



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Miloslava Výborného a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **A-T, 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 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 24. 1. 2018, čj. 22 Af 111/2013-96,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 1. 2018, čj. 22 Af 111/2013-96, **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 české stálé provozovně žalobkyně (slovenská obchodní společnost, dříve AT-ENGINEERING, spol. s r. o., od 1. 7. 2015 A-T, s.r.o.) 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 (dále jen „sporná faktura“), kterou fakturoval slovenský zřizovatel své české stálé provozovně (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 rozsudkem ze dne 28. 4. 2016, čj. 22 Af 111/2013-71, důvodnou a rozhodnutí žalovaného zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Tento rozsudek krajského soudu Nejvyšší správní soud pro nepřezkoumatelnost zrušil rozsudkem ze dne 5. 10. 2016, čj. 10 Afs 147/2016-45, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud totiž neuvedl žádné úvahy, které jeho rozsudku předcházely a vedly k závěru, že posouzení vztahu fakturované částky a ceny obvyklé mezi nezávislými subjekty je pro rozhodnutí věci stěžejní. Krajský soud měl své úvahy vést tak, aby v prvé řadě bylo posouzeno, zda sporné náklady byly náklady daňově účinnými ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“, při citaci jen „ZDP“). Nejvyšší správní soud nevyloučil možnost správnosti závěrů krajského soudu, to však jen za předpokladu, že náklady stále provozovny byly daňově účinnými náklady; v opačném případě, nejednalo-li by se o daňově účinné náklady, nepřipadala by aplikace čl. 7 odst. 2 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 § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů v úvahu.

[3] Krajský soud shora specifikovaným rozsudkem rozhodnutí žalovaného opětovně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud vyšel z obsahu spisového materiálu včetně listin pocházejících od orgánů slovenské daňové správy; z nich mimo jiné vyplynulo, že princip nezávislého vztahu mezi žalobkyní a její českou stálou provozovnou je dodržen jen tehdy, je-li do nákladů stále provozovny v České republice zahrnuta sporná faktura (vnitřní vyrovnávací platba, která měla vyrovnat základy daní ve vztahu ke společným projektům mateřské společnosti a české stále provozovny). Krajský soud dospěl k závěru, že žalobkyně prokázala daňovou účinnost sporných nákladů na výrobu, montáž a přiměřený zisk dodavatele technologických celků, prodávaných českou stálou provozovnou. Podle krajského soudu sporná faktura umožnila dosáhnout takového základu daně, jakého by dosáhly dva samostatné podniky vykonávající shodné nebo podobné činnosti za shodných nebo či obdobných podmínek, a shledal, že sporný náklad uplatnila stálá provozovna důvodně.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které namítl, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[5] Podle stěžovatele se krajský soud řádně nezabýval splněním podmínek vytýčených § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. tím, zda náklady stále provozovny vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů byly daňově účinné. Uvedl, že sporná faktura byla odlišného charakteru oproti ostatním fakturám, které od svého zřizovatele daňový subjekt obdržel a zaúčtoval na stejný účet. Předmětem fakturace byla technická příprava vybraných zakázek za rok 2008 v celkové částce 5 999 683,51 Kč. Tato technická příprava však byla kalkulována a fakturována už v ceně jednotlivých zakázek, proto nelze opětovně zahrnutí výdajů považovat za výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných

pokračování

příjmů. Žalobkyně, byť ji tížilo důkazní břemeno, splnění podmínek podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů neprokázala. Oprávněnost zahrnutí dalších nákladů nebyla prokázána ani mezinárodní výměnou informací v odvolacím řízení, ani zjištěními slovenské daňové správy. Zjištění zahraniční daňové správy neprokazují, za jaká konkrétní uskutečněná plnění byla sporná částka fakturována a co přesně zahrnuje pojem technická příprava. Žalobkyně též neprokázala faktické uskutečnění technické přípravy.

[6] Stěžovatel namítl, že krajský soud nevycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobkyně v rozporu s koncentrační zásadou doplnila podání z 26. 12. 2017. Krajský soud sám provedl dokazování listinami slovenské daňové správy, které žalobkyně předložila až v soudním nikoliv daňovém řízení. Nevzal přitom v potaz zjištění učiněná českým správcem daně a hodnocení stěžovatele; otázky, kdo je povinen platit daň, co je předmětem daně, co je základem daně, kdy vzniká daňová povinnost apod. přitom zodpovídají vnitrostátní daňové předpisy a jejich dodržování kontroluje český správce daně.

[7] Stěžovatel má za to, že daňová účinnost sporného nákladu nebyla prokázána a náklady byly uplatněny duplicitně. Neprošly-li náklady testem daňové účinnosti, nebylo možné zabývat se určením ceny obvyklé. Krajský soud podle stěžovatele obešel skutečnost, že až po testu daňové účinnosti lze provést aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Krajský soud si tímto našel tzv. „oslí můstek“, jak aplikovat na souzený případ „obvyklé ceny“. Podle stěžovatele *„nelze připustit, aby zisky stále provozovny dosahované v jednom státě, byly přesouvány do druhého státu pouze z důvodu jakéhosi ‚vyrovnání plateb‘, neboť tento způsob by odporoval posuzování a zdaňování činností zřizovatele stále provozovny v jednotlivých státech jako nezávislého subjektu.“*

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

[9] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že stěžovatel informace od slovenské daňové správy vůbec nehodnotil; přitom z nich plyne, že sporné výdaje lze zahrnout do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal, zda jsou naplněny podmínky řízení nezbytné k projednání podané kasační stížnosti. Vzhledem k tomu, že se nyní zabývá v pořadí druhou kasační stížností stěžovatele, musel se nejprve posoudit její přípustnost. Kasační stížnost není v zásadě přípustná proti rozhodnutí, jímž správní soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem (§ 104 odst. 3 písm. a) věta před středníkem s. ř. s.]. Výjimkou podle téhož ustanovení je situace, kdy je namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku. Judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. další výjimky s ohledem na dodržení smyslu a účelu rozhodování

Nejvyššího správního soudu. Patří sem zejména případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí (srov. rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009-165, publ. pod č. 2365/2011 Sb. NSS), jakož i situace, kdy krajský soud v novém rozsudku opětovně zrušil napadené rozhodnutí, nyní ovšem z důvodu, jímž se v předchozím rozsudku nezabýval (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 1. 2011, čj. 8 Afs 27/2010-94).

[11] V nyní souzeném případě Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 5. 10. 2016, čj. 10 Afs 147/2016-45, zrušil rozsudek krajského soudu ze dne 28. 4. 2016, čj. 22 Af 111/2013-71, pro jeho nepřezkoumatelnost a zavázal ho k tomu, aby posoudil daňovou účinnost sporného nákladu. Kasační námitky proti závěrům krajského soudu o tom, že tyto náklady daňově účinné jsou, jsou přípustné. Též námitky proti postupu krajského soudu v řízení následujícím po zrušení prvního rozsudku krajského soudu jsou přípustné, neboť je stěžovatel nemohl uplatnit v předešlé kasační stížnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009-165).

[12] 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 stížnosti přípustně uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí či jemu předcházející řízení netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.].

[13] Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že krajský soud sám provedl dokazování listinami slovenské daňové správy, které žalobkyně předložila až v soudním, nikoliv daňovém řízení. Tento postup byl podle stěžovatele v rozporu s koncentrační zásadou a vedl k tomu, že krajský soud nevycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí.

[14] Nejvyšší správní soud k dokazování v řízení před soudem již dříve judikoval, že soudní řád správní umožňuje krajským soudům provádět při jednání dokazování, což je projev plné soudní jurisdikce, která vyjadřuje oprávnění správního soudu doplnit skutkový stav věci zjištěný správními orgány. Neznamená však již povinnost provádět dokazování ve skutkových otázkách, které nebyly posuzovány v předcházejícím správním řízení. (srov. např. rozsudek NSS ze dne 13. 3. 2013, čj. 7 Afs 9/2013-25). V rozsudku ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud vyslovil právní názor, podle kterého: „*Ustanovení § 77 s. ř. s. zakládá nejenom pravomoc soudu dokazováním upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také pravomoc dalšími důkazy provedenými a hodnocenými nad tento rámec zjistit nový skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce. Přitom soud zváží rozsah doplňování dokazování tak, aby nenahrazoval činnost správního orgánu.*“

[15] V nyní souzené věci krajský soud vycházel z listin pocházejících od slovenské daňové správy, které v řízení před krajským soudem předložila žalobkyně. Konkrétně se jednalo o zápis Daňového úřadu Bratislava č. 9101402/5/3004553/2012 ze dne 30. 10. 2012, protokol Daňového úřadu Bratislava č. 9103404/5/3063854/2014 ze dne 25. 6. 2014 a

pokračování

informaci Ministerstva financí Slovenské republiky č. MF/016995/2015-724 ze dne 6. 7. 2015. Krajský soud sice vycházel i ze spisového materiálu českého správce daně, stěžejní závěry však učinil na základě uvedených slovenských listin. Tento svůj postup odůvodnil takto: „*Soud podotýká, že není na překážku, že listiny slovenské daňové správy, jimiž bylo doplněno dokazování, byly vydány až poté, co bylo vydáno napadené rozhodnutí. Ony totiž jen osvědčují skutkový stav, který tu ke dni vydání napadeného rozhodnutí objektivně byl. To, co zjistily slovenské daňové orgány, by mohly zjistit i české, kdyby nebyly odmítnuty návrh na dokazování veškerým účetnictvím žalobce.*“

[16] Nejvyšší správní soud v popsaném postupu krajského soudu spatřuje doplnění dokazování soudem v takové míře, že nahradilo činnost správního orgánu. Uvedené je patrné i z toho, že krajský soud v prvním rozsudku ze dne 28. 4. 2016 stěžovateli uložil doplnění a nové posouzení důkazů za účelem zjištění, zda fakturovaná částka odpovídala ceně obvyklé mezi nezávislými subjekty; žalovaný měl vycházet ze všech (ne jen českých) účetních dokladů, které mu již v daňovém řízení žalobkyně předložila. V nyní naříkaném rozsudku už ale krajský soud na doplnění dokazování netrval, neboť „*[p]ožadoval-li Krajský soud v prvním rozsudku po žalovaném, aby doplnil dokazování, není toho nyní již třeba, neboť skutečnosti, které měly být tímto dokazování doplněny, jsou dostatečně osvětleny spisovým materiálem slovenské daňové správy, kterou soud sám doplnil provedené dokazování.*“

[17] Nejvyšší správní soud s popsaným postupem krajského soudu nemůže souhlasit těž proto, že narušuje rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Daňové řízení je totiž postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 176/2016-36).

[18] 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.

[19] 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.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Pro uvedené Nejvyšší správní soud opodstatněné kasační stížnosti vyhověl a napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost provedeného dokazování zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm krajský soud znovu posoudí, vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto zrušujícím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), které z navržených důkazů provede a které nikoliv.

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

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 3. října 2019

JUDr. Miloslav Výborný
předseda senátu