



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 9.200,- 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 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).

Nejvyšší správní soud (dále jen NSS) se problematikou výkladu smluv o zamezení dvojího zdanění zabýval především v rozsudcích ze dne 10.2.2005 č.j. 2 Afs 108/2004-106 a ze dne 30.4.2009 č.j. 2 Afs 42/2008-62. Ačkoli zmíněná rozhodnutí pojednávají o úrocích a dividendách, lze z nich vysledovat následující obecně použitelný algoritmus : Pokud smlouva o zamezení dvojího zdanění obsahuje konkrétní definici určitého pojmu, vychází se (s ohledem na čl. 10 Ústavy a § 37 ZDP) pouze z této smlouvy. Pokud neobsahuje konkrétní definici, pak v souladu s čl.3 odst.2 smluv je třeba hledat význam, jenž pojmu náleží podle vnitrostátního práva (pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad). Pokud pak vnitrostátní právní úprava nezná takový pojem, jde o neurčitý právní pojem, který musí být vyložen a naplněn konkrétním obsahem, odpovídajícím konkrétní posuzované věci.

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.

Pojmem v dané věci jsou „výlohy vedení“ jako součást nákladů. Jak ověřil krajský soud, pojem výlohy vedení není ve Smlouvě definován. Avšak tento pojem není definován ani v českém vnitrostátním právu – vyskytuje se (jen jako pojem bez definice) v některých smlouvách o zamezení dvojího zdanění a dále v některých vnitrostátních předpisech, a to opět pouze jako pojem bez definice a mnohdy ve zcela odlišném smyslu (např. zákon o pozemních komunikacích, o elektronických komunikacích atd.). Výlohy vedení uvedené ve Smlouvě jsou tedy neurčitým právním pojmem a bylo na správních orgánech, aby jej vyložily a naplnily konkrétním obsahem, odpovídajícím konkrétní posuzované věci.

Žalovaný se této problematice věnoval na str. 5 v odst. 4-6 odůvodnění napadených rozhodnutí. Ustanovení čl.7 odst.3 Smlouvy označil za značně obecné s tím, že bližší vysvětlení uvádí vzorová smlouva OECD a její komentář. Poté zřejmě citoval z onoho komentáře (z textu není možno odlišit, co je citací a co je úvahou žalovaného) a dospěl k závěru, že čl.7 odst.3 Smlouvy sice umožňuje odečíst od zisků stálé provozovny náklady podniku vynaložené na cíle sledované stálou provozovnou, a to včetně výloh vedení, ale zároveň už tento článek neřeší daňovou uznatelnost nákladů, která je pak následně posuzována podle vnitrostátních právních předpisů. Výkladu pojmu výlohy vedení se žalovaný nevěnoval vůbec.

Tento postup považuje soud za nedostatečný a zmatečný. Žalovaný pouze odkazuje na komentář ke vzorové smlouvě OECD (která je jen nezávazným, doplňkovým materiálem, nikoli součástí právního řádu), aniž by uvedl zdroj citace včetně časového zařazení, a jeho argumentace není přesvědčivá, je neúplná a protiřečí si. Žalovaný jedním dechem hovoří o přičítání i odečítání nákladů, ale především z rozhodnutí není seznatelné, co jsou výlohy vedení, co mohou zahrnovat a proč, zda a jak se tento pojem liší od pojmů užívaných vnitrostátním právem (odměny statutárních orgánů). Místo toho žalovaný přešel rovnou k aplikaci vnitrostátního předpisu.

Soud proto považuje za důvodnou žalobní námitku 2) s tím, že k námitce 1) se mohl prozatím vyjádřit jen v obecné rovině, když žalovaný dosud neprovedl řádně všechny kroky výše uvedeného algoritmu.

Stejně tak je v daném případě předčasné, aby se soud vyjadřoval k tomu, zda žalovaný správně či chybně aplikoval vnitrostátní právní předpis, konkrétně § 25 odst. 1 písm. d) ZDP (žalobní námitka 3), když prozatím není zřejmé, zda měl být vnitrostátní předpis vůbec použit. Pouze *obiter dictum* poukazuje soud na judikaturu NSS k problematice § 25 odst. 1 písm. d) ZDP, podle níž lze říci, že „dělicí linie“ neprobíhá v rovině formy společnosti, ale v obsahu činnosti dané osoby (srov. rozsudek NSS ze dne 24.10.2007 č.j. 5 Afs 131/2006-72).

Vzhledem k tomu, že se soud nezabýval věcně aplikací § 25 odst. 1 písm. d) ZDP, neshledal 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 (již) 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 námitky 1) a 2) soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušil v souladu s § 76 odst.1 písm.a) s.ř.s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

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 7.200,- Kč (3 úkony právní služby po 2.100,- Kč, 3 x režijní paušál po 300,- Kč – převzetí věci, sepsí žaloby, doplnění žaloby). 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 16. ledna 2014

JUDr. Monika Javorová  
předsedkyně senátu