



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy, 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 12. února 2015, č. j. 22 Af 123/2011 - 73,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. února 2015, č. j. 22 Af 123/2011 - 73, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení případu**

[1] Žalobcem je polská právnická osoba se stálou provozovnou v České republice. Finanční úřad 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, neuspěl však. Teprve na základě podané žaloby mu dal za pravdu Krajský soud v Ostravě (dále též „krajský soud“). Ten ve svém původním rozsudku ze dne 16. ledna 2014, č. j. 22 Af 123/2011 - 51, dospěl k závěru, že napadená (obsahově prakticky totožná) odvolací rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná. Odvolací orgán se podle názoru krajského soudu 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“), jež umožňuje při výpočtu zisků stálé provozovny umístěné v ČR odečíst náklady podniku, vynaložené na cíle sledované touto stálou provozovnou, a to včetně výloh vedení. Citovaný rozsudek krajského soudu však zrušil Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 2. července 2014, č. j. 6 Afs 39/2014 - 31, a to na základě kasační stížnosti žalovaného. Nejvyšší správní soud dospěl k názoru, že žalovaný svůj názor na výklad vzájemného vztahu mezinárodní smlouvy a české právní úpravy vyjevil v napadeném odvolacím rozhodnutí dostatečně jasně a odůvodnil jej přiměřeně podrobně na to, aby krajský soud mohl přikročit ke zhodnocení jeho správnosti, místo aby případ vracel správnímu orgánu k dodatečnému odůvodnění. Podle Nejvyššího správního soudu z odvolacího rozhodnutí jasně vyplývá názor žalovaného, 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 zde podle žalovaného 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.

[3] Krajský soud následně rozhodl v dané věci znovu, a to rozsudkem citovaným v návěti. Opět dal za pravdu žalobci, a to proto, že výše popsaný právní názor žalovaného označil za nesprávný. Svůj závěr odůvodnil následovně: *„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 zákon o dani z příjmů ... 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.“*

## II. Kasační stížnost a řízení o ní

[4] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. V ní namítal, že krajský soud v narativní části svého rozsudku zkreslil jeho vyjádření a právní argumentaci a že v argumentační části odůvodnění nereagoval na argumenty uvedené v odvolacích rozhodnutích. Odůvodnění rozsudku napadeného kasační stížností je tudíž podle stěžovatele nedostatečné. Na podporu těchto svých tvrzení zkopíroval stěžovatel do kasační stížnosti stěžejní část odůvodnění napadených odvolacích rozhodnutí, přičemž zde pouze zvýraznil podtržením klíčové pasáže. Stěžovatel z důvodu procesní opatrnosti uvedl též argumentaci k výkladu vnitrostátní právní úpravy, ačkoliv té se krajský soud ve svém rozsudku vůbec nevěnoval.

pokračování

[5] Žalobce se ke kasační stížnosti žalovaného obsáhle vyjádřil. Učinil tak zjevně ve snaze doplnit maximálně stručně a ledabylé odůvodnění rozsudku, jímž mu krajský soud vyhověl (toto odůvodnění tvoří prakticky pouze pasáž citovaná výše v bodě [3] tohoto rozsudku), byť rozsudek samotný označil opakovaně za přezkoumatelný a dostatečně odůvodněný. Žalobce především polemizuje se stěžovatelem v názoru, že mezinárodní smlouva nemůže stanovit pro určité zisky odlišný právní režim z hlediska daňové uznatelnosti než vnitrostátní právo. Žalobce naopak poukazuje na to, že státy mají smluvní volnost a že právní režim zakotvený v mezinárodní smlouvě nejenže může vyloučit aplikaci vnitrostátní právní úpravy, ale má před ní dokonce ústavně zakotvenou aplikační přednost (čl. 10 Ústavy ČR). Žalobce také v opozici ke stěžovateli zdůrazňuje, že zákaz diskriminace obsažený v čl. 25 odst. 2 česko-polské smlouvy zapovídá pouze to, aby smluvní stát zacházel se svými vlastními rezidenty příznivěji než se subjekty druhé smluvní strany, avšak nevylučuje opak, tedy příznivější zacházení se zahraničními subjekty, k němuž může stát sáhnout např. z důvodu podpory investic. Žalobce dále nesouhlasí s tím, že pro výklad pojmu „odečíst“ použil žalovaný komentář ke Vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění, neboť čl. 3 odst. 2 česko-polské smlouvy jasně určuje, že pro výklad ve smlouvě užitých nedefinovaných výrazů se má jako výkladová pomůcka použít národní (zde české) daňové právo. Žalobce dále poukázal na nutnost komparace se smlouvami o zamezení dvojího zdanění České republiky s Lotyšskem, Estonskem či Litvou. Žalobce též uvedl: *„Rovněž pak není bez významu, že podle polského daňového práva jsou náklady ve formě výloh vedení daňově uznatelné, tudíž bylo možno očekávat, že se Polsko bude snažit ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění dosáhnout možnosti odečíst v České republice výlohy vedení týkající se stále provozovny. V daném případě nebylo žalobci umožněno si předmětné náklady odečíst při zdanění příjmů polské společnosti v Polsku ani při zdanění příjmů stále provozovny v České republice. Došlo tak k situaci dvojího zdanění, které měla již z povahy svého názvu smlouva o zamezení dvojího zdanění zabránit.“* Konečně žalobce ve svém vyjádření poukázal též na nutnost interpretovat nejednoznačná právní ustanovení ve prospěch daňového subjektu, tj. na zásadu *in dubio mitius (in dubio pro libertate)*.

### III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

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

[7] Nejvyšší správní soud nejprve uvádí, že posouzení otázky aplikace česko-polské smlouvy o zamezení dvojího zdanění a její interpretace učiněné krajským soudem se pohybuje na samé hraně přezkoumatelnosti. Stručnost je sice v právní argumentaci žádoucí, avšak odůvodnění napadeného rozsudku působí spíše povrchně a vyhýbavě. Přesto Nejvyšší správní soud po zralé úvaze shledal, že rozsudek krajského soudu je v této části přezkoumatelný, neboť krajský soud ve svém krátkém odůvodnění vyzdvihl argumenty, jež on sám považuje v dané věci za klíčové (byť ne zcela vysvětlil proč) a zároveň tím zavrhl argumenty stěžovatele obsažené v odvolacích rozhodnutích (byť se nevěnoval výslovně žádnému z nich). Nejvyšší správní soud se nicméně s právním hodnocením učiněným krajským soudem nemohl ztotožnit a dává naopak za pravdu stěžovateli.

[8] Ustanovení čl. 7 odst. 3 česko-polské smlouvy, které je v dané věci předmětem sporu, zní následovně: *„Při výpočtu zisků stále 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.“* Stěžovatel tvrdí, že je nutno při jeho výkladu vyjít z účelu a smyslu smluv o zamezení dvojího zdanění. Tím je podle stěžovatele 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. Nutno říci, že v tomto náhledu dává stěžovateli za pravdu právní doktrína. Např. jedna z renomovaných učebnic finančního práva popisuje účel smluv o zamezení dvojího zdanění následovně (zvýraznění doplněno Nejvyšším správním soudem): „*Mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění omezuje právo smluvního státu požadovat v určitém případě placení daně od osoby (fyzické nebo právnické), která v tomto státě podléhá zdanění podle vnitrostátních daňových předpisů tohoto státu. Tím mezinárodní smlouva mění ustanovení daňových zákonů, a proto obecně vyžaduje schválení podle ústavněprávních předpisů smluvních států. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění nenabrazují vnitrostátní daňové předpisy smluvních států, ani nezakládají nové právo státu požadovat placení daně. Mohou pouze měnit právní režim zdanění stanovený vnitrostátními daňovými předpisy, a to v zásadě jen ke prospěchu daňových subjektů. Jestliže určitý příjem není podle vnitrostátních daňových předpisů smluvního státu podroben zdanění, nemůže tento smluvní stát takový příjem zdanit, ani když mu mezinárodní smlouva tento příjem vyhrazuje ke zdanění. ... Vnitrostátní daňové předpisy určují i nadále, kdo je povinen platit daň, co je předmětem daně, co je základem daně, jaká je sazba daně, kdy vzniká daňová povinnost atd.*“ (Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 549 s., str. 282-283). Podle čl. 31 odst. 1 Vídeňské úmluvy o smluvním právu (vyhlášena pod č. 15/1988 Sb.) platí pro výklad mezinárodních smluv následující pravidlo: „*Smlouva musí být vykládána v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům ve smlouvě v jejich celkové souvislosti, a rovněž s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy.*“

[9] Se žalobcem musí Nejvyšší správní soud souhlasit v tom, že nelze *apriori* vyloučit, že by se smluvní strany mohly záměrně od obvyklého rozsahu úpravy smluv o zamezení dvojího zdanění odchýlit a v určité jasně vymezené oblasti přikročit ke sjednocení svých daňových systémů. Pak by samozřejmě tato smluvní úprava dané otázky měla v souladu s čl. 10 Ústavy přednost před vnitrostátním právem. Jelikož by se však jednalo o vybočení z obvyklého účelu a rozsahu úpravy tohoto typu smlouvy, muselo by se tak stát výslovně a bez jakýchkoliv pochybností. Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění již i ve své typické podobě (rozdělení práva danit jednotlivé subjekty mezi smluvní strany) zasahují do vnitrostátního daňového práva, proto jejich uzavírání přísluší podle čl. 63 Ústavy prezidentovi republiky, který může tímto úkolem pověřit vládu nebo její jednotlivé členy (srov. Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 549 s., str. 283). Tím spíše by jakýkoliv hlubší zásah do vnitrostátního daňového práva – například takový, jaký v daném případě konstruuje žalobce - musel být jasně formulován. Nejvyšší správní soud má za to, že v daném případě nic nenasvědčuje tomu, že by úmyslem smluvních stran bylo harmonizovat česko-polskou smlouvou o zamezení dvojího zdanění své vnitrostátní daňové předpisy v otázce daňové uznatelnosti nákladů vynaložených pro účely stálé provozovny v jednom či druhém smluvním státě.

[10] Je pravdou, že v čl. 7 odst. 3 česko-polské smlouvy se povoluje při stanovení zisku stálé provozovny „*odečíst náklady podniku, vynaložené na cíle sledované touto stálou provozovnou*“, a to bez dalšího, zatímco obdobné smlouvy s Lotyšskem (č. 170/1995 Sb.), Estonskem (č. 184/1995 Sb.) či Litvou (230/1995 Sb.), jak upozornil žalobce v bodě 15 své žaloby, upřesňují tutéž formulaci ještě větou: „*Náklady, které povolí smluvní stát odečíst, budou zahrnovat pouze náklady odpočitatelné podle vnitrostátních předpisů tohoto státu.*“ Zároveň je však zřejmé, že česko-polská smlouva byla uzavřena podle vzoru Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění OECD. Nasvědčuje tomu nejen totožné členění a řada shodných formulací, ale např. též ustanovení, podle něhož „*staveniště nebo stavba nebo montáž nebo instalační projekt se považují za stálou provozovnu, trvají-li déle než 12 měsíců počínaje dnem, kdy byla skutečně zahájena práce*“ (srov. čl. 5 odst. 3 česko-polské smlouvy a čl. 5 odst. 3 modelové smlouvy OECD). Tím se liší modelová smlouva OECD od modelové smlouvy OSN, taktéž hojně užívané jako vzor, kde je však tentýž časový požadavek mírnější, tj. jen 6 měsíců (srov. Nerudová, D., Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, Daně a právo v praxi 2007/6). Jeví se proto jako racionální

pokračování

využit pro výklad ustanovení česko-polské smlouvy komentář Výboru OECD pro fiskální záležitosti k Modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. Česká verze sedmého vydání komentáře z července 2008 vyšla v překladu D. Nerudové a K. Šimáčkové v roce 2009 u nakladatelství Wolters Kluwer, přičemž pro výklad předmětného ustanovení je česká verze plně využitelná, neboť od června 1993, kdy byla uzavřena česko-polská smlouva, do července 2008, kdy bylo zpracováno sedmé vydání komentáře, prošel předmětný čl. 7 modelové smlouvy OECD pouze jedinou významnou změnou. Došlo k ní na základě zprávy Výboru pro finanční záležitosti „Přičítání příjmů stálým provozovnám“ z listopadu 1993 (srov. cit. publikaci, str. 114), přičemž tato zpráva se třetího odstavce ani jeho výkladu nijak nedotkla (srov. plnou verzi komentáře k modelové smlouvě OECD z roku 2010, příloha R13, dostupné online: [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010\\_9789264175181-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en#page1)). Uvedený komentář považuje v daném případě Nejvyšší správní soud za výkladovou pomůcku pro interpretaci ustanovení česko-polské smlouvy, neboť obě ustanovení jsou totožná, a lze se proto oprávněně domnívat, že smluvní strany chtěly, aby byla i totožně vykládána. Jak uvádí v předmluvě k výše citovanému českému vydání komentáře k modelové smlouvě OECD rakouský univerzitní profesor Dr. Michael Lang, interpretace smlouvy o zamezení dvojího zdanění má vycházet především ze smlouvy samotné, přičemž v kontextu smlouvy je třeba zhodnotit historické, systematické a teleologické argumenty (včetně citovaného komentáře). K vnitrostátnímu právu jako výkladové pomůcce by se mělo přistoupit teprve tehdy, vyžaduje-li souvislost odlišný výklad (srov. též čl. 3 odst. 2 česko-polské smlouvy, jež odpovídá čl. 3 odst. 2 modelové smlouvy OECD).

[11] V daném případě česká verze komentáře k čl. 7 odst. 3 modelové smlouvy OECD (který je textově prakticky totožný se stejně číslovaným ustanovením česko-polské smlouvy) mimo jiné uvádí (zvýraznění doplněno Nejvyšším správním soudem): *„Odstavec 3 pouze stanoví, jaké náklady by měly být stále provozovně přičteny pro účely stanovení zisků přičítatelných této stále provozovně. Jakmile jsou tyto náklady jednou přičteny, tento odstavec se dále nezabývá otázkou, zda jsou tyto náklady pro účely stanovení zdanitelných příjmů stále provozovny daňově uznatelné, jelikož podmínky pro uznatelnost nákladů jsou otázkou, která je řešena národními právními předpisy za podmínek stanovených v článku 24, který se týká se záležitosti diskriminace (zejména odstavce 3 a 4 tohoto článku).“* Tento význam slova „odečíst“ (tedy ve kterém státě má stálá provozovna uplatnit své náklady bez záruky toho, že budou shledány daňově uznatelnými) se Nejvyššímu správnímu soudu jeví být zcela souladný s obvyklým cílem uzavření smlouvy o zamezení dvojího zdanění a – vzhledem k použití modelové smlouvy OECD jako vzoru – též s úmysly smluvních stran. Nepochybuje tudíž o tom, že právě takovýto význam má být čl. 7 odst. 3 přikládán, a to bez ohledu na skutečnost, že by k tomuto závěru bylo možno dospět i s odkazem na vnitrostátní právo, jehož se tedy není třeba pro účely výkladu čl. 7 odst. 3 česko-polské smlouvy dovolávat. Jelikož Nejvyšší správní soud neměl o výkladu česko-polské smlouvy pochybnost, nenašel ani důvod uplatnit pravidlo *in dubio pro libertate*, jak požadoval žalobce.

[12] Žalobce označuje výsledek, kdy si jeho stálá provozovna v ČR nemohla své náklady uplatnit v Polsku a v Česku jí nebyly daňově uznány, za dvojí zdanění. S tím Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit. Česko-polská smlouva pouze vyjadřuje princip, že náklady následují zisky, co do místa zdanění. To, že se zde (v místě zdanění) danění zisků i uznatelnost nákladů řídí vnitrostátním daňovým právem, nevytváří pro zahraniční osoby žádnou újmu, jež by vyplývala z jejich zahraničního domicilu, tedy ten typ újmy, jemuž se snaží smlouvy o zamezení dvojího zdanění předejít. Stále provozovně žalobce se dostalo téhož zacházení, jakého by se jí dostalo, kdyby byla samostatným podnikem se sídlem na území ČR, což je zcela obvyklý a žádoucí výsledek aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

[13] Nejvyšší správní soud shrnuje, že obvyklým účelem smluv zamezení dvojího zdanění je pouze upravit místo (stát), kde se ten či onen příjem (či náklad) bude daňově uplatňovat. Samotná pravidla pro zdanění takového příjmu či odečtení takového nákladu však zůstávají vyhrazena vnitrostátnímu právu. Smluvní strany se samozřejmě mohou od tohoto základního modelu odchýlit a upravit též pravidla pro zdanění příjmu či odečtení nákladů. Tím by ovšem v dané dílčí otázce došlo ke sjednocení jejich daňových systémů. Jelikož to není u smluv o zamezení dvojího zdanění obvyklé, měly by tak státy učinit výslovným a nepochybným způsobem. To se v daném případě nestalo. Česko-polská smlouva sice užila termínu „odečíst“, který v českém daňovém právu znamená daňovou uznatelnost nákladů, avšak učinila tak jen proto, že jako vzor zjevně posloužila smluvním stranám modelová smlouva OECD. Ta daný pojem taktéž používá, přičemž v obecně uznávaném komentáři k této modelové smlouvě se výslovně uvádí, že to nemá vliv na daňovou uznatelnost nákladů podle vnitrostátního práva. Dá se tedy předpokládat, že pokud by skutečně polská strana v zájmu reciprocity požadovala – jak tvrdí stěžovatel – aby i náklady na odměnu členů zastupitelského orgánu obchodní společnosti, jež nejsou podle českého daňového práva uznatelným nákladem, byly pro polské provozovny umístěné v Česku daňově uznatelné, a jestliže by česká strana v zájmu podpory polských investic na takovéto zvýhodnění polských subjektů oproti českým přistoupila, pak by uvedený požadavek našel ve smlouvě jednoznačné vyjádření. Výslovně by tedy bylo uvedeno, že slovo odečíst má tento význam, nebo by byl článek 7 doplněn o větu, že smluvní strany si vzájemně zaručují daňovou uznatelnost nákladů tam uvedených apod. Vzhledem k tomu, že nic takového smlouva neobsahuje, jeví se racionální vykládat její text v souladu s obvyklým účelem smluv o zamezení dvojího zdanění a s komentářem k modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění. Výsledkem tedy je, že náklady na dosažení zisků stále polské provozovny na území Česka lze sice uplatnit v ČR, avšak jejich daňová uznatelnost se hodnotí podle českých právních předpisů.

[14] 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. Rozsudek krajského soudu vychází z nesprávného posouzení právní otázky týkající se aplikace čl. 7 odst. 3 česko-polské smlouvy na daný případ. Jelikož krajský soud vyšel ve svém rozsudku z odlišného právního názoru než Nejvyšší správní soud a dal žalobci za pravdu v tom, že daňová uznatelnost jím uplatněných nákladů plyne již z česko-polské smlouvy, nevěnoval se dále otázce aplikace českých daňových předpisů a výhradám žalobce vůči jejich výkladu učiněnému žalovaným. Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu opět vrátil k dalšímu řízení. V novém rozhodnutí krajský soud vyjde z právního názoru prezentovaného v tomto kasačním rozsudku a následně se vypořádá s žalobními námitkami směřujícími k aplikaci českého zákona o daních z příjmů.

#### IV. Náklady řízení

[15] V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 dne 27. května 2015

JUDr. Petr Průcha  
předseda senátu