



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., v právní věci žalobce **AT-ENGINEERING spol. s r. o.** se sídlem Rybničná 40/K, Bratislava, Slovenská republika, zastoupeného Ing. R. L., daňovým poradcem se sídlem D. 616/4, B., proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 17321/13/5000-14201-706012 ze dne 3. července 2013, ve věci daně z příjmů právnických osob,

t a k t o :

I. Rozhodnutí žalovaného č. j. 17321/13/5000-14201-706012 ze dne 3. července 2013 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. R. L., daňového poradce se sídlem D. 616/4, B.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce 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 změněna 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.

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 určitě 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.

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.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že s se 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.

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., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů [dále jen „s. ř. s.“]), a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že žalobce podnikal od roku 1995 v České republice prostřednictvím organizační složky se sídlem v Ludgeřovicích, tato jeho stálá provozovna žalobce 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. Žalobce reagoval podáním ze dne 17. 3. 2010, v němž popsal způsob stanovení vnitropodnikové ceny. V návaznosti na toto podání vydal správce daně novou výzvu, na níž žalobce reagoval popisem výpočtu procenta režijních nákladů pro výpočet rozpracovanosti. V následující výzvě správce daně tento výpočet rozporoval. Další podání žalobce pochybnosti správce daně nerozptýlilo, reagoval na něj výzvou k prokázání, že fakturované výdaje sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, kdy uvedl, že mzdové a režijní náklady jsou uváděny jak samostatně, tak i v rámci koeficientu pro kalkulaci nákladů. Žalobce se v posledním podání ze dne 15. 12. 2010 vyjádřil mj. k tomu, co zahrnuje technická příprava. Správce daně následně vyloučil spornou fakturovanou částku ve výši 5 999 683,51 Kč z výdajů ovlivňujících základ daně. Podstata odůvodnění jeho kroku spočívá v tom, že technická příprava

byla již fakturována v ceně jednotlivých zakázek v rámci koeficientu výpočtu vnitropodnikové ceny, a nelze ji proto fakturovat opětovně. Se svými závěry seznámil žalobce ve zprávě o daňové kontrole dne 3. 5. 2011. Dne 29. 8. 2011 doměřil daň prvostupňovým rozhodnutím. Žalobce proti němu podal 7. 10. 2011 odvolání. V odvolacím řízení zdůrazňoval, že daňové orgány mají ve věci zjišťovat, zda jsou vnitropodnikové faktury vystavené v souladu se SZDZ, tj. v cenách obvyklých. V rámci odvolacího řízení bylo provedeno mezinárodní dožádání, jehož účelem bylo zjištění možné duplicity fakturování služeb uvedených ve sporné faktuře. Pro přetrvávající absenci doložení konkrétních nákladů, které byly předmětem fakturace, bylo napadeným rozhodnutím prvostupňové rozhodnutí potvrzeno a odvolání žalobce zamítnuto.

Podle čl. 7 odst. 2 SZDZ, jestliže podnik jednoho smluvního státu vykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, přisuzují se, s výhradou ustanovení odstavce 3, v každém smluvním státě této stálé provozovně zisky, které by byla mohla docílit, kdyby byla jako samostatný podnik vykonávala stejné nebo obdobné činnosti za stejných nebo obdobných podmínek a byla zcela nezávislá ve styku s podnikem, jehož je stálou provozovnou.

Podle čl. 7 odst. 3 SZDZ se při stanovení zisků stálé provozovny povoluje odečíst náklady vynaložené pro účely stálé provozovny, včetně výloh vedení a všeobecných správních výloh takto vynaložených, ať vznikly ve státě, v němž je stálá provozovna umístěna, či jinde.

Podle čl. 24 odst. 1 a 2 SZDZ, jestliže se osoba domnívá, že opatření jednoho nebo obou smluvních států vedou nebo povedou u ní ke zdanění, které není v souladu s ustanoveními této smlouvy, může, bez ohledu na opravné prostředky, které poskytují vnitrostátní právní předpisy těchto států, předložit svůj případ příslušnému úřadu smluvního státu, jehož je rezidentem, nebo, pokud její případ spadá pod článek 23 odst. 1, příslušnému úřadu smluvního státu, jehož je státním příslušníkem. Případ musí být předložen do tří let od prvního oznámení opatření vedoucího ke zdanění, které není v souladu s ustanoveními této smlouvy. Jestliže bude příslušný úřad považovat námitku za oprávněnou a nebude-li sám schopen najít uspokojivé řešení, bude se snažit, aby případ vyřešil vzájemnou dohodou s příslušným úřadem druhého smluvního státu tak, aby se vyloučilo zdanění, které není v souladu s touto smlouvou.

Podle § 24 odst. 1 věty první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Podle § 37 věty první ZDP se ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.

Pokud žalobce vytýkal žalovanému, že nevyčkal na výsledek řešení jeho případu dohodou ve smyslu čl. 24 SZDZ, pak soud nemá zato, že by takovou povinnost žalovaný měl, a to zvláště za situace, kdy v okamžiku rozhodování žalovaného slovenská strana dosud oficiálně českou stranu k řešení nevyzvala, jak správně podotknul žalovaný. Nadto, i kdyby tomu tak bylo, zdůrazňuje soud, že dle dikce citovaného článku lze postup řešení případu dohodu využít nezávisle na opravných prostředcích a daňový řád ani nepočítá s tímto postupem jako důvodem k přerušení řízení.

Naproti tomu za důvodnou pokládá soud námitku nesprávné aplikace čl. 7 SZDZ a z toho vyplývající nesprávné zaměření a neúplnost dokazování orgánů finanční správy ČR. Sporná ekonomická transakce mezi zřizovatelem a jeho stálou provozovnou měla být posuzována ve světle čl. 7 odst. 2 SZDZ. Předmětná fakturace se netýká výloh zřizovatele na činnost jeho stálé provozovny, nýbrž se týká 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. Nevyplyvala z organizační provázanosti s jejím zřizovatelem.

Jako vodítko při výkladu smluv o zamezení dvojího zdanění mezi členskými státy Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), mezi něž patří ČR od roku 1995 (srov. sdělení č. 266/1998 Sb.) a Slovensko od roku 2000, slouží správním soudům komentáře a modelové smlouvy OECD (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 52/2015-29 ze dne 27. 5. 2015, publ. pod č. 3262/2015 Sb. r. NSS).

Ustanovení čl. 7 odst. 2 SZDZ představuje standardní zakotvení tzv. principu tržního odstupu (*arm's length*), jak je normován ve vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojímu zdanění. V souladu s tímto principem se stálá provozovna ve styku se zřizovatelem (centrálou) fiktivně pokládá za samostatný podnik vykonávající tytéž nebo podobné funkce jako stálá provozovna (*separate entity approach*). Žalovaný sice správně tvrdí, že z hlediska práva je zřizovatel a jeho organizační složka jedna a tatáž právní entita, nicméně právě smlouvou konstruovaná fikce ukládá orgánům finanční správy od této skutečnosti odhlédnout a hodnotit hospodářskou aktivitu mezi zřizovatelem a jeho zahraniční organizační složkou jako vztah mezi oddělenými subjekty. 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. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není totiž třeba provést jen tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány (srov. rozsudek podepsaného soudu č. j. 22 Ca 421/2002-35 ze dne 26. 6. 2003, publ. pod č. 39/2003 Sb. r. NSS).

Posouzení ostatních žalobních námitek, týkajících se hodnocení dílčích důkazních prostředků (tabulky, zjištění zahraniční daňové správy) pokládá soud za předčasné za situace, kdy žalovanému ukládá doplnění a nové posouzení důkazů. Dle § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Soudní přezkum hodnocení dílčích důkazů bez zohlednění vzájemné souvislosti, která může vyplynout z uloženého doplněného dokazování, byl za těchto okolností předčasný.

Za této situace krajskému soudu nezbylo, než napadené rozhodnutí pro důvodnost žaloby podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušit a věc podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

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.

Náklady žalobce tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000,- Kč, odměna zástupce za dva úkony právní služby – a to převzetí věci a sepis 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, ve dvou režijních paušálech po 300,- Kč dle § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. a 21% DPH ve výši 1 428,- Kč.

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.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

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

Krajský soud v Ostravě
dne 28. dubna 2016

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu