



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **H. Z. O. a.s.**, zastoupeného JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem v Ostravě, Kosmova 20, za účasti **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 7. 2006, č. j. 30 Ca 286/2004 - 37,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Návrh Finančního ředitelství v Brně na spojení věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 9 Afs 85/2007 s věcí vedenou pod sp. zn. 9 Afs 55/2007 **s e z a m í t á .**

O d ů v o d n ě n í :

Stěžovatel kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 6. 9. 2004, č. j. 110-1622/2004/0107. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně, jímž byla stěžovateli dle § 69 zákona č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků, ve znění

pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní o poplatků“), předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 249 533 Kč.

Žalovaný v rozhodnutí o zamítnutí odvolání odkázal na výsledky daňové kontroly provedené u stěžovatele, dle nichž správce daně zjistil, že z odměn profesionálních hráčů ledního hokeje P. R. a P. P., občanů Slovenské republiky, nebyla stěžovatelem srážena daň podle zvláštní sazby ve výši 25 % v souladu s § 36 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném k 31. 12. 1999 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), namísto toho bylo z vyplacených částek odměn sráženo zajištění ve výši 10 % dle § 38e odst. 3 písm. b) zákona o daních z příjmů. Správce daně dospěl k závěru, že postup stěžovatele při zdaňování příjmů plynoucích P. R. a P. P. z hráčských smluv na území České republiky nebyl správný. Jmenovaní hráči byli daňovými rezidenty Slovenské republiky a měli na území České republiky příjmy z osobně vykonávané činnosti profesionálního sportovce - hráče ledního hokeje. Dle § 37 zákona o daních z příjmů se jednotlivá ustanovení tohoto zákona použijí, jen pokud mezinárodní smlouva nestanoví jinak. V dané věci má proto přednost smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi Českou republikou a Slovenskou republikou, publikovaná ve Sbírce zákonů pod č. 257/1993 Sb., dále jen „Smlouva“ (*pozn.: pro předmětné zdaňovací období bylo účinné uvedené znění smlouvy, později byla tato smlouva nahrazena novou, publikovanou pod č. 100/2003 Sb. m. s.*). Z Čl. 17 Smlouvy vyplývá, že příjmy sportovce, rezidenta Slovenské republiky, z osobně vykonávané činnosti v České republice, mohou být zdaněny v České republice. Česká republika má právo na zdanění tohoto příjmu za podmínky, že je daň v národním daňovém zákoně upravena. Smlouva neupravuje způsob zdanění tohoto příjmu, je proto nutno použít úpravu národního zákona, tj. zákona o daních z příjmů. Zákon o daních z příjmů stanoví v § 2 odst. 3 daňovou povinnost pro poplatníky – daňové nerezidenty, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky ve smyslu § 22 zákona o daních z příjmů. Dle § 22 odst. 1 písm. f) bod 2. zákona o daních z příjmů se za příjem ze zdrojů na území České republiky považuje příjem z osobně vykonávané činnosti sportovce. Toto ustanovení je speciální k úpravě § 22 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, o zdanění příjmů dosahovaných na území České republiky prostřednictvím stále provozovny. Zdanění příjmů dosahovaných osobně vykonávanou činností sportovce nemůže být dle systematiky zákona o daních z příjmů ovlivněno vznikem stále provozovny, proto nebylo třeba provádět dokazování za účelem zjištění existence stále provozovny P. R. a P. P. v České republice. V souladu s § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků byla tedy stěžovateli předepsána platebním výměrem částka nesražené a neodvedené daně.

