a současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále. Žalobce napadl prvostupňové rozhodnutí odvoláním, kde rozporoval toliko zjištění týkající se poplatku „upfront fee“. V odvolacím řízení žalobce předložil k důkazu vyjádření společnosti Citiban Europe plc., týkající se poplatku „arrangement fee“ (ten byl sjednán ve smlouvě o externím úvěru). Napadeným rozhodnutím žalovaného bylo odvolání zamítnuto a prvostupňové rozhodnutí potvrzeno.

Otázka existence zárodku žalobního bodu

6. Soud se nejprve zabýval otázkou, zda zde není důvod pro odmítnutí žaloby, a to s ohledem na kusost žalobního bodu uplatněného v rámci zákonné lhůty (a doplněné a ž po jejím uplynutí).
7. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 4 As 3/2008-78 ze dne 24. 8. 2010, publ. pod č. 2162/2011 Sb. r. NSS, uvedl, že je nutné „za žalobní bod považovat každé vyjádření žalobce, z něhož byt' i jen v nejhrubších obrysech lze dovodit, že napadené správní rozhodnutí z určitého důvodu považuje za nezákonné. Jinými slovy, náležitost žaloby dle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je splněna, pokud jsou z tvrzení žalobce seznatelné skutkové děje a okolnosti individuálně odlišitelné od jiných ve vztahu ke konkrétnímu případu žalobce, jež žalobce považoval za relevantní k jím domnělé nezákonnosti správního rozhodnutí; právní důvody nezákonnosti (či nicotnosti) napadeného správního rozhodnutí pak musí být tvrzeny alespoň tak, aby soud při aplikaci obecného pravidla, že soud zná právo, mohl dostatečně vymezit, kterým směrem, tj. ve vztahu k jakým právním předpisům bude směřovat jeho přezkum.“ Judikatura správních soudů následně vytvořila kategorii tzv. zárodku žalobního bodu, který se nachází na pomezí řádně formulovaného žalobního bodu a tvrzeními, která za žalobní bod vůbec nelze považovat, a dovodila, že takovýto zárodek může být dotvořen i po uplynutí lhůty pro rozšíření žalobních bodů. Za zárodek nelze považovat obecné poukazy na nezákonnost či výčet domněle porušených ustanovení bez jakéhokoli propojení s individualizovaným skutkovým stavem (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Azs 41/2021-29 ze dne 7. 6. 2021 či č. j. 3 As 150/2023-55 ze dne 27. 9. 2024).
8. V projednávané věci dospěl soud k závěru, že námitka žalobce v žalobě ze dne 20. 1. 2023 sice představovala hraniční případ, ale bylo ji nutno posoudit jako zárodek žalobního bodu – skutkově označila uplatnění 2% poplatku „upfront fee“ a právně tvrdila nesprávné posouzení časového rozlišení výdajů (nákladů), tedy porušení akruálního principu. Proto soud nepřistoupil k odmítnutí žaloby, ale k jejímu věcnému posouzení ve světle doplnění žalobních tvrzení ze dne 6. 4. 2023.

Věcné posouzení žalobcových námitek

9. Podle § 23 odst. 1 ZDP je základem daně 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. Jedná se promítnutí tzv. akruálního principu do oblasti daňové. Uvedený princip vyjadřuje koncepci, podle níž musí existovat věcná a časová souvislost mezi výnosy a náklady, a to bez ohledu na to, kdy dojde k faktickému převodu peněz za plnění, které je předmětem těchto výnosů a nákladů (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, a ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005-79). Časová souvislost je dána příslušným účetním, resp. zdaňovacím obdobím.
10. Spor mezi stranami je v nyní projednávané věci veden právě o existenci časové souvislosti mezi úhradou poplatku „upfont fee“ a předmětným zdaňovacím obdobím.
11. Soud se ztotožňuje se žalovaným v tom, že při posouzení sporné otázky je třeba nesměšovat poplatky spojené s vnitropodnikovou půjčkou a s externím úvěrem. Není sice sporu ohledně toho, že „upfont fee“ představoval přenesení nákladů holdingové společnosti na poplatek „arrangement fee“, který tato společnost hradila konsorciu bank v souvislosti s poskytnutým úvěrem. Žalobce se nicméně snaží z tohoto dovodit, že oba poplatky by měly být posuzovány identicky. Tak tomu ovšem být nemůže, je nutno hodnotit hospodářskou

funkci každého poplatku v každém právním vztahu zvlášť. Dle názoru soudu toto žalovaný učinil a nelze mu v tomto ohledu ničeho vytknout. Za zásadní soud považuje skutečnost, že žalobce nenabídl žádné tvrzení, natož důkaz, ohledně toho, že by s placením jeho konkrétního 2% poplatku „upfront fee“ byly v předmětném zdaňovacím období spojeny jakékoli protislužby ze strany holdingové společnosti jakožto poskytovatele půjčky. Žalovaný navíc zpochybňoval i v případě „arrangement fee“ jeho úhradovou funkci po dobu trvání externího úvěru, a to s ohledem na existenci dalších dvou poplatků („agency fee“ a „security agent fee“), které tuto funkci plnily. Toto však není pro věc rozhodné, neboť se týká jiného právního vztahu mezi jinými subjekty (konsorciem bank a holdingovou společností). Skutečnost, že žalobce vystupoval jako ručitel této úvěrové smlouvy, nemá žádný vliv na posouzení charakteru „upfront fee“ (žalobce ostatně jakoukoli úvahu o tomto vlivu nepředkládá). Předložené důkazní prostředky se týkaly obecného postupu bankovních domů při sjednávání poplatků typu „arrangement fee“, avšak v projednávaném případě se jedná o jiný poplatek poskytnutý věřitelem jiného typu (holdingovou společností a nikoli bankou); žalovaný je proto správně vyhodnotil jako nerelevantní. Dokazování běžné praxe bank je totiž mimoběžné se zjištěným skutkovým stavem, kde v případě půjčky, k níž se váže sporný poplatek, žádná banka nefiguruje.

12. Protože žalobní námitky zčásti zrcadlí námitky odvolací, odkazuje soud žalobce v podrobnostech na odůvodnění napadeného rozhodnutí, s nímž se ztotožňuje.
13. Ze shora uvedených těchto důvodů soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Náklady řízení

14. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., kdy procesně úspěšnému žalovanému v tomto řízení nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 28. listopadu 2024

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu