



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců Zdeňka Kühna a Miloslava Výborného v právní věci žalobce: **AT-ENGINEERING spol. s r. o.**, se sídlem Rybničná 40/K, Bratislava, Slovenská republika, zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 616/4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 7. 2013, čj. 17321/13/5000-14201-706012, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 4. 2016, čj. 22 Af 111/2013-71,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 4. 2016, čj. 22 Af 111/2013-71, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu v Hlučíně ze dne 29. 8. 2011, čj. 71634/11/385970802439, byla organizační složce žalobce 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, kterou fakturoval slovenský zřizovatel (žalobce) své české organizační složce (nyní zrušené) technickou přípravu na zakázkách za rok 2008 ve výši 5 999 683,51 Kč. Tento platební výměr byl

rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 7. 2013, čj. 17321/13/5000-14201-706012, změněn v části týkající se bankovního spojení, v ostatním zůstal výrok odvoláním napadeného rozhodnutí beze změny.

[2] Žalobu podanou u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) proti rozhodnutí žalovaného a proti dodatečnému výměru Finančního úřadu v Hlučíně shledal krajský soud důvodnou a rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[3] Krajský soud přisvědčil námitce nesprávné aplikace čl. 7 Smlouvy 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 z toho vyplývajícimu nesprávnému zaměření a neúplnosti dokazování orgánů finanční správy České republiky. Předmětná fakturace se totiž netýkala výloh zřizovatele na činnost jeho stálé provozovny, nýbrž stanovení zisku této provozovny z její ekonomické činnosti. Fakturovaná služba měla takový charakter, že mohla být organizační složkou poptána od jakéhokoli obchodního partnera pro naplnění jejího podnikatelského záměru; nevyplyvala z organizační provázanosti organizační složky se zřizovatelem a měla být posuzována podle čl. 7 odst. 2 SZDZ.

[4] Dále krajský soud uvedl, že v souladu s principem tržního odstupu (*arm's length*), zakotveným v čl. 7 odst. 2 SZDZ, se stálá provozovna ve styku se zřizovatelem fiktivně pokládá za samostatný podnik vykonávající tytéž nebo podobné funkce jako stálá provozovna (*separate entity approach*). V důsledku uvedeného musí orgány finanční správy odhlédnout od toho, že z hlediska práva je zřizovatel a jeho organizační složka jedna a tatáž právní entita, a hodnotit hospodářskou aktivitu mezi zřizovatelem a jeho zahraniční organizační složkou jako vztah mezi oddělenými subjekty.

[5] Následně dospěl krajský soud k závěru, podle kterého „[p]ro 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.“ K zodpovězení této otázky mohly posloužit žalobcem předložené účetní doklady; odmítnutí těchto důkazních prostředků proto bylo nesprávné.

[6] Další námitky, týkající se hodnocení dílčích důkazních prostředků, soud neposuzoval, neboť to se zřetelem na možné nové souvislosti, které by mohly vyplynout z doplněného dokazování, považoval za předčasné.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[8] Stěžovatel uvedl, že rozsudek krajského soudu je nezákonný, neboť spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem. Konkrétně se stěžovatel neztotožnil s právním názorem krajského soudu na posouzení nákladu podle faktury č. 52008067 ze dne 23. 12. 2008 ve výši 5 999 683,51 Kč.

pokračování

[9] Stěžovatel namítl, že i při postupu podle čl. 7 SZDZ je nutno splnit podmínky dané § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Podle stěžovatele je u nákladů nutné nejprve posoudit jejich existenci a daňovou účinnost ve smyslu § 24 odst. 1 zákon o daních z příjmů a teprve následně může být takto zjištěný základ daně dále upravován. Proto je možné pravidla tržního odstupu a principy stanovení převodních cen aplikovat až poté, kdy příslušné náklady a výnosy projdou testem daňové účinnosti. Jestliže žalobce neprokázal daňovou účinnost nákladu z titulu technických služeb fakturovaných zřizovatelem a jejich věcnou a časovou souvislost se zdanitelnými výnosy a činnostmi stále provozovny, pak takové náklady musí být vyloučeny a k aplikaci SZDZ nemůže dojít. Krajský soud se ovšem daňovou účinností nákladů nezabýval a bez dalšího uvedl, že mělo má být postupováno podle čl. 7 odst. 2 SZDZ.

[10] Žalobce sice popřel, že by zpochybněné náklady představovaly vnitropodnikovou fakturaci nákladů, jednalo se totiž o fakturaci technické přípravy za rok 2008, ale faktické uskutečnění této technické přípravy žádným předloženým důkazním prostředkem neprokázal. K tomu stěžovatel namítl, že k rozdělení zisku mezi zřizovatele a stálou provozovnu lze přistoupit pouze tehdy, jsou-li kumulativně splněny dvě základní podmínky, a to pokud daňový subjekt prokáže, že plnění existovalo a současně se jednalo o náklad nutný k dosažení, zajištění a udržení příjmu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V případě žalobce již v průběhu roku zřizovatel technické služby na jednotlivé zakázky stále provozovně fakturoval; bylo proto nutné prokázat oprávněnost fakturování dalších nákladů na předmětné zakázky i to, na základě jakých podkladů byla stanovena výše těchto zvýšených nákladů. Žalobce však toto v průběhu daňového řízení neprokázal a oprávněnost zahrnutí dalších nákladů nebyla prokázána ani provedenou mezinárodní výměnou informací v odvolacím řízení. Ze zjištění zahraniční daňové správy sice vyplynulo, že zahraniční zřizovatel předmětnou fakturu vystavil a zaúčtoval, ale současně nebyl schopen doložit, za jaké uskutečněné plnění byla částka fakturována, a co přesně zahrnuje pojem technická příprava. Za této situace žalobce neunesl důkazní břemeno. Podle ustálené judikatury je nezbytné, aby, uplatní-li daňový subjekt náklady pro snížení základu daně, byl také schopen prokázat oprávněnost takových nákladů.

[11] S ohledem na výše uvedené se stěžovatel neztotožnil ani s názorem krajského soudu na nesprávné zaměření a neúplnost dokazování orgánů finanční správy České republiky. V odůvodnění napadeného rozsudku není nikterak objasněno, z jakého důvodu by měl správce daně převzít veškeré doklady a v nich vyhledat ty, které mají vztah k daňové povinnosti na území České republiky. Podle stěžovatele je naopak na daňovém subjektu, aby předložil, resp. navrhl důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení.

[12] Stěžovatel v závěru kasační stížnosti zdůraznil, že žalobce v žalobě úpravou podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů neargumentoval, krajský soud se jí přesto zabýval. K žalobní námitce, podle níž nebylo v daňovém řízení postupováno v souladu s čl. 23 odst. 3 SZDZ, stěžovatel uvedl, že ke stále provozovně bylo přistupováno tak, jak by bylo přistupováno k daňovému subjektu, který je rezidentem České republiky.

[13] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[14] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovil nesouhlas s tvrzeními stěžovatele. Stěžovatel vůbec nehodnotil informaci od zahraniční daňové správy, přestože zahraniční daňová správa zjistila, že zřizovatel organizační složce fakturoval a poskytl technickou přípravu, i v čem technická příprava spočívala. Oprávněnost zahrnutí nákladů na základě předmětné faktury do výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokazuje také protokol Daňového úřadu Bratislava ze dne 25. 6. 2014, čj. 9103404/5/3063854/2014, a informace Ministerstva financí Slovenské republiky ze dne 6. 7. 2015, čj. MF/016995/2015-724.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal jí napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížností uplatněných důvodů. Přitom ověřil, zda napadené rozhodnutí či jemu předcházející řízení netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.].

[16] Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění omezují právo smluvního státu požadovat v určitém případě placení daně od osoby (fyzické nebo právnické), která podléhá vnitrostátním daňovým předpisům tohoto státu a měla by v tomto státě odvádět daně. Tyto mezinárodní smlouvy však nenahrazují vnitrostátní daňové předpisy smluvních států, ani nezakládají nové právo státu požadovat placení daní. Určují pouze právní režim smluvního státu, tj. které vnitrostátní daňové předpisy se aplikují, a to v zásadě jen ku prospěchu daňových subjektů. Otázky, kdo je povinen platit daň, co je předmětem daně, co je základem daně, jaká je sazba daně, kdy vzniká daňová povinnost apod., zodpovídají vnitrostátní daňové předpisy (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 5. 2015, čj. 6 Afs 52/2015-29). V projednávané věci se proto primárně uplatnil čl. 7 odst. 1 věta druhá SZDZ, podle kterého podnik, vykonávající svou činnost prostřednictvím stále provozovny umístěné v druhém smluvním státě, může zisky v rozsahu, v jakém je lze přičítat této stále provozovně, zdanit ve druhém státě. Na základě tohoto ustanovení byl žalobce oprávněn zisky stále provozovny umístěné v České republice zdanit v České republice a nikoliv ve Slovenské republice. S touto volbou je však nerozlučně spjata, že pravidla pro stanovení daňové povinnosti stále provozovny v podrobnostech určují české daňové předpisy.

[17] SZDZ v čl. 7 odst. 2 v obecné rovině vymezuje zisky, jež lze stále provozovně přičítat. Jedná se o zisky, které by byla mohla stálá provozovna 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 stále provozovny povoluje odečíst náklady vynaložené pro účely stále provozovny, včetně výloh vedení a všeobecných správních výloh takto vynaložených, ať vznikly ve státě, v němž je stálá provozovna umístěna, či jinde. Další podrobnosti ohledně podmínek, jež musí náklady splňovat, aby mohly být při

pokračování

stanovení zisků odečteny, SZDZ neupravuje. Tato problematika je však upravena v zákoně o daních z příjmů, který se při určení daňové povinnosti české stálé provozovny aplikuje.

[18] Krajský soud proto správně uvedl, že sporná transakce mezi zřizovatelem a jeho stálou provozovnou měla být posuzována dle čl. 7 odst. 2 SZDZ, neboť se týkala stanovení zisku stálé provozovny z její ekonomické činnosti. Rovněž se lze s krajským soudem ztotožnit v závěru, podle kterého je sice z hlediska práva zřizovatel a jeho organizační složka jedna a táž právní entita, nicméně SZDZ 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. Nejvyšší správní soud však nesouhlasí se závěrem, který krajský soud z těchto předpokladů vyvodil a v němž bez dalšího prohlásil za rozhodující, zda fakturovaná částka odpovídá obvyklé ceně mezi nezávislými subjekty.

[19] V podstatě jediným důvodem, pro který krajský soud žalobě vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil, byla výtku k postupu žalovaného, resp. správce daně, v rámci něhož byly jako nadbytečné odmítnuty důkazy žalobcem nabízené k porovnání cen uplatňovaných žalobcem vůči organizačním složkám a na zřizovateli nezávislým obchodním partnerům. Odmítnutí těchto důkazních prostředků (tj. žalobcem předkládaných všech účetních dokladů) bylo podle krajského soudu nesprávné, neboť pro projednávanou věc bylo zásadní, zda žalobcem fakturovaná částka odpovídala ceně obvyklé mezi nezávislými subjekty (srov. zde v odst. [5] přesnou citaci odůvodnění napadeného rozsudku).

[20] SZDZ v žádném ze svých článků neobsahuje úpravu, která by se zabývala cenou obvyklou mezi nezávislými subjekty pro účely určení zisku stálé provozovny. Taková úprava je obsažena v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[21] Ze soudního rozhodnutí, má-li být přezkoumatelné, musí být patrné, jak soud posoudil rozhodné skutečnosti. V projednávané věci však krajský soud 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.

[22] Úvahy, které Nejvyšší správní soud v rozsudku krajského soudu postrádá, měly být vedeny tak, aby v prvé řadě bylo posouzeno, zda sporné náklady, jejichž daňovou účinnost se podle stěžovatele žalobci nepodařilo prokázat, byly náklady daňově účinnými. Za tímto účelem měl krajský soud přezkoumat, zda tyto náklady splňovaly podmínky podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů [*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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*] K výkladu

tohoto ustanovení existuje ustálená judikatura NSS (srov. např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006-64, publ. pod č. 1984/2010 Sb. NSS; rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 15. 7. 2011, čj. 5 Afs 79/2010-98, ze dne 11. 11. 2010, čj. 1 Afs 48/2010-72, ze dne 16. 11. 2010, čj. 5 Afs 85/2009-67; v posledně zmíněném rozsudku NSS výslovně uvedl, že *„tuto definici musí naplnit každý náklad, který má být posouzen jako výdaj daňově uznatelný, a to bez ohledu na skutečnost, zda se příslušný obchodní případ, v rámci kterého byl takový náklad vynaložen, uskutečnil mezi osobami ekonomicky nebo personálně spojenými či nikoli.“*) Při určení daňového základu lze pracovat pouze s daňově účinnými příjmy (výnosy) a s daňově účinnými výdaji (náklady). Základ daně neovlivňují daňově neúčinné příjmy, tj. příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů nebo jsou od daně z příjmů osvobozeny, a ani daňově neúčinné výdaje, tj. výdaje, které nelze podle zákona o daních z příjmů použít ke snížení daňového základu. Daňový základ je potom tvořen rozdílem, o který daňově účinné příjmy (výnosy) převyšují daňově účinné výdaje (náklady). Až takto určený daňový základ může být dále upravován; srov. § 23 odst. 1 in fine zákona o daních z příjmů [*Základem daně je rozdíl (...) upravený podle následujících odstavců.*]. V souladu se zákonem není úprava daňového základu, jež by zahrnovala do výdajů (nákladů) i výdaje (náklady) daňově neúčinné. Takovými daňově neúčinnými výdaji jsou např. výdaje (náklady) nesplňující podmínky podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, byť by je daňový subjekt prohlásil za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s argumentací stěžovatele, podle které je nutné nejprve posoudit existenci nákladu a jeho daňovou účinnost a až poté, při splnění uvedených podmínek, může být upravován základ daně.

[23] Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů zakotvuje pravomoc správce daně upravit základ daně; to však jen tehdy, byly-li všechny daňovým subjektem uplatněné náklady a výnosy daňově účinné (slovy stěžovatele prošly testem daňové účinnosti).

[24] Krajský soud v rozporu s uvedeným bez jakéhokoliv odůvodnění vytkl stěžovateli chybný přístup k úpravě základu daně. Bylo chybou krajského soudu, že se předtím nezabýval stěžejní otázkou, zda byl základ daně stanoven správně a zda tedy vůbec mohl přicházet v úvahu postup podle čl. 7 odst. 2 SZDZ, a tudíž eventuálně zprostředkovaně též postup podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud nevylučuje možnost správnosti závěrů krajského soudu, to však jen za předpokladu, že náklady organizační složky (odpovídající výši ceny fakturované za poskytnutá plnění) splňovaly podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. že šlo o daňově účinné 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 o daních z příjmů vůbec nemohlo dojít; Nejvyšší správní soud shledává na podkladě předložených spisů za zjevně odvoditelné, že se aplikací § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů správce daně či žalovaný nezabývali před posouzením věci v soudním řízení, neboť správně nejprve posuzovali daňovou účinnost sporných nákladů; protože dospěli k závěru, že se nejedná o daňově účinné výdaje (náklady), k úpravě daňového základu nepřistoupili a namísto toho žalobci doměřili daň z příjmů právnických osob. Aby k dalšímu dokazování, jež by mohlo vést k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, daňové orgány mohly (a musely) na základě závazného právního názoru krajského soudu přistoupit, musel by být tento právní názor odůvodněn krajským soudem nikoliv pouze arbitrárním konstatováním, ale přesvědčivým

pokračování

vysvětlením, proč je možno – na základě žalobcem uplatněných tvrzení, důkazů a právní argumentace – žalobcem uplatněný náklad v projednávané věci vůbec za náklad (daňově účinný ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) považovat. Tyto úvahy však rozsudek krajského soudu neobsahuje.

[25] Lze proto souhlasit s klíčovou námitkou stěžovatele, podle níž se krajský soud chybně (a v rozporu se stabilní judikaturou) nezabýval splněním podmínek vyplývajících pro žalobcovu daňovou povinnost z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Oprávněnou jeví se i kasační námitka vytýkající krajskému soudu, že nevzal v úvahu, že správce daně nestíhá povinnost vybrat si důkazní prostředky k tvrzením daňového subjektu a že žalobce v řízení před krajským soudem úpravou § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů neargumentoval, neboť pouze namítal, že v daňovém řízení nebylo postupováno v souladu s čl. 23 odst. 3 SZDZ; v této souvislosti je důvodná i výtka, podle které se krajský soud v odůvodnění svého rozsudku nevypořádal s obsahem spisového materiálu, z něhož má být podle stěžovatele zřejmé, že *„ke stále provozovně bylo v daňovém řízení přistupováno tak, jak by bylo přistupováno k daňovému subjektu, který je rezidentem ČR.“*

IV. Závěr

[26] Nejvyšší správní soud z výše uvedeného důvodu shledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným, věc mu vrátil k dalšímu řízení a zavázal jej povinností v dalším řízení přezkoumatelným způsobem odůvodnit, zda žalobce unesl či neunesl důkazní břemeno a zda prokázal oprávněnost snížení daňového základu o sporné náklady.

[27] Důvody, pro které musil být napadený rozsudek zrušen, vylučují potřebu podrobněji již v nynějším řízení před Nejvyšším správním soudem řešit otázku dokazování. Ta totiž úzce souvisí s posouzením unesení důkazního břemene žalobcem, jímž se bude krajský soud znovu zabývat.

[28] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[29] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí, jak je stanoveno v § 110 odst. 3 s. ř. s.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. října 2016

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu

