



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Miroslavy Honusové v právní věci žalobce „ALPEX“ **Przedsiębiorstwo Budownictwa Górniczego, Sp. z o.o.**, Jastrzębie-Zdrój, Opolska-Pawillon 723, Polská republika, zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 26.5.2011 č.j. 778/11-1200-800219 a č.j. 779/11-1200-800219 , ve věci daně z příjmů fyzických osob,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 26.5.2011 č.j. 778/11-1200-800219 a č.j. 779/11-1200-800219 **se zrušují** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen **zaplatit** žalobci na náhradě nákladů řízení částku 12.600,- Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov.

Odůvodnění:

Včas podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání výše uvedených rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 na Odvolací finanční ředitelství – dále jen žalovaný), jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Karviné (dále jen správce daně), kterými byla žalobci na základě daňové kontroly doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008.

Žalobce (polská právnická osoba se stálou provozovnou v České republice) uvedl, že mu nebyly uznány jako náklady odměny jednatelů žalobce. Žalobce

- 1) namítal nesprávnou interpretaci mezinárodního práva žalovaným, když podle žalobce je zcela jednoznačné ustanovení čl. 7 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Polskou republikou č. 31/1994 Sb. (dále jen Smlouva) a žalobce byl již jen na základě tohoto ustanovení oprávněn uplatnit odměny jednatelů jako daňové náklady;
- 2) namítal nepřezkoumatelnost odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaného, neboť žalovaný odkazoval na komentář ke vzorové smlouvě OECD, aniž by specifikoval, ze které vzorové smlouvy a komentáře vychází (mnohokrát se měnily v průběhu času);
- 3) namítal nesprávnou aplikaci vnitrostátního práva, konkrétně § 25 odst. 1 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP). Toto ustanovení je podle žalobce v praxi vykládáno tak, že jeho první část nedopadá na odměny jednatelů společnosti s ručením omezeným, a proto jejich odměny jsou podle žalobce daňově uznatelným nákladem;
- 4) dal soudu podnět k předložení věci Ústavnímu soudu s návrhem na zrušení první části ustanovení § 25 odst. 1 písm. d) ZDP z důvodu diskriminace – rozdílného zacházení s jednateli spol. s r.o. a se statutárními orgány jiných právnických osob;
- 5) dal soudu podnět k položení předběžné otázky Evropskému soudnímu dvoru, a to s obdobnou argumentací jako v bodě 4);
- 6) namítal, že napadená rozhodnutí byla vydána neoprávněnou osobou, neboť jsou podepsána vedoucí oddělení daně z příjmů a nikoli ředitelem či zástupcem ředitele finančního ředitelství. Byla porušena povinnost úřední osoby osvědčit příjemci rozhodnutí své oprávnění jednat za úřad.

Žalovaný ve vyjádření uvedl k žalobním bodům 1) a 2), že ustanovení čl. 7 odst. 3 Smlouvy je příliš obecné, pojmy nejsou vysvětleny, proto žalovaný za použití časově odpovídajícího komentáře ke vzorové smlouvě OECD přešel na vnitrostátní právní úpravu a aplikoval § 25 odst. 1 písm. d) ZDP, tedy, že odměny vyplácené členům statutárního orgánu nelze považovat za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely. K žalobnímu bodu 6) uvedl, že ředitel finančního ředitelství zmocnil k podepisování rozhodnutí další osoby, byl vydán podpisový řád. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud ve věci již rozhodl rozsudkem ze dne 16.1.2014 č.j. 22 Af 123/2011-51, ten však byl ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) ze dne 2.7.2014 č.j. 6 Afs 39/2014-31.

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 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.

Skutková stránka věci není mezi účastníky sporná, žalobce uplatnil jako daňově uznatelné náklady odměny 2 členů svého statutárního orgánu, přičemž žalobce je společností založenou podle polského práva, s ohledem na komunitární právo je tato forma společnosti ztotožňována se společností s ručením omezeným (podle českého obchodního zákoníku).

Podle článku 10 zákona č.1/1993 Sb., Ústavy České republiky, vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.

Podle § 37 věty první zákona č.586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP), ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.

Podle čl. 7 odst. 3 Smlouvy, při výpočtu zisků stálé provozovny se povoluje odečíst náklady podniku, vynaložené na cíle sledované touto stálou provozovnou včetně výloh vedení a všeobecných správních výloh takto vynaložených, ať vznikly ve státě, v němž je tato stálá provozovna umístěna, či jinde.

Žalovaný (podle názoru NSS) má za to, že čl. 7 Smlouvy vůbec nereguluje stěžejní otázku tohoto případu, totiž zda lze odměny členů statutárního orgánu žalobce považovat při jejich uplatnění v České republice za uznatelný daňový náklad. Podle žalovaného smlouvy o zamezení dvojího zdanění pouze stanoví, kterým právním řádem se má zdanění určitého subjektu řídit, resp. které příjmy a výdaje lze uplatnit ve kterém smluvním státě. Žalovaný tak (podle názoru NSS) nezpochybňuje fakt, že žalobce mohl na základě této smlouvy uplatnit veškeré výlohy vynaložené na jeho provozovnu umístěnou v ČR jako součást nákladů této provozovny, a to včetně nákladů vedení, avšak zde podle žalovaného předmět regulace čl. 7 Smlouvy končí. Otázku, které z uplatněných výloh bude možno považovat za uznatelný náklad z hlediska daňového, již podle žalovaného řeší v každé z obou smluvních zemí její vnitrostátní právo. A jelikož český právní řád neumožňuje při výpočtu základu daně z příjmů uznat jako náklad „odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob“, nemůže si žalobcova provozovna odečíst odpovídající položky od svého zisku pro účely stanovení daňového základu daně z příjmů.

S tímto názorem žalovaného krajský soud nesouhlasí. Z výše uvedeného čl. 10 Ústavy a na něj navazujícího § 37 ZDP jasně a jednoznačně plyne přednostní použití mezinárodní smlouvy před českým vnitrostátním právem, pokud mezinárodní smlouva stanoví něco jiného než vnitrostátní právo (k tomu srov. též např. rozsudek

Městského soudu v Praze č.j. 10 Ca 39/2004-97). Krajský soud nevymezuje smysl smluv o zamezení dvojího zdanění tak úzce jako žalovaný pouze stanovením, kterým vnitrostátním právem se bude určitý aspekt řídit. Mezinárodní smlouva sama může stanovit konkrétní pravidlo – které má pak přednost před použitím vnitrostátního práva - a přesně tak tomu bylo podle názoru soudu v projednávaném případě. Výraz „odečíst“, použitý v čl. 7 odst. 3 Smlouvy, podle názoru soudu nemůže znamenat nic jiného než uznatelnost nákladu (tj. nikoli jen pouhou uplatnitelnost ze strany daňového subjektu, ale i akceptaci ze strany správce daně), stejně jako tento výraz používá i ZDP (srov. § 24 odst. 1 ZDP: „Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši...“). Na rozdíl od žalovaného tedy soud nepovažuje čl. 7 odst. 3 Smlouvy za obecný, ale za bezprostředně použitelný. S žalobcem lze souhlasit i co do srovnání Smlouvy s jinak formulovanými smlouvami o zamezení dvojího zdanění (Lotyšsko, Estonsko, Litva), které jednoznačně míří k pravidlu, že odečteny budou jen náklady, odpočitatelné podle vnitrostátních předpisů. Žalobní námitku č. 1) tedy považuje soud za důvodnou.

Pokud jde o žalobní námitku č. 2), zde soud odkazuje na závěry NSS uvedené v rozsudku ze dne 2.7.2014 č.j. 6 Afs 39/2014-31.

S ohledem na důvodnost první žalobní námitky se soud nezabýval námitkou č. 3) – aplikací § 25 odst. 1 písm. d) ZDP, a neshledal tedy ani důvod pro předložení věci Ústavnímu soudu (žalobní námitka 4), případně k položení předběžné otázky Evropskému soudnímu dvoru (žalobní námitka 5).

Pokud jde o žalobní námitku 6), je třeba uvést, že žalovaný postupoval podle zákona č.280/2009 Sb., daňového řádu, v příslušném znění (dále jen daňový řád).

Podle § 12 odst. 1 daňového řádu, správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob.

Podle § 12 odst. 2 daňového řádu, úřední osobou je zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona.

Podle § 12 odst. 3 daňového řádu, úřední osoba prokazuje svoje oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem, pokud tak stanoví zákon, popřípadě jiným způsobem.

Podle § 12 odst. 4 daňového řádu, o tom, kdo je v dané věci úřední osobou, správce daně osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje. Úřední osoba na požádání osoby zúčastněné na správě daní sdělí své jméno, služební nebo obdobné označení, a ve kterém organizačním útvaru správce daně je zařazena.

Z obsahu správních spisů ani z žaloby nevyplývá, že by žalobce požádal žalovaného o informaci týkající se příslušné úřední osoby. Dále z žaloby není zřejmé, že by snad takové žádosti žalobce nebylo vyhověno, případně, jaká konkrétní újma byla žalobci způsobena. Soud proto považuje žalobní námitku 6) za nedůvodnou.

S ohledem na žalobní námitku 1) soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušil v souladu s § 78 odst. 1 s.ř.s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž je správní orgán vázán právním názorem krajského soudu.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalobci vznikly náklady zaplacením soudního poplatku ve výši 2.000,- Kč a náklady právního zastoupení advokátem ve výši 10.600,- Kč (3 úkony právní služby po 2.100,- Kč, 3x režijní paušál po 300,- Kč – převzetí věci, sepsání žaloby, doplnění žaloby, 1 úkon právní služby po 3.100,- Kč a 1x režijní paušál 300,- Kč – vyjádření ke kasační stížnosti). Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s.ř.s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen o.s.ř.) k rukám advokáta, která žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a o.s.ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

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

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

V Ostravě dne 12. února 2015

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu