



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudce zpravodaje JUDr. Tomáše Langáška a soudce JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: „ALPEX“ Przedsiębiorstwo Budownictwa Górniczego, Sp. z o. o., se sídlem Opolska 723, 44-335 Jastrzębie-Zdrój, Polská republika, zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 26. května 2011, č. j. 778/11-1200-800219 a č. j. 779/11-1200-800219, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. ledna 2014, č. j. 22 Af 123/2011 - 51,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. ledna 2014, č. j. 22 Af 123/2011 - 51, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalobcem je polská právnická osoba se stálou provozovnou v České republice. Finanční úřadu v Karviné (dále jen „finanční úřad“) provedl u žalobce v roce 2010 daňovou kontrolu a na základě učiněných zjištění doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 3 548 880 Kč a za zdaňovací období roku 2008 ve výši 3 024 630 Kč. Hlavní důvod doměření daně spočíval v tom, že žalobce započítával mezi daňově uznatelné náklady své provozovny též odměny vyplacené členům svého statutárního orgánu, „zarządu“ (s ohledem na evropské komunitární právo je žalobcova forma společnosti ztotožňována se společností s ručením omezeným podle českých právních předpisů). Takový postup však podle finančního úřadu neodpovídal české právní úpravě, která nepovažuje odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely (srov. § 25 odst. 1 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době).

[2] Proti oběma rozhodnutím se žalobce bránil cestou odvolání, uspěl však až následně se žalobou u Krajského soudu v Ostravě (dále též „krajský soud“). Krajský soud dospěl k závěru,

že odvolací orgán se řádně nevypořádal se zněním čl. 7 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Polskou republikou č. 31/1994 Sb. (dále též „česko-polská smlouva“). Toto ustanovení zní následovně: „*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, at' vznikly ve státě, v němž je tato stálá provozovna umístěna, či jinde.*“ Podle krajského soudu se odvolací orgán měl věnovat výkladu neurčitého právního pojmu „výlohy vedení“ použitého v citovaném ustanovení česko-polské smlouvy (zde se krajský soud odvolal též na závěry obsažené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 10. února 2005 č. j. 2 Afs 108/2004 - 106 a ze dne 30. dubna 2009 č. j. 2 Afs 42/2008 - 62). Tím, že tak odvolací orgán neučinil, stalo se jeho rozhodnutí ve sporné otázce (uznatelnost nákladů na odměny členům „zarządu“) nepřezkoumatelným. Podle krajského soudu „*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 protirečí si. Žalovaný jedním dechem hovoří o přičítání i odečítání nákladů, ale především z rozhodnutí není seznamitelné, 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.*“ Přitom podle krajského soudu zatím není vzhledem k nedostatku argumentace v rozhodnutí vůbec zřejmé, zda měl být vnitrostátní předpis vůbec použit.

II. Kasační stížnost a řízení o ní

[3] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. V ní namítal zejména, že obsah pojmu „náklady vedení“ použitý ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění není vůbec mezi účastníky sporný, neboť i stěžovatel uznává, že pod něj spadají též odměny jednatelů polské právnické osoby se stálou provozovnou v České republice. Sporný tedy není výklad tohoto pojmu „náklady vedení“, ale následné daňové posouzení odměn vyplacených jednatelům polské společnosti. Svůj právní náhled na předmět sporu stěžovatel zřetelně a srozumitelně vyjevil v napadených rozhodnutích, přičemž odkazuje na stranu 4 až 8, na shrnutí ve druhém odstavci na straně 9 a dále na poslední odstavec na straně 10 a na druhý odstavec na straně 11 těchto rozhodnutí. Krajský soud tak podle žalovaného vytváří umělý problém, aby mohl odložit meritorní posouzení předmětu sporu. Navíc překročil rozsah žalobního návrhu, neboť žalobce výklad pojmu „náklady vedení“ sporným ani nečinil.

[4] K výtce soudu, že v odvolacích rozhodnutích nebyl časově splněn citovaný komentář k Modelové smlouvě OECD, stěžovatel namítá, že ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že byl užit časově odpovídající komentář ke vzorové smlouvě OECD, která navíc v klíčové otázce účelu smluv o zamezení dvojího zdanění nedoznala od počátku žádných změn. Žalobce ostatně podle stěžovatele ani neuvedl, co konkrétně dle jeho mínění neodpovídá platnému znění vzorové smlouvy či komentáře.

[5] Žalobce využil svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti, přičemž nejprve upozornil, že stěžovatelova „anarchie v užívání stylů, formátování textu a členění odstavců“ mu ztěžuje na kasační stížnost adekvátně reagovat. Krajský soud byl podle žalobce oprávněn zrušit rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení, byť by nebyly žalobcem výslovně namítány, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů (k tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. června 2004, č. j. 5 A 157/2002 - 35, publ. pod č. 359/2004 Sb. NSS).

[6] Ke vztahu česko-polské smlouvy a české vnitrostátní právní úpravy žalobce uvedl, že pokud se zde dva státy dohodly na tom, že pro účely zdanění na svém území umožní subjektům druhého smluvního státu uplatnit si náklady ve formě výloh vedení, pak toto ujednání nemůže být nikdy omezeno zákonem. Navíc ustanovení o vyloučení odměn statutárních orgánů

pokračování

z daňových nákladů je podle žalobce v Evropě nezvyklé (v ČR platilo podle žalobcových informací od roku 1992 do roku 2011), proto se žalobci jeví jako logické, že Polská republika skrze ustanovení čl. 7 odst. 3 Smlouvy sledovala pro účely svých rezidentů přiznat těmto možnost uplatnit si náklady ve formě výloh vedení tak, jak činí polský právní řád. V opačném případě by jinak hrozilo, že část nákladů nebudou moci polští rezidentní uplatnit ani v Polsku (jelikož se budou vztahovat k příjmům z České republiky) a ani v České republice [z důvodu ustanovení § 25 odst. 1 písm. d) ZDP].

[7] Své vyjádření žalobce uzavřel návrhem na zamítnutí kasační stížnosti. Dále požádal o přiznání náhrady nákladů za řízení před Nejvyšším správním soudem navýšené trojnásobně s odkazem na ustanovení § 12 odst. 1 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a to na základě názoru, že předmět sporu je v případě daňového práva na rozdíl od jiných správních agend jednoznačně kvantifikovatelný a navíc jde o oblast, které se z důvodů vysokých nároků na odbornost a ekonomické znalosti věnuje jen minimum advokátů.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud shledal, že podmínky řízení jsou splněny, a kasační stížnost vyhodnotil jako přípustnou. Poté kasační stížnost věcně posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[9] Předmětem kasačního přezkumu vymezeným kasační stížností je otázka, zda byly dány důvody pro zrušení napadených správních rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost. Nejvyšší správní soud má za to, že stěžovatel (resp. odvolací orgán, kterým bylo dnes již zrušené Finanční ředitelství v Ostravě) v odvolacích rozhodnutích jasně a jednoznačně vyjevil svůj právní názor, že čl. 7 česko-polské smlouvy o zamezení dvojího zdanění vůbec nereguluje stěžejní otázku tohoto případu, totiž zda lze odměny členů statutárního orgánu stěžovatele považovat při jejich uplatnění v České republice za uznatelný daňový náklad. Žalovaný srozumitelně vysvětlil, že smyslem smluv o zamezení dvojího zdanění je pouze stanovit, kterým právním řádem se má zdanění určitého subjektu řídit, resp. které příjmy a výdaje lze uplatnit ve kterém smluvním státě. Cílem těchto smluv nemá být sjednocení právních režimů smluvních států v oblasti daní ani určení, že národní právní úprava daní jednoho smluvního státu se má uplatnit na území jiného smluvního státu. Tímto prizmatem je pak třeba ve výkladovém pojetí žalovaného nahlížet na česko-polskou smlouvu o zamezení dvojího zdanění jako celek i na výklad jejích jednotlivých pojmů. Svůj obecný výklad o smyslu a účelu smluv o zamezení dvojího zdanění žalovaný podpořil též odkazem na Komentář ke Vzorové smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku OECD, byť opomněl uvést časovou platnost verze, na niž odkazuje.

[10] Je tedy zřejmé, že pokud by platila výkladová varianta popsaná v odůvodnění odvolacích rozhodnutí, nemělo by pro posouzení případu žádný význam analyzovat pojem „výlohy vedení“ použitý v čl. 7 česko-polské smlouvy. Stěžovatel totiž nezpochybňuje fakt, že žalobce mohl na základě této smlouvy uplatnit veškeré výlohy vynaložené na jeho provozovnu umístěnou v České republice jako součást nákladů této provozovny, a to včetně nákladů vedení, kterými jsou i odměny členů „zarządu“. Avšak stěžovatel tvrdí, že zde předmět regulace čl. 7 česko-polské smlouvy končí. Otázku, které z uplatněných výloh bude možno považovat za uznatelný náklad z hlediska daňového, již v každé z obou smluvních zemí řeší její vnitrostátní právo. A jelikož český právní řád [konkrétně § 25 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů] neumožňuje při výpočtu základu daně z příjmů uznat jako náklad „odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob“, nemůže si česká provozovna tomu odpovídající položky od svého zisku pro účely stanovení daňového základu daně z příjmů odečíst.

[11] Nejvyšší správní soud nyní nehodnotí, zda je popsána úvaha správná (byť nutno poznamenat, že v obou rozsudcích zdejšího soudu citovaných výše, na něž odkazoval krajský soud, se jednalo právě jen o posouzení otázky, ve kterém státě, resp. podle kterých národních předpisů, má být určitý příjem zdaněn). Předmětem zkoumání ze strany Nejvyššího správního soudu je pouze otázka, zda je myšlenkový postup obsažený v odvolacích rozhodnutích přezkoumatelný. Podle Nejvyššího správního soudu přitom argumentace žalovaného neobsahuje logické mezery ani neopomíjí argumenty vznesené odvolatelem. Proto nemohou být podle názoru Nejvyššího správního soudu napadená správní rozhodnutí označena za nepřezkoumatelná. Určitý prostor pro doplnění či precizaci argumentace samozřejmě spatřovat lze, ale ten je dán prakticky vždy – u každého správního rozhodnutí lze při přísném hodnocení shledat, že mohlo být přehlednější, podrobnější či precizněji zpracované. Avšak jen tak fatální nedostatek důvodů, který brání soudnímu přezkumu napadeného správního rozhodnutí, může zavdat příčinu pro jeho zrušení, dílčí nedostatky odůvodnění takto závažnou vadu nepředstavují (srov. k tomu obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. prosince 2003 č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS).

[12] V nyní posuzovaném případě žalovaný svůj názor na výklad vzájemného vztahu mezinárodní smlouvy a české právní úpravy vyjevil dostatečně jasně a souvisle a odůvodnil jej přiměřeně podrobně na to, aby soud mohl přikročit ke zhodnocení jeho správnosti, místo aby případ vracel správnímu orgánu k dodatečnému odůvodnění. Shledal-li by totiž krajský soud správným právní náhled žalovaného na předmět regulace čl. 7 česko-polské smlouvy o zamezení dvojího zdanění, pak by výklad tam použitého slovního spojení „výlohy vedení“ nebyl pro posouzení sporné otázky (kterou je daňová uznatelnost nákladů vynaložených na odměny členů „zarządu“) vůbec podstatný a soud by mohl pokračovat v hodnocení další sporné otázky, která se týká správnosti aplikace českých daňových předpisů. Naopak pokud by soud dospěl k opačnému právnímu názoru na vzájemný vztah mezinárodní a vnitrostátní úpravy, měl by napadená rozhodnutí zrušit a zavázat stěžovatele svým právním názorem v této výkladové otázce.

[13] Z výše popsaných důvodů vyhodnotil Nejvyšší správní soud kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. jako důvodnou a rozsudek krajského soudu zrušil. Krajský soud, vázán vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu ohledně přezkoumatelnosti napadeného správního rozhodnutí v otázce vztahu česko-polské smlouvy a vnitrostátní právní úpravy, posoudí celou věc znovu.

IV. Náklady řízení

[14] V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 2. července 2014

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu