



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **A-T, s.r.o.**, IČO 17309565  
sídlem Rybničná 40/K, 831 06 Bratislava, Slovenská republika  
zastoupeného daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem,  
sídlem Divadelní 616/4, 602 00 Brno

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 17321/13/5000-14201-706012 ze dne 3. července 2013, ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného č. j. 17321/13/5000-14201-706012 ze dne 3. července 2013 a rozhodnutí Finančního úřadu v Hlučíně č. j. 71634/11/385970802439 ze dne 29. srpna 2011 se zrušují.

Shodu s prvopisem potvrzuje

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 31 798 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. Radka Lančíka, daňového poradce se sídlem Divadelní 616/4, 602 00 Brno.

### Odůvodnění:

1. Žalobce (dříve AT-ENGINEERING spol. s r. o.) se podanou žalobou domáhá přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 17321/13/5000-14201-706012 ze dne 3. července 2013, jímž byl k odvolání žalobce pouze co do bankovního spojení změněn a v ostatním potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Hlučíně č. j. 71634/11/385970802439 ze dne 29. 8. 2011. Tímto rozhodnutím byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2008 ve výši 1 260 000 Kč a penále z doměřené daně ve výši 252 000 Kč. Důvodem doměření daně bylo neuznání nákladu na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů představovaného nákladem uplatněným na základě faktury č. 52008067 ze dne 23. 12. 2008, jímž fakturoval slovenský zřizovatel (žalobce) české organizační složce (nyní zrušené) technickou přípravu na zakázkách za rok 2008 ve výši 5 999 683,51 Kč.
2. Žalobce v žalobě namítal, že žalovaný nesprávně považuje spornou fakturu za vnitropodnikovou fakturaci. Odkázal Smlouvu na mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku ze dne 26. 3. 2002, publ. pod č. 100/2003 Sb. m. s. (dále jen „SZDZ“) a uvedl, že sporná faktura nepředstavovala vnitropodnikovou fakturaci (vnitropodnikový přesun nákladů) dle čl. 7 odst. 3 SZDZ, nýbrž o poskytnutí služby, jež měla být posouzena dle čl. 7 odst. 2 SZDZ. Fakturovaná cena odpovídá ceně, jakou slovenský zřizovatel poskytuje svým klientům. Dále žalobce namítal, že žalovaný neměl ve věci meritorně rozhodnout, ale vyčkat na výsledek procedury řešení případů dohodou dle čl. 24 SZDZ mezi Ministerstvem financí Slovenské republiky a příslušným českým orgánem, kdy již ze sdělení Ministerstva financí Slovenské republiky ze dne 19. 7. 2013 vyplývá, že ministerstvo je toho názoru, že ke dvojímu zdanění v rozporu se SZDZ došlo. Žalobce dále napadl výzvy Finančního úřadu v Hlučíně, které nestanovily konkrétně, jakým způsobem jim má daňový subjekt vyhovět, a neuváděly ani dostatečně určité pochybnosti o předložených důkazech. Rovněž žalobce namítal, že nelze souhlasit se závěrem Finančního úřadu v Hlučíně, že předložené tabulky jsou irelevantní, neboť tyto dokumentovaly, že zdanění organizační složky v Česku bude horší než zdanění zřizovatele na Slovensku, a to v rozporu s čl. 23 odst. 3 SZDZ. Žalobce též namítal, že žalovaný nesprávně vyhodnotil informace od zahraniční daňové správy, resp. je nehodnotil vůbec s tím, že uzavřel, že zahraniční daňová správa nezjistila, za jaké uskutečnitelné plnění byla zřizovatelem uvedená částka fakturována a co přesně zahrnuje pojem „technická příprava“, ačkoli její zpráva podrobně popisuje tvorbu vnitropodnikové ceny za poskytnuté služby. Žalobce brojil rovněž proti postupu Finančního úřadu v Hlučíně a žalovaného, kteří odmítli jako důkaz všechny doklady zřizovatele s odůvodněním, že český správce daně má pouze pravomoc, která se dotýká daňových subjektů, jejichž příjmy budou zdaňovány v České republice. Smyslem předložených dokladů bylo prokázat oprávněnost sporné fakturace a

uplatnění nákladů dle této faktury. Odmítl-li žalovaný bez řádného důvodu nabízené důkazy, nemůže založit své rozhodnutí na neunesení důkazního břemene žalobcem.

3. Podáními ze dne 25. 4. 2015 a 25. 7. 2015 žalobce předložil dokumentaci slovenských finančních orgánů, a to protokol o daňové kontrole Daňového úřadu Bratislava ze dne 25. 6. 2014 a informaci Ministerstva financí Slovenské republiky ze dne 6. 7. 2015 o prověřených skutečnostech pro postup dle čl. 24 SZDZ, včetně připojené informace Daňového úřadu Bratislava ze dne 11. 2. 2015.
4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že s touto nesouhlasí. K námitce, že sporná fakturace měla být posouzena jako úhrada služby a nikoli jako vnitropodniková fakturace nákladů na stálou provozovnu vzniklé jejímu zřizovateli, žalovaný uvedl, že tuto pokládá za irelevantní. Podotknul, že zřizovatel se věnoval činnosti výrobní, zatímco jeho zahraniční stálé provozovny činnosti obchodní. Zřizovatel a jeho provozovny tvoří jednu účetní jednotku, proto jakákoli fakturace mezi nimi je vždy vnitropodnikovým přesunem nákladů. Poukázal na to, že způsob tvorby vnitropodnikové ceny byl pouze obecně vymezen a nebyly předloženy konkrétní vlastní náklady, které zřizovatel přiřadil organizační složce v souvislosti s jejími realizovanými zakázkami; zdůraznil z napadeného rozhodnutí, že některé náklady, které je třeba vynaložit na technickou přípravu zakázek, není možné exaktně rozdělit na jednotlivé zakázky; bylo by k nim možno dospět jen za použití statistické metody se zohledněním realizovaných zakázek z předcházejícího hospodářského období. K námitce, že žalovaný nevyčkal na proces řešení případu dohodou, sdělil, že dopis Ministerstva financí Slovenské republiky byl doručen Generálnímu finančnímu ředitelství 26. 7. 2013, tedy poté, co bylo napadené rozhodnutí vydáno. K namítané vadnosti výzev správce uvedl, že tato námitka je vznášena v žalobě nově a nadto je i nedůvodná, neboť tyto výzvy byly konkrétní a adresně reagovaly na podání žalobce.
5. Krajský soud v Ostravě rozsudkem č. j. 22 Af 111/2013-71 ze dne 28. dubna 2016 napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
6. Krajský soud v tomto rozsudku orgánům finanční správy ČR vytknul nesprávné zaměření a neúplnost dokazování. Předmětná fakturace se dle soudu netýkala výloh zřizovatele na činnost jeho stálé provozovny, nýbrž se týkala stanovení zisku této provozovny z její ekonomické činnosti. Fakturovaná služba měla totiž takový charakter, že mohla být organizační složkou poptána od jakéhokoli obchodního partnera pro naplnění jejího podnikatelského záměru. Nevyplývala z organizační provázanosti s jejím zřizovatelem. Soud uvedl: *„Pro projednávanou věc je tak zásadní z hlediska zkoumané cenotvorby za poskytnutá sporná plnění (technické přípravy) to, zda fakturovaná částka odpovídá ceně obvyklé mezi nezávislými subjekty na předmětném trhu. Jako důkaz pro skutkové zjištění potřebné pro odpověď na tuto otázku se pak nabízí žalobcem předkládané veškeré účetní doklady, z nichž lze zjistit porovnání cen uplatňovaných vůči organizačním složkám a na zřizovateli nezávislým obchodním partnerům. Odmítnutí těchto důkazních prostředků s tím, nemají vztah k daňové povinnosti na území ČR, je proto nesprávné.“*
7. Ke kasační stížnosti žalovaného byl rozsudek Krajského soudu zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 147/2016-45 ze dne 5. října 2016.
8. Nejvyšší správní soud Krajskému soudu vytknul, že neuvedl žádné úvahy, ze kterých by bylo zřejmé, jaký myšlenkový proces jej dovedl ke konstatování, že právě posouzení

vztahu fakturované částky a ceny obvyklé mezi nezávislými subjekty je pro rozhodnutí věci stěžejní. Krajský soud měl své úvahy vést tak, aby v první řadě bylo posouzeno, zda sporné náklady, jejichž daňovou účinnost se podle stěžovatele žalobci nepodařilo prokázat, byly náklady daňově účinnými. Nejvyšší správní soud nevyločil možnost správnosti závěrů krajského soudu, to však jen za předpokladu, že náklady organizační složky (odpovídající výši ceny fakturované za poskytnutá plnění) byly daňově účinnými náklady; v opačném případě, jednalo-li by se o daňově neúčinné náklady, by k aplikaci čl. 7 odst. 2 SZDZ a § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), vůbec nemohlo dojít.

9. Žalobce podáním ze dne 26. 12. 2017 doplnil žalobu. Uvedl, že vytýkal-li žalovaný žalobci neprokázání nákladů dle faktury č. 85008067 v částce 5 999 683,51 Kč, protože zřizovatel technické služby na jednotlivé zakázky již v průběhu roku fakturoval organizační složce, pak ze zjištění slovenské daňové správy vyplývá, co zahrnuje pojem technická příprava, a tato dospěla k jednoznačnému závěru, že princip nezávislého vztahu je dodržen tehdy, když je do nákladů provozovny sporná faktura zahrnuta.
10. U jednání dne 24. 1. 2017 soud doplnil dokazování písemnostmi slovenské daňové správy, jež osvědčovaly stav, jenž tu byl ke dni napadeného rozhodnutí. Rozsudkem č. j. 22 Af 111/2013-96 ze dne 24. ledna 2018 krajský soud napadené rozhodnutí opět zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
11. Krajský soud ve svém druhém rozsudku dospěl k závěru, že z provedeného dokazování jednoznačně vyplynulo, že průběžná fakturace nákladů nezahrnovala všechny náklady na výrobu technologických celků, zajišťovaných mateřskou společností. Spornou fakturou byly fakticky „dofakturovány“ náklady na technickou přípravu jednotlivých dodávek technologických celků, uskutečněných v průběhu roku 2008. K otázce dokazování uvedl: *„Požadoval-li krajský soud v prvním rozsudku po žalovaném, aby doplnil dokazování, není toho nyní již třeba, neboť skutečnosti, které měly být tímto dokazováním doplněny, jsou dostatečně osvětleny spisovým materiálem slovenské daňové správy, kterou soud sám doplnil provedené dokazování. Slovenské daňové orgány provedly porovnání transakcí mezi mateřskou společností a jejími organizačními složkami (stálými provozovnami) na straně jedné a mezi žalobcem a třetími osobami na straně druhé, a dospěly k výše uvedenému závěru, že sporná faktura byla vnitřní vyrovnávací platbou, která umožnila dosáhnout takového základu daně, jakého by dosáhly dva samostatné podniky vykonávající shodné nebo podobné činnosti za shodných či obdobných podmínek.“*
12. Ke kasační stížnosti žalovaného byl rozsudek Krajského soudu zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 44/2018-52 ze dne 3. října 2019.
13. Nejvyšší správní soud uvedl, že v postupu krajského soudu spatřuje doplnění dokazování soudem v takové míře, že nahradilo činnost správního orgánu, v důsledku čehož bylo narušeno i rozložení daňového břemene v daňovém řízení. Závěrem uvedl: *„V nyní souzeném případě se žalobkyně v daňovém řízení snažila doložit jí přiznanou daň. Správce daně se však nezákonně některými předloženými důkazními prostředky odmítl zabývat. Krajský soud z tohoto důvodu nejprve rozhodnutí žalovaného zrušil. V řízení předcházejícím vydání nyní napadeného rozsudku pak krajský soud provedl důkaz listinami pocházejícími od slovenské daňové správy, ze kterých vyvodil závěry, k nimž však měl podle něj dospět již žalovaný, kdyby v daňovém řízení postupoval důsledněji. Krajský soud tímto svým postupem upřel stěžovateli možnost, aby zpochybnil tvrzení žalobkyně a aby dokázal případné skutečnosti vyvracející*

*věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných žalobkyní. Nejvyšší správní soud podotýká, že ono problematické odmítnutí důkazních prostředků v daňovém řízení spočívalo v odmítnutí účetních dokladů žalobkyně, tj. slovenského zřizovatele české stálé provozovny. Sporná faktura byla vystavena při fakturaci mezi žalobkyní a její stálou provozovnou, proto nebylo namístě tyto účetní doklady odmítat, jak již judikoval krajský soud v rozsudku z 28. 4. 2016 (tento rozsudek sice Nejvyšší správní soud zrušil, ale z jiného důvodu). Námitkami proti závěrům krajského soudu o existenci zdanitelného plnění a o daňové účinnosti se Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť tyto závěry vycházely z nezákonně provedeného dokazování v řízení před krajským soudem.“*

14. Žalobce následně v podání ze dne 5. 11. 2019 uvedl, že doklady, jimiž prováděl dokazování krajský soud, vznikly převážně až po vydání napadeného rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že Nejvyššímu správnímu soudu vadilo to, že dokazování a hodnocení důkazů provedl namísto žalovaného krajský soud, měl by za této situace krajský soud – protože tak neučinil Nejvyšší správní soud – zrušit napadené rozhodnutí a uložit žalovanému hodnotit účetní doklady žalobce a listiny slovenské daňové správy.
15. Žalobce posléze v podání ze dne 3. 2. 2020 vznesl námitku prekluze. Uvedl, že „*daňová kontrola u této daně byla zahájena dne 3. 12. 2009. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu by prekluzivní lhůta skončila dne 3. 12. 2012, pokud by v posledních 12 měsících před jejím uplynutím nedošlo k doručení dodatečného platebního výměru č. j. 71634/11/385970802439 ze dne 29. 8. 2011. Tak se také stalo, a protože v době 3. 12. 2011 - 3. 12. 2012 nedošlo k doručení dodatečného platebního výměru č.j. 71634/11/385970802439 ze dne 29. 8. 2011, připadl konec prekluzivní lhůty na 3.12.2012. Následné doručení rozhodnutí č.j. 17321/13/5000-14201-706012 ze dne 3. 7. 2013 tak bylo učiněno po uplynutí prekluzivní lhůty a neuplatní se prodloužení lhůty o 1 rok, protože nedošlo k jeho doručení v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty. Žalobce podal odvolání dne 7. 10. 2011 a žalovaný mohl o něm rozhodnout do 3. 12. 2012. Rozhodl-li žalovaný o žalobcově odvolání až dne 3. 7. 2013, učinil tak v době, kdy právo na pravomocné stanovení daně z příjmů právnických osob za rok 2008 ve výši 1 260 000 Kč a penále ve výši 252 000 Kč prekludovalo.“*
16. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
17. Ze spisového materiálu soud zjistil, že žalobce podnikal od roku 1995 v České republice prostřednictvím organizační složky se sídlem v Ludgeřovicích, tato jeho stálá provozovna ukončila činnost ke dni 31. 3. 2012. Finanční úřad v Hlučíně zahájil u této organizační složky daňovou kontrolu dne 3. 12. 2009. Správce daně zpochybnil správnost přiřazení nákladů, spočívajících v úhradě výše uvedené sporné vnitropodnikové faktury č. 52008067 ze dne 23. 12. 2008. Vyzval žalobce k prokázání výše částek fakturovaných zřizovatelem. Tuto skutečnost se dle správce daně žalobci prokázat nepadřilo, a proto správce daně následně vyloučil spornou fakturovanou částku ve výši 5 999 683,51 Kč z výdajů ovlivňujících základ daně. Dne 29. 8. 2011 doměřil daň prvostupňovým rozhodnutím. Žalobce proti němu podal 7. 10. 2011 odvolání. Pro přetrvávající absenci doložení konkrétních nákladů, které byly předmětem fakturace, bylo napadeným rozhodnutím ze dne 3. 7. 2013 prvostupňové rozhodnutí potvrzeno a odvolání žalobce zamítnuto.
18. Podle § 264 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních

právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

19. Podle § 148 odst. 1 věty první daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky.
20. Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.
21. Podle § 47 odst. 2 věty první zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v naposledy účinném znění (dále jen „ZSDP“), „*byl-li před uplynutím této lhůty [tj. tříleté prekluzivní lhůty] učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.*“ Takovýmto úkonem je i zahájení daňové kontroly (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 69/2004-52 ze dne 21. 4. 2005, publ. pod č. 634/2005 Sb. r. NSS).
22. Lhůta pro stanovení daně začala v projednávané věci běžet od konce roku 2009, v němž byla zahájena daňová kontrola, a její konec připadal na 31. 12. 2012.
23. Dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti daňový řád.
24. V posledních dvanácti měsících před koncem prekluzivní lhůty nedošlo k žádné skutečnosti, jež by tuto lhůtu ovlivnila. Prvostupňové rozhodnutí bylo žalobci doručeno již roku 2011 a téhož roku bylo proti němu podáno i odvolání. Prekluzivní lhůta tak došla 31. 12. 2012 a vydání napadeného rozhodnutí dne 3. 7. 2013 a jeho následné oznámení žalobci se uskutečnilo po uplynutí prekluzivní lhůty.
25. Dojde-li k vyměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty k tomuto úkonu, jedná se o nezákonnost, k níž soud přihlédne kdykoli za řízení (srov. nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1169/07 ze dne 26. února 2009, publ. pod č. 38/2009 Sb. n. a u. ÚS).
26. Proto bylo napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušeno. Prekluze práva vyměřit daň je okolností odůvodňující i zrušení rozhodnutí prvostupňového (§ 78 odst. 3 s. ř. s.) a nevyslovení, že se věc vrací k dalšímu řízení, neboť v daňovém řízení již nemůže být pokračováno.
27. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého procesně úspěšnému žalobci vzniklo vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení.
28. Náklady žalobce tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč, odměna zástupce za sedm úkonů právní služby – a to převzetí věci, sepsání žaloby, sepsání dvou vyjádření ke kasační stížnosti a sepsání tří doplnění žaloby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhl. č. 177/1996 Sb., přičemž výše odměny za jeden úkon činí dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 vyhl. č. 177/1996 Sb. částku 3 100 Kč, v sedmi režijních paušálech po 300 Kč dle § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. a 21% DPH ve výši 4 998 Kč.

29. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám daňového poradce, který žalobce v řízení zastupoval.

#### Poučení:

Proti tomuto rozsudku **není** kasační stížnost přípustná. To **neplatí**, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 4. února 2020

JUDr. Daniel Spratek, Ph.D.

člen senátu

v zastoupení dlouhodobě

nepřítomného předsedy senátu