Stěžovatel proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobu ke krajskému soudu. Namítal, že P. R. a P. P. vykonávali svou činnost hráčů ledního hokeje na území České republiky, k jejímu provozování měli pronajaty nebytové prostory ve sportovním areálu H. L. 1 ve Z., část své činnosti vykonávali pravidelně na zimním sportovním stadionu ve Z.. Z tohoto titulu jim tedy vznikla na území České republiky na uvedených dvou místech stálá provozovna, na zdanění jejich příjmů se tedy použije výjimka uvedená v § 36 odst. 1, věte první, zákona o daních z příjmů. Stěžovatel se domnívá, že správně postupoval dle § 38e zákona o daních z příjmů a Čl. 24 Smlouvy, když odváděl zajištění daně z vyplacených příjmů těchto hráčů, které jsou příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stále provozovny [§ 22 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů].

Krajský soud se s jeho názorem neztotožnil a přiklonil se k výše uvedenému stanovisku správce daně ohledně způsobu zdanění osobní činnosti profesionálních hráčů ledního hokeje, rezidentů Slovenské republiky, vykonávané na území České

republiky. V odůvodnění rozhodnutí odkázal na znění Smlouvy, ohledně jejíž aplikace není mezi účastníky sporu, a na odkaz Čl. 17 Smlouvy, dále na zákon o daních z příjmů, včetně způsobu zdanění předmětných příjmů. Dle jeho názoru ze systematiky ustanovení § 22 zákona o daních z příjmů vyplývá, že v případě zdroje příjmů uvedeného v odst. 1 písm. f) bod 2. tohoto ustanovení je vyloučena aplikace jiné části § 22 zákona o daních z příjmů, tedy včetně odst. 1 písm. a) upravujícího příjmy ze stálé provozovny, neboť činnost sportovce je z činností uvedených v § 22 zákona o daních z příjmů zcela vyčleněna a samostatně upravena. S tímto závěrem koresponduje dle krajského soudu i obsah ustanovení § 38g odst. 1, 2 zákona o daních z příjmů, které vyjímá příjmy vybírané zvláštní sazbou daně z příjmů povinně uváděných v daňovém priznání. Též dle § 7 odst. 3, věty čtvrté, zákona o daních z příjmů jsou příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. f) téhož zákona plynoucí daňovým poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů (daňovým nerezidentům v České republice) samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně dle § 36 zákona o daních z příjmů. Správci daně pro jeho závěr postačilo dostatečně zjištění, že se jedná o osobně vykonávanou činnost sportovců, daňových rezidentů Slovenské republiky, na území České republiky, nebylo třeba provádět dokazování za účelem zjištění existence stálé provozovny. Krajský soud dále konstatoval, že nedošlo k porušení zásady rovného nakládání ve smyslu Čl. 24 Smlouvy, neboť celosvětové příjmy hráčů P. R. a P. P. podléhají zdanění ve Slovenské republice, při tomto zdanění si mohou jmenovaní poplatníci zahrnout příjmy ze zdroje na území České republiky do základu daně pro výpočet daně z celkových příjmů a zároveň vypočtenou daň snížit o částku rovnající se zaplacené dani v České republice. Krajský soud na základě uvedené argumentace žalobu stěžovatele zamítl jako nedůvodnou.

Stěžovatel označil za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Nesouhlasí se závěrem správce daně i krajského soudu, dle něhož je v případě činností uvedených v § 22 odst. 1 písm. f) bod 2. (a všech dalších zde vyjmenovaných) zákona o daních z příjmů vyloučeno, aby byly prováděny prostřednictvím stálé provozovny. V případě akceptace tohoto názoru by nebylo možné vykonávat prostřednictvím stálé provozovny žádné činnosti. Dle stěžovatele je v § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů obsažena právní fikce vzniku stálé provozovny, která se na daný případ vztahuje, a zákon nestanoví důvod, který by vylučoval vykonávat činnost sportovce prostřednictvím stálé provozovny. Postup stěžovatele byl zcela v souladu s § 38e odst. 3 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí o odvolání, ztotožnil se se závěrem krajského soudu. Odkázal též na ustanovení § 7 odst. 3, větu čtvrtou, zákona o daních z příjmů, dle něhož jsou příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů plynoucí poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 téhož zákona samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně. Žalovaný navrhl spojení věci s další věcí vedenou krajským soudem pod sp. zn. 30 Ca 287/2004, a to vzhledem ke skutkové i personální souvislosti. V závěru navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel formálně opírá kasační stížnost o důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tj. o nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a dále že je s nimi v rozporu. Obsahově odpovídají námitky

pouze důvodům uvedeným v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť je zpochybněna výhradně interpretace zákona, konkrétně systematika ustanovení § 22 zákona o daních z příjmů. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu stížních bodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Ve věci byla sporná otázka způsobu zdanění odměn, které stěžovatel na základě hráčských smluv vyplácel v roce 1999 profesionálním hráčům ledního hokeje P. R. a P. P.. V první řadě je nutno vycházet ze skutečnosti, že v žádné fázi řízení (správního ani soudního) nebyl stěžovatelem zpochybnován závěr správce daně, dle něhož byli oba hráči v roce 1999 daňovými rezidenty Slovenské republiky, dle zákona o daních z příjmů pak poplatníky uvedenými v § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Spor mezi účastníky řízení nebyl ani o tom, že uvedeným hráčům v roce 1999 plynuly příjmy ze zdrojů na území České republiky.

Nejvyšší správní soud pro úplnost dále podotýká, že předmětem sporu nebylo ani právní postavení profesionálního hráče ledního hokeje z pohledu zákona o daních z příjmů. Přestože právnímu vztahu mezi hokejovým klubem a hráčem založenému hráčskou smlouvou (velice přísnou pokud se týká povinností dbát příkazů plátce) by obsahově patrně nejvíce odpovídal „obdobný“ poměr poměru pracovnímu ve smyslu § 6 zákona o daních z příjmů, není mezinárodními právními předpisy ani dle zákona o daních z příjmů vyloučena ani činnost profesionálního sportovce jakožto osoby samostatně výdělečně činné provozující živnost či osoby vykonávající nezávislé povolání dle § 7 odst. 1 písm. b), odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů. P. R. a P. P. byli již v hráčské smlouvě označeni za osoby samostatně výdělečně činné, správce daně jejich právní postavení nezpochybnil, proto nebylo a priori vyloučeno posouzení jejich příjmů jako „zisku podniku“ ve smyslu díkce mezinárodních smluv.

Napadená rozhodnutí správce daně i krajského soudu se netýkala přímo jmenovaných hráčů, ale stěžovatele jakožto plátce jejich příjmu. Povinnosti stěžovatele uložené mu správcem daně však přímo souvisí s posouzením povahy příjmů obou hráčů, proto bylo třeba najisto postavit otázku, zda se jedná o příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. f) bod 2. zákona o daních z příjmů, či zda na jejich příjmy lze nahlížet jako na příjmy podřaditelné též pod § 22 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Tato diferenciací příjmů ze zdrojů není bezúčelná, neboť další ustanovení zákona o daních z příjmů rozlišují způsob jejich zdanění. Příjmy daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stále provozovny uvedené v § 22 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů jsou zdaňovány ve smyslu ustanovení § 23 odst. 11 zákona o daních z příjmů s tím, že stěžovatel jakožto plátce odměny by byl povinen srážet při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka (daňového nerezidenta) zajištění daně ve výši 10 % v souladu s § 38e odst. 3 zákona o daních z příjmů a toto zajištění odvádět místně příslušnému správci daně. Pokud by však odměna vyplácená stěžovatelem daňovému nerezidentu byla příjmem dle § 22 odst. 1 písm. f) bod 2. zákona o daních z příjmů („příjmem z osobně vykonávané činnosti na území České republiky nebo zde zhodnocované veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob, bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu“), vztahovala by se na tyto příjmy zvláštní sazba daně 25 % dle § 36 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a stěžovatel by byl povinen sráženou daň v této výši odvádět dle § 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů.

Vzhledem ke skutečnosti, že se jedná o příjem daňových nerezidentů, občanů Slovenské republiky, bylo dle § 37 zákona o daních z příjmů nutno ověřit, zda Smlouva (uzavřená mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku) nestanoví jinak. Přestože P. R. i P. P. byli rezidenty Slovenské republiky, dle poslední věty Čl. 4 odst. 1 Smlouvy na toto postavení neměla vliv jejich povinnost zdanění z důvodů příjmu ze zdrojů v České republice.

Smlouva upravuje pojem „provozovna“ v Čl. 5, vymezení tohoto pojmu slouží k určení, kdy je smluvní stát oprávněn ke zdaňování zisku podniku druhého smluvního státu. Podle Čl. 7 Smlouvy může jeden smluvní stát zdaňovat zisky podniku druhého smluvního státu pouze v případě, jestliže podnik vykonává svou činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím tam se nacházející provozovny. Je to výjimka z obecného pravidla, dle něhož zisky podniku jednoho smluvního státu jsou zdaňovány pouze v tomto státě (Čl. 7 odst. 1 Smlouvy). Pro daný případ není v této fázi odůvodnění podstatné, v jakých konkrétních případech může stálá provozovna podniku vzniknout, určující je účel jejího vzniku, tj. možnost zdanění zisků podniku jednoho státu v druhém státě, pokud jsou zde dosahovány prostřednictvím stálé provozovny. Institut stálé provozovny umožňuje státu, ve kterém podnik druhého státu vykonává pravidelnou obchodní činnost, účastní se místního hospodářského života, aby zisky obchodů odehrávajících se na jeho území mohl zdanit. Jinými slovy, podnik, který dosahuje příjmů i v zahraničí, své „celosvětové příjmy“ zdaňuje ve státě, jehož je rezidentem. I v případě, kdy by podnik vykonával činnost dlouhodobě pouze ve druhém státě a používal k dosahování zisků zdrojů a infrastruktury jiného státu, přesto by zdaňoval své příjmy pouze ve státě svého rezidentství. Pro zamezení negativních následků této situace je v mezinárodních smlouvách o dvojím zdanění (včetně vzorové smlouvy OECD) zaveden institut „stálé provozovny“, který umožňuje vynětí příjmů podniku dosahovaných prostřednictvím stálé provozovny z „celosvětových příjmů“ daňového subjektu a tyto příjmy zdaňovat tam, kde jsou dlouhodobě dosahovány.

Ustanovení Čl. 7 odst. 7 však dále stanoví, že *„jestliže zisky zahrnují příjmy, o nichž se pojednává odděleně v jiných člancích této smlouvy, nebudou ustanovení oněch článků dotčena ustanoveními tohoto článku“*. To v podstatě znamená, že i kdyby činnost sportovce na území České republiky naplňovala znaky stálé provozovny, Čl. 7 Smlouvy se neuplatní, pokud Smlouva obsahuje zvláštní ustanovení upravující přímo posuzované příjmy. V daném případě Smlouva speciální ustanovení obsahuje, a to Čl. 17, který vyjímá příjmy z osobně vykonávané činnosti sportovce z široké a obecné kategorie ostatních zisků a upravuje je speciálně. Dle Čl. 17 odst. 1, 2 Smlouvy *„příjmy, které pobírá rezident smluvního státu jako na veřejnosti vystupující umělec, jako divadelní, filmový, rozhlasový nebo televizní umělec, nebo hudebník, nebo jako sportovec z takovýchto osobně vykonávaných činností ve druhém smluvním státě, mohou být bez ohledu na ustanovení článků 14 a 15 zdaněny v tomto druhém státě. Jestliže příjmy z činností osobně vykonávaných umělcem nebo sportovcem neplynou tomuto umělci nebo sportovci samému, nýbrž jiné osobě, mohou být tyto příjmy bez ohledu na ustanovení článků 7, 14 a 15 zdaněny ve smluvním státě, ve kterém umělec nebo sportovec vykonává svoji činnost“*.

Je tedy zřejmé, že v případě osobně vykonávané činnosti sportovce Smlouva vyjadřuje jednoznačně pravidlo, aby příjmy dosahované touto činností byly zdaňovány v místě jejího výkonu, nezávisle na tom, zda je vykonávána samostatně či nesamostatně. Ustanovení Čl. 17 Smlouvy je speciální k Čl. 7 Smlouvy, neboť upřednostňuje povahu činnosti, ze které plyne příjem (zisk), před ostatními kritérii, dle nichž jsou zdaňovány jiné příjmy dle Smlouvy. Díkce Čl. 17 Smlouvy, zvláště pak v kombinaci s Čl. 7 odst. 7 Smlouvy,

nedává možnost zdaňovat příjmy dosažené osobně vykonávanou činností sportovce jinak, než dle Čl. 17.

Smlouva tedy stanoví, že příjmy P. R. a P. P. dosažené jejich činnostmi u stěžovatele mají být zdaněny v České republice, tedy dle českých právních předpisů, a to bez omezení daňové sazby. Účastníci sporu jsou za jedno ohledně aplikace § 22 zákona o daních z příjmů, liší se však jejich výklady tohoto ustanovení. Zatímco žalovaný a správce daně poukazují na speciální úpravu příjmů z osobně vykonávané činnosti na území České republiky nebo zde zhodnocované veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob, bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu [§ 22 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů], stěžovatel se domnívá, že tyto příjmy lze zdanit jako obecný příjem podniku z činnosti vykonávané prostřednictvím stálé provozovny dle § 22 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Lze konstatovat, že zákon o daních z příjmů v ustanovení § 7 odst. 3 a § 22 odst. 1 písm. f) kvalifikuje příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. c), f) a písm. g) bodech 1. a 2. plynoucí poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 jako samostatný základ daně pro zdanění zvláštní sazbou daně. Vzhledem k výše provedenému rozboru ustanovení Smlouvy je tedy zřejmé, že výklad předestřený stěžovatelem, dle něhož by příjem z osobně vykonávané činnosti sportovce bylo možno zdanit nikoli dle speciálního ustanovení, nýbrž též dle obecných ustanovení týkajících se všech příjmů z činností stálé provozovny podniku, by odporoval české právní úpravě, jejíž aplikaci mezinárodní smlouva nevyklučuje ani žádným způsobem nemodifikuje.

Stěžovatel se v průběhu řízení před správcem daně soustředil na shromažďování důkazů, že osobám P. R. a P. P. jakožto soukromým podnikatelům vznikla v České republice stálá provozovna, neboť zde měli pronajatou kancelář a dlouhodobě působili v prostorách zimního stadionu ve Z., ponechal však stranou právní otázku a zejména smysl a systematiku zdaňování příjmů dosažených v České republice daňovými nerezidenty. V kasační stížnosti pak uplatnil pouze námitku nesprávného posouzení právní otázky, tj. systematiky ustanovení § 22 odst. 1 zákona o daních z příjmů, krajským soudem, která byla dle výše uvedené argumentace shledána nedůvodnou.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou důvodné. V řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla proto v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

Nejvyšší správní soud nevyhověl návrhu žalovaného na spojení s věcí vedenou krajským soudem pod spisovou značkou 30 Ca 287/2004, neboť spisy krajského soudu mu nebyly předloženy zároveň, nýbrž s časovým odstupem několika týdnů. Nejvyšší správní soud shledal, že návrh na spojení věcí mohl být realizován ve stadiu řízení, kdy již účastníci nebyli vyzýváni k žádným úkonům, o věci bylo v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s. rozhodováno bez jednání, pro spojení věcí proto nebyly dány důvody procesní ekonomie.

Stěžovatel neměl v tomto soudním řízení ve věci úspěch a nemá tedy ani právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jak vyplývá z obsahu spisu, náklady v tomto řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 22. listopadu 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu