



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNE REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobkyně: **OCKON, spol. s r. o.**, se sídlem Hlavná 320, Záhorská Ves, Slovenská Republika, organizační složka U Učiliště 1, Ostrava – Kunčice, zastoupené JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem Kosmova 20, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 5. 2006, čj. 2712/120/2006, čj. 2774/120/2006 a čj. 2775/120/2006, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 10. 2007, čj. 22 Ca 259/2006 - 44,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 10. 2007, čj. 22 Ca 259/2006 - 44, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Finanční úřad Ostrava I. (správce daně) rozhodnutími ze dne 16. 11. 2005, čj. 184379/05/388911/4490, čj. 184397/05/388911/4490 a čj. 184406/05/388911/4490, vyměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období let 1999, 2000 a 2001 ve výši 290 640 Kč, 480 300 Kč a 388 620 Kč.

Žalobkyně napadla platební výměry správce daně odvoláními, která žalovaný rozhodnutími ze dne 30. 5. 2006, čj. 2712/120/2006, čj. 2774/120/2006 a čj. 2775/120/2006, zamítl.

II.1

Žalobkyně brojila proti rozhodnutím žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě s tím, že jsou napadená rozhodnutí nezákonná. Spornou otázkou je podle žalobkyně, která má sídlo ve Slovenské republice, forma zdanění cizích státních příslušníků pracujících na území České republiky. Žalobkyně se shoduje s žalovaným v názoru, že jí vznikla v České republice stálá provozovna ve smyslu § 22 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). V daňovém řízení však žalobkyně podle svého názoru prokázala, že jí vznikla stálá provozovna „službového typu“ ve smyslu § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, podle kterého se za příjmy ze zdrojů na území České republiky u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů považují příjmy ze služeb s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního,

technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území České republiky. Ustanovení § 38c zákona o daních z příjmů přitom v průběhu všech posuzovaných zdaňovacích období stanovilo, že se plátcem daně podle § 38d, § 38e a § 38h zákona o daních z příjmů rozumí také poplatník uvedený v § 2 odst. 3 a v § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů, který má na území České republiky stálou provozovnu (§ 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů) nebo zde zaměstnává své zaměstnance déle než 183 dnů s výjimkou případů poskytování služeb podle § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Žalobkyně tvrdila, že na území České republiky poskytovala služby ve smyslu § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, jak prokázala smlouvami uzavřenými se společností NOVÁ HUŤ, a. s. Není přitom rozhodné, zda tyto služby poskytovala jednomu subjektu nebo více subjektům či zda byly služby poskytovány na jednom nebo více místech. Odkaz žalovaného na článek 15 Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (sdělení Ministerstva zahraničních věcí publikované pod č. 257/1993 Sb., dále jen „Smlouva o zamezení dvojího zdanění“) je podle žalobkyně zavádějící, protože tato mezinárodní smlouva řeší pouze to, kterému účastníku smlouvy připadne výnos daní, nikoliv však způsob jejího výběru. Žalobkyně se domnívá, že výběr předmětné daně měl být realizován přímo od jednotlivých pracovníků, subjektem vztahu tedy byla vždy Česká republika a příslušný občan Slovenské republiky.

II.2

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné s tím, že z předložených smluv uzavřených mezi žalobkyní a společností NOVÁ HUŤ, a. s. vyplývá, že žalobkyni nemohla vzniknout na území České republiky stálá provozovna „službového typu“. Pro tuto stálou provozovnu je totiž podle žalovaného charakteristické, že pro svou činnost, tj. poskytování služeb, nemá k dispozici žádné konkrétní trvalé místo a vzniká na základě činností prováděných na území České republiky, přesáhne-li jejich doba trvání šesti měsíců v jakémkoliv období po sobě jdoucích dvanácti měsíců (§ 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů). Stálá provozovna žalobkyně má na území České republiky k dispozici konkrétní pozemek, který užívá k provádění úprav ocelového odpadu a také kancelář. Obě tato místa, v kterých na území České republiky provádí podnikatelskou činnost, si pronajala na základě smlouvy se společností NOVÁ HUŤ, a. s. Existuje tak jednoznačné vymezení místa výkonu činnosti, kde zaměstnanci stálé provozovny žalobkyně vykonávají práci. Jedná se o stálé pevné místo, konkrétní ohraničený prostor, pro který se v daňové terminologii používá termín „kamenná“ provozovna. Takováto provozovna nespadá pod § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, ale je nutno ji zařadit pod § 22 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů, kdy se stálou provozovnou rozumí místo k výkonu činnosti poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů na území České republiky. Na žalobkyni se vztahuje také § 38c zákona o daních z příjmů, podle kterého se plátcem daně podle § 38d, § 38e a § 38h zákona o daních z příjmů rozumí též poplatník uvedený v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů, který má na území České republiky stálou provozovnu (§ 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů) nebo zde zaměstnává své zaměstnance déle než 183 dnů.

II.3

Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 25. 10. 2007, čj. 22 Ca 259/2006 - 44. Rozsudek odůvodnil takto: podle § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů mají poplatníci, kteří nemají bydliště na území České republiky a ani se na jejím území obvykle nezdržují, nebo o kterých tak stanoví mezinárodní smlouva, daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (§ 22 zákona o daních z příjmů).

Podle § 22 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů se za příjmy ze zdrojů na území České republiky u poplatníků podle § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů považují „*příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny*“. Podle § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů

se za příjmy ze zdrojů na území České republiky u poplatníků podle § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů považují „příjmy ze služeb s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území České republiky“.

Podle § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů se stálou provozovnou rozumí „místo k výkonu činností poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 na území České republiky, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště. Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a dále poskytování činností a služeb uvedených v odstavci 1 písm. c) a f) bod 1 poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích.“.

Podle § 38c zákona o daních z příjmů „plátcem daně podle § 38d, § 38e a § 38b se rozumí též poplatník uvedený v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, který má na území České republiky stálou provozovnu (§ 22 odst. 2) nebo zaměstnává zde své zaměstnance déle než 183 dnů s výjimkou případů poskytování služeb ve smyslu ustanovení § 22 odst. 1 písm. c)“.

Krajský soud uzavřel, že se za podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů za příjmy ze zdrojů na území České republiky považují i příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stále provozovny. Pro účely Smlouvy o zamezení dvojího zdanění označuje výraz „stálá provozovna“ trvalé zařízení pro podnikání, ve kterém podnik vykonává zcela nebo zčásti svou činnost, a tento výraz zahrnuje i kancelář. Podmínkou pro zdanění příjmů je tedy existence stále provozovny a činnost vykonávaná prostřednictvím této provozovny.

Podle krajského soudu je nepochybné a nesporné, že má žalobkyně na území České republiky stálou provozovnu. Zásadní spornou otázkou mezi účastníky je, zda je žalobkyně plátcem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období let 1999, 2000 a 2001, nebo zda jsou plátcem daně jsou přímo jednotliví zaměstnanci (pracovníci) a zda se v případě stále provozovny žalobkyně jedná o tzv. „službovou“ stálou provozovnu.

Krajský soud neshledal důvodnou námitku, že se v případě stále provozovny žalobkyně jednalo o tzv. stálou provozovnu „službového typu“, jejímž prostřednictvím poskytovala žalobkyně na území České republiky služby ve smyslu § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že pro daný typ stále provozovny je charakteristické to, že nemá k dispozici žádné konkrétní a trvalé místo a vzniká na základě činností prováděných na území České republiky tehdy, přesáhne-li jejich doba trvání šesti měsíců v jakémkoliv období po sobě jdoucích dvanácti měsíců (§ 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů). O tento případ podle krajského soudu nejde v případě žalobkyně, ta totiž v předmětných zdaňovacích obdobích zaměstnávala na území České republiky slovenské pracovníky (své zaměstnance), přičemž měla k dispozici pro výkon své činnosti zcela konkrétní, ohraničené místo (pozemek), které používala k provádění úprav ocelového odpadu, a rovněž kancelář. Na takovou stálou provozovnu, pro níž je charakteristické, že je pro činnost vykonávanou jejím prostřednictvím k dispozici pevné trvalé místo, se však nevztahuje § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmu, ale je na ni nutno aplikovat § 38c zákona o daních z příjmu, podle kterého se plátcem daně (podle § 38h zákona o daních z příjmů) rozumí též poplatník uvedený v § 2 odst. 1 a § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů, který má na území České republiky stálou provozovnu (§ 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů).

Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, podle níž je odkaz žalovaného na článek 15 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění nadbytečný, a uvedl, že citované ustanovení se zabývá tím, ve kterém ze smluvních států bude zdaněn příjem pobíraný ve formě platů, mezd a jiných odměn.

Krajský soud uzavřel, že pokud žalobkyně jako slovenský subjekt mající na území České republiky stálou provozovnu nikoliv „službového“ typu platila práci svých slovenských pracovníků (zaměstnanců), a ti byli povinni dbát jejich příkazů, byla také plátcem příjmů z pracovněprávního poměru podle § 38c a § 38h zákona o daních z příjmů.

III.1

Žalobkyně (stěžovatelka) brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nesprávného posouzení právní otázky soudem, a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí.

Za nepřezkoumatelnou považuje stěžovatelka tu část rozhodnutí, ve které krajský soud dochází k závěru, že pro „službový“ typ stálé provozovny je charakteristické to, že nemá k dispozici žádné konkrétní a trvalé místo a vzniká na základě činností prováděných na území České republiky tehdy, přesáhne-li jejich doba trvání šesti měsíců v jakémkoliv období po sobě jdoucích dvanácti měsících. Svůj závěr o charakteristice „službové“ provozovny krajský soud podle stěžovatelky nijak neodůvodnil a jeho rozsudek je proto nepřezkoumatelný.

Stěžovatelka namítá také chybnou aplikaci § 22 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z odůvodnění rozsudku podle ní vyplývá, že za příjmy ze zdrojů na území České republiky se považují příjmy uvedené v § 22 odst. 1 zákona o daních z příjmů buď pod písmenem a), nebo b), nebo c) a tato ustanovení jsou zřejmě soudem chápána jako navzájem se vylučující. K této úvaze stěžovatelku vede argumentace krajského soudu, podle něž je-li k dispozici pevné trvalé místo, pak se nepoužije § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, a dále argumentace ustanovením § 38c zákona o daních z příjmů, z něhož ovšem krajský soud cituje pouze úvodní část a již nezmiňuje text, který podle stěžovatelky podporuje její závěr, že stěžovatelka není plátcem daně v případě poskytování služeb.

Správnost závěru správce daně, žalovaného a krajského soudu by podle stěžovatelky znamenala nadbytečnost § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů a části § 38c zákona o daních z příjmů.

Stěžovatelka se domnívá, že § 22 zákona o daních z příjmů připouští různou aplikaci a je nejednoznačný. V souladu s obecným ústavním principem, podle něž každý může činit co není zákonem zakázáno a nikdo nesmí být nucen činit co zákon neukládá a s principem určitosti a předvídatelnosti práva, by tato nepřesnost zákona neměla jít k tíži stěžovatelky.

III.2

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III.3

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti.

Kasační stížnost je důvodná.

Plátcem daně se ve smyslu § 38c zákona o daních z příjmů rozumí mj. poplatník, který má na území České republiky stálou provozovnu (§ 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů) nebo zde zaměstnává své zaměstnance déle než 183 dnů s výjimkou případů poskytování služeb ve smyslu § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů.

Z hlediska § 38c zákona o daních z příjmů se nejvíce rozhodným, zda má subjekt na území České republiky „kamennou“ stálou provozovnu či stálou provozovnu „službového typu“. Citované ustanovení při zmínce o stálé provozovně odkazuje na § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů, který obecně definuje stálou provozovnu [mj. pro účely výkladu a aplikace § 22 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů] a který rovněž uvádí, že se za stálou provozovnu považují poskytování činností a služeb uvedených v § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů poplatníkem nebo osobami pro něho pracujícími, přesáhne-li doba poskytování šest měsíců v jakémkoliv období po sobě jdoucích dvanácti kalendářních měsících. Nerozlišuje-li § 38c zákona

o daních z příjmů mezi jednotlivými provozovny definovanými § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů, je třeba vycházet z toho, že má na mysli všechny tam uvedené provozovny.

Výjimku z obecného pravidla, podle něž je plátcem daně poplatník, který má na území České republiky stálou provozovnu, představují případy poskytování služeb ve smyslu § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů.

Stěžovatelka v žalobě namítla, že na území České republiky poskytovala služby ve smyslu § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Krajský soud se s touto námitkou vypořádal pouze tím, že na „*stálou provozovnu žalobce, pro kterou je charakteristické, že pro činnost jejím prostřednictvím vykonávanou je k dispozici pevné, trvalé místo, se však nevztahuje ust. § 22 odst. 1 písm. c) ZDP, ale je na ni nutno aplikovat ust. § 38c ZDP ...*“.

Především je třeba uvést, že ustanovením § 38c zákona o daních z příjmů bude třeba zabývat se v posuzované věci vždy, ať již bude výsledkem úvahy závěr, že stěžovatelka neposkytuje služby ve smyslu § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů a spadá proto pod obecné pravidlo, podle kterého je díky existenci stálé provozovny plátcyní daně, nebo závěr, že poskytuje služby ve smyslu § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů a proto se na ni i přes existenci stálé provozovny obecné pravidlo nevztahuje. Podstatné tedy je, zda stěžovatelka poskytovala služby ve smyslu § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů.

S touto otázkou se ovšem krajský soud nijak nevypořádal. Sama o sobě naopak není důležitá otázka, která se octla ve středu zájmu žalovaného i krajského soudu, totiž zda stěžovatelka disponuje stálou provozovnou ve smyslu § 22 odst. 2 věta první zákona o daních z příjmů, nebo stálou provozovnou ve smyslu § 22 odst. 2 věta druhá zákona o daních z příjmů. Je nepochybné, že podřazení stálé provozovny § 22 odst. 2 věta druhá zákona o daních z příjmů implikuje rovněž poskytování služeb ve smyslu § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Otázkou ovšem zůstává, zda existence provozovny ve smyslu § 22 odst. 2 věta první zákona o daních z příjmů vylučuje poskytování služeb ve smyslu § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů a zda je pak na dosažený příjem vždy třeba pohlížet prizmatem např. § 22 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Krajský soud, který vycházel ve svých stručných závěrech z právní konstrukce žalovaného, se opomněl řádně vypořádat s již zmiňovanou žalobní námitkou, která je pro posouzení věci zásadní, totiž zda stěžovatelka poskytovala služby ve smyslu § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Nijak neodůvodněný závěr krajského soudu, vylučující aplikaci citovaného ustanovení, vychází z toho, že je tato aplikace vyloučena pevností a trvalostí provozovny stěžovatelky.

Aniž by Nejvyšší správní soud mohl rekonstruovat chybějící úvahu krajského soudu, zdá se, že krajský soud vycházel z předpokladu, že se na stěžovatelku vztahuje § 22 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, podle něž se za příjmy ze zdrojů na území České republiky považují příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny a že aplikace tohoto ustanovení vylučuje aplikaci § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, podle něž se za příjmy ze zdrojů na území České republiky považují mj. příjmy ze služeb (mimo definované výjimky) poskytovaných na území České republiky. V takovém případě by se ovšem krajský soud musel vypořádat se vztahem § 22 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů a řádně odůvodnit, proč není v případě stěžovatelky na místě užití § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, což neučinil. I stěžovatelka tak mohla v kasační stížnosti pouze namítnout, že krajský soud zřejmě považuje tato ustanovení za vzájemně se vylučující, odpovídající úvaha krajského soudu totiž chybí.

Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, je nutné pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než jej zrušit.

Samotnou hmotněprávní podstatou věci, tedy ani další stížní námitkou stěžovatelky, opírající se o § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., se Nejvyšší správní soud nezabýval a ani zabývat nemohl, neboť k tomu by bylo možno přistoupit pouze poté, co by výsledkem řízení před krajským soudem bylo jeho přezkoumatelné rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. srpna 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu