ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **engelbert strauss s.r.o.,** se sídlem Rudolfovská tř. 464/103, České Budějovice, zastoupený Mgr. Zuzanou Kalincovou, advokátkou se sídlem Jindřišská 16, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2017, č. j. 29089/17/5200-11431-706871, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 2. 2018, č. j. 50 Af 33/2017 – 32,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 2. 2018, č. j. 50 Af 33/2017 – 32, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2017, č. j. 29089/17/5200-11431-706871, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a řízení o žalobě 24 456 Kč, k rukám zástupkyně žalobce, Mgr. Zuzany Kalincové, advokátky, do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku.

## Odůvodnění:

*Vymezení věci*

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalobce, jakožto stěžovatel, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“). Napadeným rozsudkem krajský soud zamítl stěžovatelovu žalobu proti shora označenému rozhodnutí žalovaného (dále jen „rozhodnutí žalovaného“) a rozhodl o nákladech řízení. Rozhodnutím žalovaného byla zamítnuta stěžovatelova odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 4. 2015, č. j. 999653/15/2201-51523-307389 a č. j. 1012400/15/2201-51523-307389 (dále jen „DVP 2011“ a „DPV 2012“, případně jen „dodatečné platební výměry“). DPV 2011 byla stěžovateli doměřena daň z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 2. 8. 2011 do 31. 12. 2011 ve výši 0 Kč, která byla stanovena na základě výsledku postupu k odstranění pochybností o dodatečném daňovém přiznání stěžovatele dne 30. 6. 2014, č. j. 1539075/14/2201-51523-307389, zahájeného výzvou ze dne 10. 12. 2014, č. j. 2017435/14/2201-51523-307389. DPV 2012 byla stěžovateli obdobně doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 ve výši 0 Kč, která byla stanovena na základě výsledku postupu k odstranění pochybností o dodatečném daňovém přiznání ze dne 30. 6. 2014, č. j. 1539077/14/2201-51523-307389, zahájeného výzvou správce daně ze dne 10. 12. 2014, č. j. 2017424/14/2201-51523-307389.

[2] Stěžovatel podal dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a roku 2012, neboť byl toho názoru, že jeho daňový domicil je ve Spolkové republice Německo (dále jen „Německo“) podle ustanovení čl. 4 odst. 3 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmů a majetku ze dne 9. 12. 1983 (vyhláška Ministra zahraničních věcí č. 18/1984 Sb., dále jen „SZDZ“) a čl. 9 Modelové smlouvy Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „modelová smlouva OECD“). Podle stěžovatele se totiž jeho „místo skutečného vedení“ nacházelo v Německu, pročež zdanění stěžovatele nemělo proběhnout v České republice; z tohoto důvodu uvedl v dodatečných daňových přiznáních nulovou daňovou povinnost. Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti stěžovatelova tvrzení o domicilu, neboť měl od 2. 8. 2011 zapsané sídlo v České republice. V rámci postupu k odstranění pochybností se správce daně s uvedenými tvrzeními a názory stěžovatele neztotožnil, a proto přistoupil k doměření daně v nulové výši (v případech obou zdaňovacích období). Správce daně v odůvodnění dodatečných platebních výměrů uvedl, že nezpochybňuje právní úpravu SZDZ ani modelové smlouvy, které povyšují pravidlo místa vedení společnosti nad pravidlo místa založení společnosti, pokud jde určení státu její daňové rezidence. Rovněž přisvědčil aplikační přednosti SZDZ jakožto vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejíž ratifikaci dal Parlament souhlas a jíž je Česká republika vázána (čl. 10 Ústavy). Na druhou stranu však správce daně vyjádřil přesvědčení, že tato mezinárodní smlouva v daném ohledu obsahuje toliko právní úpravu modelové situace, kdy vyvstane konflikt mezi dvěma rezidentstvími. Jelikož správce daně měl za to, že stěžovatel není zároveň daňovým rezidentem jak České republiky, tak i Německa, dospěl k závěru, že se ustanovení SZDZ této věci netýkají. Stěžovatel však své daňové rezidentství v Německu neprokázal, ač byl správcem daně výslovně vyzván k předložení potvrzení o daňovém domicilu vystaveného německým správcem daně. Stěžovatel toliko tvrdil, že nemá v České republice žádné zaměstnance, jediným jeho společníkem je obchodní společnost Strauss Trading KG, všichni tři jeho

jednatelé mají trvalé bydliště v Německu a jsou zároveň jednateli mateřské společnosti. Správce daně rovněž vyjádřil pochybnosti ohledně tříleté prodlevy mezi podáním řádného a dodatečného daňového přiznání, zejména jde-li o tak zásadní změnu tvrzení jako v případě daňového domicilu stěžovatele. Správce daně rovněž podotkl, že stěžovatel neprokázal své tvrzení, podle kterého není osobou spojenou se zahraničními osobami (oddíl I bod 12 dodatečných daňových přiznání).

[3] Žalovaný v rámci společného řízení o odvoláních doplnil dokazování o mezinárodní dožádání ve smyslu čl. 26 SZDZ, aby ověřil stěžovatelem v odvolacím řízení doložené potvrzení (v německém originále) o daňovém domicilu v Německu. Na základě odpovědi příslušného německého správce daně žalovaný oproti dřívějšímu závěru správce daně konstatoval, že stěžovatel prokázal své daňové rezidentství v Německu. Z tohoto důvodu pak přijal dílčí závěr, že se SZDZ uplatní, neboť stěžovatel je nejen daňovým rezidentem Německa, ale na základě zákona o daních z příjmů je rovněž považován za daňového rezidenta České republiky. S ohledem na ustanovení čl. 4 odst. 3 SZDZ a s přihlédnutím k dalším stěžovatelovým tvrzením (zejména že místo skutečného vedení stěžovatele je v Německu) je sídlem stěžovatele ve smyslu zmíněné mezinárodní smlouvy Německo, a proto je i jeho daňovým rezidentem. To ze stěžovatele činí daňového nerezidenta České republiky ve smyslu § 17 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „ZDP“), pročež bylo nadále třeba určit, jaké příjmy mu plynuly z činností na území České republiky. V této souvislosti žalovaný zjistil, že stěžovatel má v České republice trvale k dispozici kancelářské prostory (na základě smlouvy o užívání kanceláře ze dne 1. 8. 2011) spojené s poskytováním služeb přijímání, zpracovávání a eventuálního přeposílání písemné a elektronické korespondence, přijímáním balíků, jejich předáváním pracovníkovi či jednateli stěžovatele a poskytováním jednací místnosti po předchozí domluvě. Obchodní společnost MSV Callcenter s.r.o. (dále jen „MSV“) mu poskytovala na základě dohody klientský servis spočívající ve vyřizování požadavků zájemců a zákazníků volajících na telefonní čísla uveřejněná na internetových stránkách stěžovatele, s tím, že veškeré hovory měly být přesměrovány na telefonický uzel MSV, jejíž pracovníci pomocí internetové aplikace vstoupí do hospodářského informačního systému stěžovatele, kde provedou objednávku a zpracují všechny poptávky; dále bylo předmětem dohody i vyřizování poštovních zásilek týkajících se reklamací nebo výměny zboží (v prostoru budovy je uvedeno, že jsou zde přijímány veškeré zásilky pro stěžovatele, či vyhotovovány dobropisy na konkrétní zboží. Za tyto služby byly stěžovateli měsíčně vystavovány faktury (dle vykázaných výkonů ve vazbě na ocenění jednotlivých úkonů). Z výše uvedených skutkových zjištění učinil žalovaný závěr, že stěžovatel nahrazuje smluvními ujednáními s MSV svou vlastní obchodní činnost. Podle čl. 5 odst. 4 SZDZ tedy má stěžovatel stálou provozovnu v České republice z titulu závislého zástupce, neboť činnost MSV pro stěžovatele představuje samostatnou a nepostradatelnou část podnikatelských činností stěžovatele, nikoli pouze činnosti přípravného nebo pomocného charakteru. Uvedené činnosti přitom vykonává dlouhodobě a systematicky (smlouva byla uzavřena na dobu neurčitou). V působení stěžovatele (internetové stránky v českém jazyce, telefonní číslo a kontaktní místo v Českých Budějovicích) lze spatřovat záměr oslovit na území České republiky neomezený počet zákazníků s cílem realizovat zde obchody, a tedy i zisky.

[4] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku nejprve rekapituloval skutkové okolnosti plynoucí z obsahu správního spisu, a sice že stěžovatel je v obchodním rejstříku zapsán jako tuzemská právnická osoba, jejíž podnikatelské činnosti spočívají v prodeji pracovních oděvů a pracovních pomůcek. Na území České republiky nemá žádné zaměstnance, má zde pronajaté kancelářské prostory, uzavřenou smlouvu se společností MSV, která zajišťuje vyřizování telefonických hovorů se zákazníky v České republice. Pro ten účel jsou zřízena dvě telefonní čísla, dále je tu e-mailová adresa. V sídle společnosti MSV jsou přijímány zásilky pro stěžovatele a tato společnost rozesílá objednané zboží zákazníkům, vyřizuje reklamace, výměny zboží a fakturace. Účetní činnost je zajišťována další společností (společnost „ecc ECOCARE spol. s r.o.“) na základě mandátní smlouvy.

[5] Krajský soud shledal, že ze zprávy německého správce daně, kterou stěžovatel předložil v řízení o odvolání, je sice zřejmé, že má daňový domicil v Německu, neplyne z ní však, zda (a případně v jakém rozsahu) stěžovatel své příjmy v předmětných zdaňovacích obdobích v Německu skutečně zdanil.

[6] Podle krajského soudu má právní názor žalovaného o stálé provozovně z titulu závislého zástupce oporu ve výsledcích dokazování, přičemž hodnocení důkazů odpovídalo požadavkům § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“) a bylo logické. Obsah smluvních povinností MSV vůči stěžovateli nepředstavoval přípravnou či pomocnou činnost. Krajský soud nepřisvědčil stěžovateli, že MSV poskytovala služby pomocného a administrativního charakteru. Podle krajského soudu se nejednalo ani o tzv. korporátní servis pro zahraniční subjekty či o pomocné administrativní služby ve smyslu čl. 5 odst. 3 písm. e) SZDZ. Bez účasti MSV by nebylo lze si představit, že by stěžovatel byl schopen zajišťovat v takovém rozsahu svou podnikatelskou činnost. Krajský soud dále konstatoval, že faktický stav je rozhodný pro posouzení povahy činnosti MSV jakožto závislého zástupce stěžovatele, pročež v tomto ohledu je formální nedostatek plné moci k uzavírání kupních smluv nepodstatný. Činnost MSV nespočívala pouze v pasivním přijímání telefonických hovorů zákazníků, nýbrž i v přijímání objednávek, jejich evidenci, vyřizování a následné distribuci zboží zákazníkům. Kupní smlouvy byly fakticky uzavírány v České republice prostřednictvím závislého zástupce. Při provedeném místním šetření nebylo zjištěno, že by potvrzování objednávek a uzavírání kupních smluv bylo realizováno samotným stěžovatelem. MSV nadto rozesílala v nemalém množství katalogy obsahující nabídku zboží stěžovatele. Ani tuto činnost nelze považovat za činnost pasivní povahy, která by byla bez vlivu na podnikatelské aktivity stěžovatele. Bez významu není podle krajského soudu ani okolnost, že stěžovatel, registrovaný k dani z přidané hodnoty v Německu, uplatňoval při vývozu zboží do České republiky nárok na daňové osvobození.

[7] Skutečnost, že MSV v rámci své podnikatelské činnosti poskytovala služby i jiným subjektům než právě stěžovateli, nemění podle názoru krajského soudu nic na tom, že ve vztahu ke stěžovateli vystupovala MSV jakožto závislý zástupce. Z písemného vyjádření MSV vůči správci daně nadto není patrné, že by se toto vztahovalo výlučně na předmětná zdaňovací období, a tedy že by právě v těchto (a nikoli až v pozdějších) zdaňovacích obdobích poskytovala současně své služby několika samostatným podnikatelským subjektům.

[8] Krajský soud proto uzavřel, že MSV plněním svých smluvních závazků pro stěžovatele vykonávala činnost závislého zástupce, a proto stěžovateli vznikla na území České republiky stálá provozovna ve smyslu § 22 odst. 1 písm. a) ZDP. V souladu s čl. 7 SZDZ tedy přichází v úvahu zdanění příjmů stěžovatele plynoucích ze zdrojů na území České republiky, stálé provozovny umístěné v Českých Budějovicích. V důsledku toho nemohlo dojít k porušení čl. 5 SZDZ a příjmy stěžovatele nepodléhaly dvojímu zdanění. Závěrem krajský soud konstatoval, že není povolán k tomu, aby posuzoval, jakým způsobem jsou zdaňovány stěžovatelovy příjmy v Rakousku.

*Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného*

[9] Stěžovatel ztotožnil obecné důvody své kasační stížnosti se zákonnými důvody přípustnosti dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Kasační stížnost tedy podává z důvodu nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení, dále z důvodu vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit (za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost), a konečně i z důvodu nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[10] Krajský soud nesprávně vyložil ustanovení čl. 5 odst. 3 písm. e) a odst. 4 a 5 SZDZ. Aby mohla být společnost MSV považována za závislého zástupce stěžovatele, musely by být podle SZDZ současně splněny tři podmínky. MSV by musela mít oprávnění k uzavírání smluv a alespoň obvykle je využívat, dále by nesměla jednat v rámci své řádné obchodní činnosti, a konečně by její činnost nesměla mít přípravnou či pomocnou povahu. Stěžovatel má za to, že v posuzované věci není splněna ani jedna z uvedených podmínek.

[11] MSV nebyla udělena plná moc ani jiné oprávnění, na základě kterého by mohla jménem stěžovatele uzavírat smlouvy. Obdobně nemá ani možnost ovlivnit či jednat o prvcích a detailech smlouvy, aktivně zákazníky neoslovuje, nezískává aktivně objednávky. Naopak, MSV poskytuje pouze tzv. „inbound“ telefonické služby, tj. pasivně přijímá objednávky od zákazníků a vkládá je do informačního systému vlastněného stěžovatelem. Jedná se však pouze o činnosti pasivní (administrativní) povahy, protože nenavazují na žádný nabídkový, prodejní či marketingový proces prováděný pracovníky MSV a neznamenají závazné potvrzení přijetí objednávky, natožpak právní úkon přijetí návrhu na uzavření smlouvy. Kupní smlouva na zboží totiž dle všeobecných obchodních podmínek stěžovatele vzniká nikoli přijetím objednávky či poptávky od zákazníka, ale až v okamžiku, kdy stěžovatel poptávku (návrh na uzavření smlouvy) výslovně přijme či zboží fyzicky odešle. Společnost MSV proto zjevně nemá žádné oprávnění rozhodovat o tom, zda bude objednávka od zákazníka přijata, či nikoliv, případně zda bude kupní smlouva uzavřena, či nikoliv, ani nemá další roli v prodejním procesu (nabídka,

marketing). Takové rozhodnutí a samotné potvrzení objednávky a uzavření kupní smlouvy je plně v rukou stěžovatele. Stěžovatel odkazuje na komentář k modelové smlouvě, ze kterého cituje: „*Zástupce může být například považován za zástupce majícího skutečné oprávnění sjednávat smlouvy v případech, kdy aktivně získává a přijímá (ačkoliv formálně nedokončuje) objednávky, které jsou zasílány přímo do skladu, ze kterého je zboží dodáváno, a kdy zahraniční podnik schvaluje transakce rutinním způsobem.* (...) *Osoba, která je oprávněna vyjednávat o všech prvcích a detailech smlouvy způsobem závazným pro podnik, může být považována za osobu uplatňující tuto pravomoc v tomto státě, a to i když je smlouva podepsána jinou osobou ve státě, ve kterém se podnik nachází, nebo pokud první osoba není formálně oprávněna daný podnik reprezentovat. Nicméně pouhá skutečnost, že se určitá osoba účastnila, nebo dokonce podílela v určitém státě na jednání mezi podnikem a klientem, nebude sama o sobě dostačující pro učinění závěru, že tato osoba v daném státě využívala oprávnění uzavírat smlouvy jménem podniku.*“ Role stěžovatele není pouze formální a rutinní, ale aktivně zjišťuje důvěryhodnost jednotlivých zákazníků, na jejímž základě buď přijímá, nebo odmítá příslušnou objednávku zboží, určuje platební metody za zboží a schvaluje různé metody pro jednotlivé zákazníky, odmítnutí objednávky a alternativní platební metody řeší napřímo se zákazníkem z Německa, atd. V návaznosti na znění SZDZ a komentáře má stěžovatel za to, že mu nemohla na území České republiky vzniknout stálá provozovna, protože společnost MSV není vybavena plnou mocí ani jiným oprávněním, které by jí dovolovalo uzavírat smlouvy jeho jménem ani jinak rozhodovat o vzniku kupní smlouvy, její vznik iniciovat (získávat zákazníky) či jinak ovlivňovat podmínky a detaily smlouvy.

[12] Společnost MSV nelze považovat za závislého zástupce stěžovatele také z toho důvodu, že při poskytování administrativních služeb jedná v rámci své řádné podnikatelské činnosti. Společnost MSV nabízí a poskytuje své služby také jiným zákazníkům, a to nikoli v nepatrném rozsahu. Poskytování služeb call centra a administrativních a sekretářských služeb je hlavní náplní činnosti společnosti MSV, jak je poskytovala a poskytuje i jiným zákazníkům a veřejnosti mimo jiné na svých webových stránkách. Stěžovatel odkazuje na webové stránky společnosti http://msv-multicall.com/cz/ a dále na dvě přiložená prohlášení jednatele společnosti MSV, podle kterých společnost MSV měla a má rovněž další významné zákazníky – PVS Relationship Service GmbH & CoKG, Taurus GmbH a skupinu XXXLLutz. Navíc z nich plyne, že podíl služeb poskytovaných stěžovateli činil v roce 2011 14,77 % a v roce 2012 pak 7,58 % obratu společnosti MSV. Nelze tedy tvrdit, že další činnost společnosti MSV je zanedbatelná, jelikož služby poskytované stěžovateli se v letech 2011 a 2012 podílely na obratu MSV pouze nepatrným dílem. Jelikož MSV jedná při poskytování služeb stěžovateli v rámci své řádné činnosti, nelze ji považovat za závislého zástupce, a tudíž z tohoto titulu nemohla stěžovateli v České republice vzniknout stálá provozovna.

[13] MSV, stejně jako mnoho jiných společností na trhu včetně různých advokátních, daňově-poradenských či realitních společností (např. OFFICE HOUSE SE, Simply Office s.r.o. atd.), poskytuje v rámci své obchodní činnosti tzv. „korporátní servis“ zejména pro zahraniční subjekty, které nejsou v České republice přítomny a jejich obchodní aktivity probíhají přímo ze zahraničí, přičemž si z jakýchkoli důvodů přejí mít založenou českou společnost či odštěpný závod. Tento korporátní servis běžně zahrnuje

pronájem adresy sídla, možnost pronájmu kanceláří či zasedacích prostor a administrativní služby (poštovní služby, správa datové schránky atd.). Jedná se tedy o na trhu běžnou podnikatelskou aktivitu, která je vždy výhradně nezávislým poskytováním pomocných administrativních služeb a nikoli výkonem části podnikatelské činnosti daného příjemce služeb. V případě poskytování administrativních služeb stěžovateli se tedy v žádném případě nejedná o výkon části podnikatelské činnosti stěžovatele, ale pouze o činnost pomocného charakteru ve smyslu čl. 5 odst. 3 písm. e) SZDZ, a vzhledem k nevýznamnosti činností MSV v porovnání s hlavní obchodní činností prováděnou stěžovatelem z Německa nemůže jít o nahrazení vlastní činnosti stěžovatele, a tudíž ani nemohla vzniknout z tohoto titulu stálá provozovna.

[14] Žalovaný své rozhodnutí o odvolání opírá o několik skutečností, které nemají oporu ve spisu, nebo jsou s nimi v rozporu, např. v bodu 16. rozhodnutí žalovaného uvádí v rozporu se spisem, že „*v předložených platebních výměrech označených jako předběžné je uvedena pouze daň, není z nich však patrná výše příjmů, ze kterých byla německým správcem vypočítána*“. Stěžovatel zdaňuje své celosvětové příjmy v Německu, což prokazují platební výměry k dani z příjmů právnických osob, které vydal Finanční úřad v Offenbachu nad Mainem na základě daňových přiznání, která stěžovatel podal v Německu, a která jsou součástí správního spisu. Je v nich oproti tvrzení uvedena jak daň, tak základy daně. Je z nich jasně seznatelné, že stěžovatel uhradil v Německu v roce 2011 daň z celkového základu 40 704 EUR a v roce 2012 ze základu 209 512 EUR, což odpovídá celosvětovému zisku ve výši 1233 tis. Kč v roce 2011 a 5152 tis. Kč v roce 2012 dle podaných řádných a dodatečných daňových přiznání a zveřejněných výkazů stěžovatele. Tedy platí, že to, zda byly v Německu zdaněny opravdu všechny příjmy stěžovatele, vyplývá z finančních výkazů stěžovatele (po přepočtu na EUR), což je skutečnost, která musela být žalovanému známá ze spisu.

[15] Stěžovatel dále namítá, že ve spisu nemá oporu konstatování žalovaného, podle kterého měla MSV „*oprávnění uzavírat objednávky na prodej zboží*“ stěžovatele. Společnost MSV žádným takovým oprávněním nedisponuje, žádné objednávky „neuzavírá“, ale pouze je mechanicky zadává do informačního systému stěžovatele, a ani nijak jinak neuzavírá smlouvy jejím jménem, protože kupní smlouvy na zboží jsou uzavřeny až výslovným potvrzením stěžovatele či odesláním zboží. Existují také prokazatelné případy, kdy stěžovatel objednávku zaevidovanou MSV odmítl, protože například byla provedena slovenským zákazníkem (MSV může evidovat pouze objednávky českých zákazníků), nebo pokud si zákazník objednal zboží „na fakturu“, tj. měl by zaplatit až po obdržení zboží, a kontrola jeho důvěryhodnosti, která byla prováděna výhradně stěžovatelem v Německu, měla negativní výsledek – pak byla jeho objednávka odmítnuta, nebo mu byla nabídnuta jiná platební metoda – vždy již přímo stěžovatelem. Žádný z důkazů obsažených ve spisu toto žalovaným tvrzené oprávnění společnosti MSV neprokazuje, ba naopak – důkazem neexistence tohoto oprávnění jsou všeobecné obchodní podmínky stěžovatele, prohlášení p. Sonntaga (jednatele MSV), rovněž v přehledu fakturovaných služeb poskytovaných společností MSV stěžovateli je jasně uvedena pouze „evidence objednávek“.

[16] Ve správním spisu chybí jakékoli dokumenty prokazující tvrzení správce daně, že stěžovatel byl pro MSV významným a podstatným odběratelem služeb. Správce daně

ani žalovaný si nezjistili počet zákazníků společnosti MSV, ani podíl jím poskytovaných služeb na obratu společnosti MSV, protože ze získaného prohlášení jednatele společnosti MSV vyplývá pravý opak. Dokazuje totiž, že společnost MSV měla a má rovněž další významné zákazníky – PVS Relationship Service GmbH & CoKG, Taurus GmbH a skupinu XXXL-Lutz (to vyplývá také z webových stránek společnosti http://msv-multicall.com/cz/). Dále dokazuje, že podíl služeb poskytovaných stěžovateli činil v roce 2011 14,77 % a v roce 2012 pak 7,58 % obratu společnosti MSV. Nelze tedy tvrdit, že další činnost společnosti MSV je zanedbatelná, jelikož služby poskytované stěžovateli se v letech 2011 a 2012 podílely na obratu MSV pouze nepatrným dílem. Tato informace použitá žalovaným je tedy zjevně nepravdivá a její použití v rámci řízení představuje zcela nepřípustné jednání.

[17] Stěžovatel mimo jiné podotýká, že vzhledem ke změně právního názoru žalovaného, ke které došlo během odvolacího řízení, a to že stěžovatel není českým daňovým rezidentem, nýbrž německým, kdy žalovaný nově tvrdí pouze existenci stálé provozovny stěžovatele v České republice, měl žalovaný v návaznosti na toto změněné posouzení dodatečné platební výměry zrušit a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení či změnit tak, aby byla zohledněna skutečnost, že v případě, že by stálá provozovna stěžovateli skutečně vznikla, měl stěžovatel v České republice zdanit pouze příjmy ze zdrojů na jejím území, a nikoli své celosvětové příjmy, jak původně podanými řádnými daňovými přiznáními omylem učinil, což žalovaný mohl a měl zjistit z předložených platebních výměrů vydaných německým správcem daně a finančních výkazů stěžovatele.

[18] Odůvodnění napadeného rozhodnutí je dále nesrozumitelné, obsahuje nesprávnosti a nepřesnosti, chybějící slova ve větách a lze se v něm jen těžko zorientovat. Krajský soud namísto podrobného odůvodnění svého rozhodnutí často opakuje závěr, že vznikla stálá provozovna, ale tento již jen zřídka a nedostatečně odůvodňuje. V bodě 6. napadeného rozsudku (část shrnutí tvrzení žalovaného) krajský soud uvádí, že „*e-mailová adresa je umístěna na území České republiky*“. Dále tvrdí, že „*pro účely dodávání zboží byla využívána adresa na jméno stěžovatele Čechově a Studentské ulici*“. V bodě 7. soud dále uvádí, že v případě reklamace bylo „*vyměněné zboží doručeno společností MSV zákazníkovi*“. Tato tvrzení však žalovaný neučinil a nemají oporu ve spisu (zde lze zjistit opak – dodávání bylo a je prováděno přímo z Německa, nikoli prostřednictvím české adresy, a to jak objednaného zboží, tak zboží vyměněného v rámci reklamace, jak plyne např. z prohlášení Ing. H. G. v protokolu z místního šetření ze dne 10. 9. 2014.

[19] V bodě 13. krajský soud uvádí, že „*Ve spise jsou doloženy reklamní nabídky prodeje oděvů, například v prodejně v Praze byl vydáván katalog*.“ To je však mylný závěr, neboť reklamní nabídky prodeje oděvů ve spisu obsahují pouze webové stránky stěžovatele (se kterými MSV nemá nic společného), další nabídka zde obsažená je webová nabídka společnosti AGRI FAIR s.r.o., a to z období let 2008 až 2010, tedy před rokem 2011, kdy stěžovatel začal působit v České republice (a spolupracovat s MSV). Jde tedy o nabídku zcela odlišného subjektu, který zboží samostatně dodával českým zákazníkům bez působení stěžovatele v České republice. Avšak ještě před příchodem stěžovatele do České republiky v roce 2011 tento subjekt vstoupil do insolvence (v listopadu 2010) a přestal obchodní činnost vykonávat. Rovněž prodejnu v Praze stěžovatel nikdy neměl, jednalo se o prodejnu uvedeného subjektu, který stěžovatel ani MSV nikdy neprovozoval.

[20] V bodě 15. krajský soud uvádí: „*Převážná část klientů se obrací na společnost MSV, která zajišťuje klientský servis, což znamená, že vyřizuje dotazy zákazníků týkající se objednávek, fakturace, výměnu zboží, sklady materiálu. Uvádí se telefonní čísla žalobce na adrese v České ulici v Českých Budějovicích. Tam jsou vyřizovány reklamace, vyhotovovány dobropisy k reklamacím, vyměněné zboží se zasílá poštou zákazníkovi.*“ Ze spisu a důkazních materiálů však naopak plyne, že MSV výměnu zboží nezajišťuje, sklady materiálu stěžovatel v České republice nemá, a tudíž je MSV žádným způsobem „nevyřizuje“. Telefonní čísla používaná stěžovatelem, resp. pro účely jeho klientského servisu, nikdy nebyla umístěna v České ulici v Českých Budějovicích, MSV nezasílá vyměněné zboží poštou zákazníkovi, ale toto vyměněné zboží zasílá přímo stěžovatel z Německa.

[21] V bodě 16. krajský soud uvádí, že „*Účetnictví žalobce je zajišťováno společností STUDENTSKÁ, kde bylo rovněž provedeno místní šetření dne 18. 9. 2014. Při místním šetření byly předloženy doklady vystavené žalobcem a další účetní podklady.*“ Společnost STUDENTSKÁ, s.r.o. nezajišťuje účetnictví stěžovatele, ale poskytovala mu adresu pro zapsané sídlo, a to do roku 2015. Žádné doklady vystavené stěžovatelem při místním šetření nebyly vyžádány ani předloženy.

[22] MSV nerozesílá objednané zakázky zákazníkům, jelikož toto činí přímo stěžovatel z Německa, MSV reklamace pouze eviduje, ale nevyřizuje, výměnu zboží nezajišťuje a zboží nefakturuje (toto vše opět zajišťuje sám stěžovatel z Německa). K tvrzenému přijímání zásilek stěžovatel namítá, že se jedná pouze o nepravidelnou nahodilou činnost (např. dle potvrzení České pošty bylo na adrese MSV přijato v období od 1. 8. 2013 do 15. 8. 2014 pouze 18 ks zásilek, což je ve srovnání s „masovou“ obchodní činností stěžovatele a množstvím rozeslaných zásilek z Německa naprosto zanedbatelný údaj).

[23] Zdanění celosvětových příjmů stěžovatele v Německu bylo doloženo platebními výměry vydanými německým správcem daně, které stěžovatel krajskému soudu předložil spolu s žalobou proti rozhodnutí žalovaného, přičemž krajský soud se s tímto důkazem vůbec nevypořádal. Jak už bylo uvedeno, to, že byly v Německu zdaněny všechny příjmy, vyplývá z finančních výkazů stěžovatele (po přepočtu na EUR), což je skutečnost, která musela být soudu jasně známá a dostupná ze spisu a ze Sbírky listin (za rok 2011).

[24] Zbývající dílčí činnosti MSV v souladu se SZDZ a komentářem k modelové smlouvě nelze tak jako tak považovat za činnosti, které by založily stálou provozovnu stěžovatele v České republice, jelikož se jedná pouze o činnosti pomocné (tzv. „korporátní servis“ běžně nabízený na trhu), a zároveň chybí další dvě nezbytné podmínky (MSV nedisponuje ani náznakem oprávnění uzavírat za stěžovatele smlouvy a zároveň jedná v rámci své řádné obchodní činnosti, kterou vykonává ve velkém rozsahu i pro jiné zákazníky). Nelze tedy souhlasit ani s tím závěrem soudu, že by MSV nebyla nezávislým zástupcem.

[25] V návaznosti na výše uvedené rozpory se skutečností, s důkazními materiály obsaženými ve spisu, dále v návaznosti na chybné závěry krajského soudu a chybnou aplikaci právních předpisů lze uzavřít, že jak v rozhodnutí o odvolání, tak v napadeném rozhodnutí byla porušena SZDZ, zejména její čl. 5, a to tím, že byla dovozena existence

stálé provozovny stěžovatele v České republice, přestože pro to nejsou splněny podmínky. Došlo tak k nezákonnému dvojímu zdanění, kterému má SZDZ zamezit. SZDZ určuje právo na zdanění příjmů stěžovatele ve svém čl. 7 odst. 1, kdy České republice přiznává právo na zdanění příjmů stěžovatele pouze v případě, že je v České republice vykonávána činnost prostřednictvím stálé provozovny. Jelikož však stálá provozovna stěžovateli v České republice nevznikla, nemohlo vzniknout ani právo na zdanění příjmů stěžovatele v České republice. V tomto ohledu tedy žalovaný i krajský soud rozhodli v rozporu s uvedenou smlouvou o zamezení dvojího zdanění, a porušili tak právo stěžovatele na zamezení dvojího zdanění touto smlouvou garantované.

[26] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti vyslovil ztotožnění s napadeným rozsudkem, který považuje za zákonný a věcně správný. Žalovaný považuje tvrzení stěžovatele o pasivním charakteru činnosti MSV za zavádějící. Jak vyplývá ze spisového materiálu, MSV příchozí hovory zákazníků nejen eviduje, ale též zpětně zpracovává, na vyžádání jim zasílá katalogy, přepracovává katalogy, s potenciálními zákazníky vyřizuje zpětné hovory, objasňuje nejasnosti, zpracovává e-mailovou komunikaci a vyúčtovává poštovné. Veškeré tyto činnosti jsou doloženy z pravidelné měsíční fakturace MSV stěžovateli. Žalovaný proto tvrdí, že aktivní činnost MSV při uzavírání kupních smluv stěžovatele byla ve správním řízení jednoznačně prokázána. Neztotožňuje se ani s námitkou, že činnosti MSV jsou pouze „*pomocného administrativního a „sekretářského*“ charakteru. Agenti MSV aktivně získávají zakázky stěžovatele a tyto přijímají, a to tak, že přímo vstoupí pomocí internetové aplikace do hospodářství zboží stěžovatele, kde zpracují všechny poptávky a provedou objednávku. V dané věci není rozhodné, že získanou zakázku formálně dokončuje stěžovatel, jenž takto objednané zboží s již vytvořenou fakturou odesílá zákazníkům z německého skladu přímo na adresu zákazníka. Ostatně stěžovatel sám poukazuje na komentář k modelové smlouvě, ze kterého plyne, že ačkoliv MSV není vybavena plnou mocí uzavírat smlouvy za stěžovatele, fakticky tak činí. Žalovaný proto trvá na závěru krajského soudu v rozsudku: „*Fakticky byly kupní smlouvy o prodeji pracovních oděvů uzavírány v České republice prostřednictvím závislého zástupce. O tom svědčí rozsah těchto aktivit tak, jak byl zjištěn při místním šetření.*“

[27] Žalovaný se ohrazuje proti názoru stěžovatele ohledně nesprávně zjištěného skutkového stavu. Má za to, že námitky, jež stěžovatel uvádí, nejsou ve skutečnosti námitkami ohledně nesprávně zjištěného skutkového stavu, nýbrž směřují proti závěrům prvostupňového správce daně a žalovaného v rámci dokazování a jejich právnímu posouzení sporné otázky. K námitce, že žalovaný měl zjistit počet jiných zákazníků MSV mimo stěžovatele, poukazuje na bod 34. napadeného rozsudku a na skutečnost, že rozsah činnosti MSV pro jiné zákazníky je v dané věci irelevantní. Námitku, že mu mohlo být ze spisu známé, že stěžovatelova daň odvedená v Německu zahrnuje i příjmy v ČR, považuje za mylnou a lichou. Rozhodující je, zda byly naplněny podmínky stanovené ZDP a SZDZ, či nikoliv. Skutečnost, že stěžovatel dodatečně změnil svá daňová přiznání za roky 2011 a 2012 a odvedl daň z příjmů v Německu, totiž automaticky neznamená, že tak učinil správně. Krajský soud ani žalovaný navíc ani nejsou kompetentní posuzovat rozhodnutí německého správce daně a ani k tomu neměli veškeré relevantní podklady.

[28] Námitky poukazující na nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nepovažuje žalovaný za důvodné. Z námitek stěžovatele je zřejmé, že napadá způsob, jakým se krajský soud vypořádal s jeho námitkami a právními závěry. Má za to, že krajský soud řádně vypořádal všechny žalobní námitky. Nadto stěžovatel v kasační stížnosti se závěry krajského soudu podrobně polemizuje, což svědčí též o tom, že napadený rozsudek nepřezkoumatelný není. Stěžovatel opakovaně uvádí nepřesné či zkreslující údaje ohledně popisu obchodního vztahu a obchodní činnosti MSV, vytrhává z kontextu jednotlivé věty z napadeného rozsudku, přičemž namítá i nesprávnost závěrů, které krajský soud ani neučinil, nebo sice poukazuje na skutečnosti soudem tvrzené, avšak dovozuje z nich závěry krajským soudem netvrzené, které následně rozporuje. Žalovaný poukazuje na evidentní rozpor popisu reklamace zboží tak, jak byl zjištěn správcem daně na podkladě spisového materiálu, ve srovnání s popisem stěžovatele. Stěžovatel opakovaně tvrdí, že „*MSV reklamace zboží pouze eviduje, ale nevyřizuje, výměnu zboží nezajišťuje a zboží nefakturuje*“, a že „*MSV ani nevyřizovala reklamace*“. Žalovaný má však za prokázané, že tvrzení stěžovatele se nezakládá na pravdě. Místním šetřením č. j. 1759306/14 konaným dne 10. 9. 2014 u společnosti MSV byl průběh reklamací podrobně zjištěn a zdokumentován na příkladu náhodně vybrané reklamace zákaznice P. G. a bylo zjištěno, že reklamace probíhá tak, že zákazník využije formulář, který byl přiložen u zásilky nově dodaného zboží – tiskopis „VRÁCENÍ ZÁSILKY“. V tomto tiskopisu je jasně uvedena adresa, na kterou se zboží vrací, a tou je adresa stěžovatele v ČR, tj. engelbert strauss, s.r.o., Čechova 727/52, 370 01 České Budějovice. Na uvedené adrese je označeno, že příjem zásilek pro stěžovatele vykonává MSV. Agent MSV pak přijatou zásilku zapíše do příjmu zásilek a online vyhotoví dobropis na vracené zboží. Formální dokončení transakce pak (stejně jako u nového zboží) probíhá ze skladu stěžovatele z Německa, odkud se vyměněné zboží s dobropisem přímo odešle zákazníkovi. Tvrzení stěžovatele, že „*MSV reklamace vůbec nevyřizuje*“ či „*pouze eviduje, ale nevyřizuje*“, neboť reklamace vyřizuje sám stěžovatel, je tak v zásadním rozporu se zjištěnými fakty. Neobstojí proto ani tvrzení stěžovatele, že krajský soud nesprávně a bez opory ve spisovém materiálu uvedl, že „*zákazníci stěžovatele využívají e-mailovou adresu v ČR a adresu na jméno stěžovatele v Čechově ulici*“, neboť v předchozím odstavci citovaným tiskopisem „VRÁCENÍ ZÁSILKY“ je prokázán opak.

[29] Žalovaný má tedy za to, že napadený rozsudek ve světle stěžovatelovy kasační stížnosti obstojí. Vyjádřil proto názor, že kasační stížnost není důvodná, a proto by měla být zamítnuta.

### *Posouzení věci Nejvyšším správním soudem*

[30] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná.

[31] Kasační stížnost je důvodná.

[32] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné předeslat, že se stěžovatelova kasační stížnost v jednotlivostech často opakuje a uplatněné kasační námitky se vzájemně prolínají, a proto výše podaná rekapitulace obsahu kasační stížnosti představuje toliko její stručné shrnutí.

[33] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval uplatněnou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost je totiž vadou rozhodnutí, která ze své povahy brání naplnění účelu řízení o kasační stížnosti, kterým je věcný přezkum napadeného rozhodnutí krajského soudu. Nejvyšší správní soud je ostatně povinen zohlednit případnou nepřezkoumatelnost kasační stížností napadeného rozhodnutí i v případě, kdy tato není stěžovatelem namítána (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Je tomu tak proto, že nepřezkoumatelnost je vadou zjevnou, objektivní a natolik zásadní, že lpění na jejím výslovném namítnutí stěžovatelem by bylo až absurdní.

[34] Vymezením pojmu nepřezkoumatelnosti se Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací činnosti opakovaně zabýval. Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je třeba pokládat zejména takové rozhodnutí soudu, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, obdobně srov. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73). O nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu se též může jednat např. v případě, kdy soud výrokem rozsudku zrušil napadené rozhodnutí správního orgánu, jakož i jemu předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, ale současně mu uložil další povinnosti týkající se jeho procesního postupu, a začlenil tak do výroku i část odůvodnění svého rozhodnutí (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2005, č. j. 1 As 4/2005 – 34). Naproti tomu nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí pro jeho nesrozumitelnost je dána tehdy, pokud z něj nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení jeho rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat, nebo pokud z něj nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí, nebo pokud je jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu či pokud jsou jeho výroky vnitřně rozporné nebo z nich nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, a v některých jiných speciálních případech (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 – 25).

[35] Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným. Stěžovateli je nutno přisvědčit v tom, že krajský soud v části odůvodnění napadeného rozsudku pojednávající o obsahu správního spisu několikrát uvedl nepřesné či zavádějící údaje, které nekorespondují s obsahem předloženého správního spisu ani s některými skutkovými zjištěními žalovaného. Ze správního spisu skutečně neplyne, že by MSV v rámci procesu reklamace doručovala vyměněné zboží zákazníkovi, jak uvedl krajský soud. Krajský soud dále nijak nezasadil do kontextu své zjištění o tom, že „v prodejně v Praze byl vydáván katalog“, a není tedy zřejmé, jakou relevanci takovému zjištění přisoudil, když dále v textu napadeného rozsudku již toto zjištění nereflektoval. Je otázkou, jakým subjektem byla prodejna provozována a jaký byl jeho vztah ke stěžovatelce či MSV (není totiž vyloučeno, že v uvedené prodejně byl toliko nabízen katalog zboží stěžovatele, resp. fungovala jako „showroom“, tedy vzorková prodejna).

[36] Stěžovatel dále důvodně poukázal na nesprávnosti uvedené v odst. 15 napadeného rozsudku, které patrně (dle názoru Nejvyššího správního soudu) vznikly chybným

přepisem či nepochopením listiny obsažené v přílohách správního spisu, označené jako „Posouzení ze dne 16. 12. 2014." Krajský soud tak např. uvedl, že „[p]*řevážná část klientů se obrací na společnost MSV, která zajišťuje klientský servis, což znamená, že vyřizuje dotazy zákazníků týkající se objednávek, fakturace, výměnu zboží, sklady* (správně skladby, neboť mezi stranami je jinak nesporné, že sklady materiálu v České republice nejsou ani u stěžovatele, ani u MSV; pozn. NSS) *materiálu.*" Krom toho krajský soud uvedl, že MSV v provozovně v Českých Budějovicích mj. vyřizuje reklamace a vyměněné zboží zasílá poštou zákazníkovi, ačkoli ve zmíněné listině správního spisu se podává, že MSV toliko vyhotovuje výměnný list, který zasílá zákazníkovi, který až následně obdrží z Německa nové zboží včetně nové faktury. Dále stěžovatel důvodně namítl, že jeho účetnictví není zajišťováno společností STUDENTSKÁ, s.r.o., jak tvrdí v napadeném rozsudku krajský soud, neboť ze správního spisu, stejně jako z rozhodnutí žalovaného, je nepochybné, že účetnictví stěžovatele zajišťovala v posuzované době společnost ecc ECOCARE spol. s r.o. Nejvyšší správní soud dále podotýká, že není zřejmé, na základě čeho dospěl krajský soud ke zjištění (bod 23. odůvodnění napadeného rozsudku), že MSV rozesílá objednané zakázky zákazníkům.

[37] Z porovnání obsahu správního spisu a odůvodnění napadeného rozsudku je již ve světle stěžovatelem uplatněné argumentace zřejmé, že krajský soud obsah správního spisu v některých ohledech nesprávně vyhodnotil. Krajský soud tímto vybočil ze souhrnu skutkových zjištění, z nichž vycházelo rozhodnutí žalovaného (především odst. 20, 21 a 27 rozhodnutí žalovaného). Stěžovatelovu žalobu tedy zamítl i s přihlédnutím ke „skutečnostem", které nemají oporu ve správním spisu. Tím krajský soud zatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Uvedená vada soudního rozhodnutí je zpravidla důvodem pro jeho kasaci. Nejvyšší správní soud nicméně ustáleně judikuje, že i v případě shledané nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku lze podle okolností posoudit důvodnost stěžovatelovy argumentace směřující do merita věci, s tím, že obstojí-li i přes konstatovanou nepřezkoumatelnost samotný věcný výrok napadeného rozsudku, není třeba tento rušit jen za tím účelem, aby městský (krajský) soud po kasaci napadeného rozsudku žalobu opětovně zamítl, protentokrát však s kvalitnějším odůvodněním.

[38] Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že s ohledem na umístění stálého vedení stěžovatele v Německu je třeba nahlížet na stěžovatele ve smyslu čl. 4 odst. 3 SZDZ jako na německého daňového rezidenta, byť podle dotčených národních právních úprav splňuje znaky daňového rezidentství obou smluvních států. Podle čl. 7 odst. 1 SZDZ pak platí, že „[z]*isky podniku jednoho smluvního státu mohou být zdaněny jen v tomto státě, pokud podnik nevykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny* (zvýraznění doplněno NSS), *která je tam umístěna. Jestliže podnik vykonává svoji činnost tímto způsobem, mohou být zisky podniku zdaněny v tomto druhém státě, avšak pouze v takovém rozsahu, v jakém je lze přičítat této stálé provozovně.*"

[39] Definici osoby, která se považuje za stálou provozovnu, poskytuje čl. 5 odst. 4 SZDZ, podle kterého „[o]*soba jednající v jednom smluvním státě za podnik druhého smluvního státu - jiná než nezávislý zástupce ve smyslu odstavce 5 - se považuje za stálou*

*provozovnu v prvně jmenovaném státě, jestliže je vybavena plnou mocí, která jí dovoluje uzavírat smlouvy jménem podniku a kterou v tomto státě obvykle využívá, pokud její činnost není omezena na nákupy zboží pro podnik.*“ Zde odkazovaný čl. 5 odst. 5 SZDZ pak stanoví, že „[n]*epředpokládá se, že podnik jednoho smluvního státu má stálou provozovnu v druhém smluvním státě jenom proto, že tam vykonává svoji činnost prostřednictvím makléře, komisionáře nebo jiného nezávislého zástupce, pokud tyto osoby jednají v rámci své řádné činnosti.*“

[40] V posuzované věci je tedy prvořadou otázkou, zda povaha činnosti MSV pro stěžovatele je podřaditelná pod čl. 5 odst. 5 SZDZ, tj. zda jde o činnost srovnatelnou s činností makléře, komisionáře nebo jiného nezávislého zástupce, a zároveň zda takovou činnost vykonává MSV pro stěžovatele v rámci své řádné činnosti.

[41] Pokud jde o výklad ustanovení mezinárodních smluv, kterými je Česká republika vázána, typicky pak bilaterálních smluv o zamezení dvojímu zdanění příjmů a majetku, judikoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 28. 3. 2013, č. j. 2 Afs 71/2012 – 87, že „*v případech interpretačních obtíží norem mezinárodních smluv je na místě postupovat způsobem předpokládaným Vídeňskou úmluvou o smluvním právu (vyhlášena pod č. 15/1988 Sb.), podpůrně lze využít i komentář ke Vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojímu zdanění.*“

[42] Čl. 31 Vídeňské úmluvy o smluvním právu, vyhlášené pod č. 15/1988 Sb. (dále jen „Vídeňská úmluva“), stanoví, že „[s]*mlouva 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. Pro účely výkladu smlouvy se kromě textu, včetně preambule a příloh, celkovou souvislostí rozumí:*

*a) každá dohoda vztahující se ke smlouvě, k níž došlo mezi všemi stranami v souvislosti s uzavřením smlouvy;*

*b) každá listina vyhotovená jednou nebo více stranami v souvislosti s uzavřením smlouvy a přijatá ostatními stranami jakožto listina vztahující se ke smlouvě.*

*Spolu s celkovou souvislostí bude brán zřetel:*

*a) na každou pozdější dohodu, týkající se výkladu smlouvy nebo provádění jejích ustanovení, k níž došlo mezi stranami;*

*b) na jakoukoliv pozdější praxi při provádění smlouvy, která založila dohodu stran, týkající se jejího výkladu;*

*c) na každé příslušné pravidlo mezinárodního práva použitelné ve vztazích mezi stranami.*

*Výraz bude chápán ve zvláštním smyslu, potvrdí-li se, že to bylo úmyslem stran.*“ Tento článek zakotvuje tzv. obecné pravidlo výkladu rozeznávané Vídeňskou úmluvou. Nejvyšší správní soud konstatuje, že citované obecné pravidlo nelze v nyní posuzované věci aplikovat.

[43] Podle čl. 32 Vídeňské úmluvy (označeného jako „Doplňkové prostředky výkladu“), platí, že „[d]*oplňkových prostředků výkladu, včetně přípravných materiálů na smlouvě a okolností, za nichž byla smlouva uzavřena, lze použít buď pro potvrzení významu, který vyplývá z použití článku 31, nebo pro určení významu, když výklad provedený podle článku 31 buď ponechává význam nejednoznačným nebo nejasným, nebo vede k výsledku, který je zřejmě protismyslný nebo nerozumný.*“ Mezi doplňkové prostředky výkladu pak nepochybně může

patřit tzv. modelová smlouva OECD jakožto vzorový dokument, na základě kterého byla mezi dvěma konkrétními státy (smluvními stranami) uzavřena příslušná mezinárodní smlouva. V tomto smyslu lze vzorovou smlouvu s určitým zjednodušením připodobnit k důvodové zprávě návrhu zákona. Nejedná se o pramen práva, nýbrž o interpretační vodítko ke zpětnému dovození úmyslu kontrahentů. Takový účel pak může vzorová smlouva (a komentář k ní) plnit z logiky věci pouze za předpokladu, že její text v rozhodných částech v zásadě odpovídá textu uzavřené a ratifikované mezinárodní smlouvy.

[44] Žalovaný ve svém rozhodnutí vyšel z komentáře ke vzorové smlouvě ve znění k 17. 7. 2008 (Výbor OECD pro fiskální záležitosti, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku; stručná verze; 17. červenec 2018,* Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009, český překlad NERUDOVÁ, D., ŠIMÁČKOVÁ K., 448 s.), zatímco SZDZ byla vyhlášena pod č. 18/1984 Sb. Při porovnání textu SZDZ a vzorové smlouvy OECD účinné ke dni 17. 7. 2008 lze vysledovat pro nyní řešenou právní otázku nepodstatné změny v číslování jednotlivých odstavců článku pátého SZDZ, stejně jako upřesnění a doplnění čl. 5 odst. 4 (v citované publikaci označen jako čl. 5 odst. 5) SZDZ. Nejvyšší správní soud má za to, že zmíněnou publikaci bylo lze použít ve smyslu čl. 32 Vídeňské úmluvy jakožto výkladové vodítko v nyní posuzované věci. Žalovaný tak ovšem učinil pohříchu nedostatečným způsobem. Ve svém rozhodnutí toliko citoval samý úvod komentáře k čl. 5 odst. 5 vzorové smlouvy (odpovídá čl. 5 odst. 4 SZDZ), aniž by se jím hlouběji zabýval. Především ale opomněl zohlednit komentář k čl. 5 odst. 6 vzorové smlouvy (resp. čl. 5 odst. 5 SZDZ), kterým je, podle mínění Nejvyššího správního soudu, třeba zabývat se při posuzování vzniku stálé provozovny z titulu závislého zástupce primárně. Ustanovení čl. 5 odst. 4 SZDZ totiž výslovně uvádí jako jednu z podmínek kvalifikace osoby jakožto závislého zástupce, že taková osoba zároveň není „nezávislým zástupcem“, v čemž odkazuje na vymezení nezávislého zástupce podle navazujícího čl. 5 odst. 5 SZDZ. Rozhodnutí žalovaného se však komentářem k čl. 5 odst. 6 vzorové smlouvy („nezávislý zástupce“, čl. 5 odst. 5 SDZD) vůbec nezabývalo; žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí omezil toliko na konstataci, že „*činnost společnosti MSV představuje samostatnou a nepostradatelnou část podnikatelských činností daňového subjektu, kterou nelze považovat za činnosti pomocného nebo přípravného charakteru, ani jako nezávislého poskytovatele služeb.*“ K tomuto závěru žalovaný dospěl na základě zjištění, že obsahem ujednání o spolupráci stěžovatele a MSV bylo mimo jiné zjednání online přístupu MSV do softwaru hospodářství zboží stěžovatele, čímž za stěžovatele vykonávala soustavnou činnost tak, jako by stěžovatel v České republice sám podnikal. Za rozhodné žalovaný označil, zda MSV jednala v duchu instrukcí stěžovatele a zda fakticky vykonávala jeho činnost. Rovněž uvedl, že podstatná je míra vázanosti a závislosti MSV na stěžovateli. Postačí přitom, že se závislý zástupce podílí na pouhé přípravné fázi uzavírání smlouvy, aniž by sám vykonával oprávnění k uzavření smlouvy závaznou akceptací podmínek, a dokonce aniž by nutně disponoval písemnou plnou mocí. Nejvyšší správní soud k tomuto podotýká, že podle výše odkazovaného komentáře ke vzorové smlouvě bude osoba považována za nezávislého zástupce, pakliže je nezávislá na podniku jak právně, tak ekonomicky, a zároveň při jednání jménem podniku jedná v rámci své běžné činnosti.

[45] Právní a ekonomická nezávislost zástupce se pak dle komentáře odvíjí od rozsahu povinností, které má zástupce ve vztahu k podniku. Pokud jeho činnost podléhá detailním pokynům a široké kontrole ze strany podniku, nemůže být taková osoba považována za osobu nezávislou na daném podniku. Dalším kritériem je, zda je podnikatelské riziko neseno zástupcem, či podnikem samotným. Nezávislý zástupce zpravidla nebude podléhat významné kontrole, co se týče způsobu, jakým práci pro podnik vykonal. Rovněž nebude podléhat detailním instrukcím ze strany nadřízeného ohledně způsobu, jak má práci provádět. Skutečnost, že zastoupený spoléhá na zvláštní dovednosti a znalosti zástupce, je známkou nezávislosti. Dalším faktorem, který je nutné při posuzování otázky nezávislosti zohlednit, je počet zastoupených, které zástupce reprezentuje. Nezávislost je méně pravděpodobná, pokud jsou činnosti zástupce v průběhu jejich výkonu nebo po dlouhou dobu vykonávány výhradně nebo téměř výhradně pouze pro jeden podnik. Pro posouzení otázky, zda činnosti zástupce představují autonomní podnikání tohoto zástupce, v jehož rámci nese rizika a je odměňován za využití svých podnikatelských dovedností a znalostí, je nutné zohlednit všechny skutečnosti a okolnosti. Pokud zástupce jedná v rámci své běžné činnosti pro více zastoupených a žádný z nich není z pohledu činností vykonávaných zástupcem hlavním zastoupeným, může právní závislost existovat, jestliže zastoupení jednají ve shodě při kontrole činnosti zástupce vykonávané jejich jménem. Osoby nemohou být považovány za osoby jednající v rámci své běžné činnosti, pokud vykonávají místo daného podniku činnosti, které z ekonomického hlediska patří spíše do sféry činnosti podniku než do sféry jejich vlastní podnikatelské činnosti. Nejvyšší správní soud podotýká, že v tomto odstavci shrnul pro posuzovanou věc nejrelevantnější kritéria rozeznávaná zmíněným komentářem ke vzorové smlouvě OECD.

[46] Nejvyšší správní soud se s přihlédnutím k výše uvedenému a k obsahu správního spisu neztotožňuje s právním názorem žalovaného, že MSV lze považovat za závislého zástupce ve smyslu čl. 5 odst. 4 SZDZ. Podle kasačního soudu totiž MSV, resp. její činnost pro stěžovatele, naplňuje znaky činnosti „jiného nezávislého zástupce“ dle čl. 5 odst. 5 SZDZ. Všechny výše uvedené činnosti MSV mají povahu převážně administrativních úkonů pramenících z komunikace se zákazníky či potenciálními zákazníky stěžovatele, přebírání pošty a mechanického online zavedení přijatých objednávek do hospodářského softwaru stěžovatele. Nejvyšší správní soud nepochybuje o tom, že jedním z hlavních důvodů „zastoupení“ stěžovatele MSV v uvedeném rozsahu je schopnost MSV takovou komunikaci efektivně vykonávat s přihlédnutím k jazykové vybavenosti jeho pracovníků. Stěžovatel v České republice nemá zaměstnance, přičemž orientuje-li se na české subjekty jakožto potenciální zákazníky, je jazyková vybavenost pracovníků MSV českým jazykem právě onou komentářem zmiňovanou „zvláštní dovedností či znalostí zástupce“, která svědčí pro závěr o nezávislosti. Stejně tak nebylo při místním šetření zjištěno, že by činnost MSV podléhala rozsáhlé kontrole, neboť ze spisu je patrná toliko pravidelná fakturace jednotlivých administrativních úkonů. Rovněž nelze tvrdit, že by se MSV jakýmkoli způsobem bezprostředně podílela na podnikatelském riziku stěžovatele, neboť její odměna se odvíjela od jednotlivých úkonů služeb fakturovaných měsíčně stěžovatelce; i toto kritérium však žalovaný ve svém rozhodnutí zcela vymlčel.

[47] Žalovaný v odst. 30 svého rozhodnutí konstatuje, že stěžovatel byl pro MSV významným a podstatným odběratelem služeb, jelikož další činnost této společnosti

(nabídka mincí) byla zanedbatelná. Nejvyšší správní soud však ve správním spisu nenalezl ničeho na podporu uvedeného zjištění žalovaného. Stěžovatel přitom výslovně namítal, že není jediným odběratelem služeb MSV, která vykonává obdobnou činnost i pro jiné podnikatelské subjekty. K tomu stěžovatel doložil prohlášení jednatele MSV ze dne 15. 5. 2017, podle kterého *„dalšími zákazníky společnosti MSV Multicall s.r.o., v Č. Budějovicích jsou: PVD Relationship Service GmbH & CoKG, Taurus GmbH (Bayrischer Münzkontor-Göde), přes MSV-Multicall GmbH nepřímo skupina XXX-Lutz. Podíl firmy Engelbert Strauss činil např. v dubnu 2017 38% našeho obratu.*“ K tomu stěžovatel přiložil nabídku telefonních služeb MSV vůči společnosti Taurus GmbH ze dne 9. 8. 2011, která je v zásadních rysech shodná s nabídkou MSV vůči stěžovateli. Nejvyšší správní soud má za to, že žalovaný v tomto ohledu prakticky rezignoval na řádné zjištění skutkového stavu, když jednak konstatoval, že ze zmíněného prohlášení jednatele MSV není zřejmé, jakého období se má prohlášení týkat, a že přiložená kopie nabídky společnosti Taurus neprokazuje, zda a v jakém rozsahu poskytovala společnost MSV své služby. Nejvyšší správní soud připomíná, že MSV v řízení nevystupovala jako daňový subjekt, a proto nebyla (bez dalšího) povinována poskytnout stěžovateli součinnost při prokazování předmětných skutečností. V případě pochybností či potřeby doplnění dokazování žalovanému nic nebránilo, aby např. postupem dle § 96 ve spojení s § 115 odst. 1 daňového řádu dostál požadavku § 92 odst. 2 téhož zákona na co nejúplnější zjištění rozhodných skutečností. Je třeba také podotknout, že stěžovatel již v žalobě zcela konkrétně namítal, že podíl služeb pro stěžovatele činil na obratu MSV v roce 2011 14,77 % a v roce 2012 dokonce jen 7,58 %. Krajský soud nicméně v napadeném rozsudku na uvedené zásadní tvrzení adekvátně nereagoval. Jak ovšem uvedeno výše – primární pochybení bylo již na straně žalovaného, když zjišťování těchto skutečností v řízení o odvoláních zanedbal.

[48] Nejvyšší správní soud uzavírá, že předložený spisový materiál neobsahuje podklady svědčící pro závěr, že v důsledku plnění smluvních závazků MSV pro stěžovatele vznikla stěžovateli v České republice stálá provozovna z titulu závislého zástupce dle čl. 5 odst. 4 SZDZ, neboť zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že činnost MSV lze nahlížet jako činnost „jiného nezávislého zástupce“ ve smyslu čl. 5 odst. 5 SZDZ. Jelikož Nejvyšší správní soud shledal předmětný právní názor žalovaného nesprávným, je nabíledni, že za současné důkazní situace nemůže obstát ani navazující úvaha žalovaného, že příjmy plynoucí stěžovateli z činnosti stále provozovny (kterou měla být údajně MSV) mohou být dle čl. 7 odst. 1 SZDZ zdaněny v České republice. Jelikož z uvedeného důvodu nezbývá, než rozhodnutí žalovaného zrušit, nebylo důvodu vypořádávat zbývající stížní námitky.

[49] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., a proto napadený rozsudek zrušil (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem téhož zákona). Věc však nevrátil k dalšímu řízení krajskému soudu, nýbrž žalovanému, neboť zároveň shledal důvody ke zrušení rozhodnutí žalovaného [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1, 4 s. ř. s.]. Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku bude žalovaný v dalším řízení vázán [§ 78 odst. 6 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[50] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti i řízení, které předcházelo napadenému rozsudku (§ 110 odst. 3 *in fine* s. ř. s.) rozhodl Nejvyšší správní soud na základě kritéria

úspěchu účastníka řízení ve věci samé (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona). Stěžovatel byl procesně úspěšný, a náleží mu proto vůči žalovanému právo na náhradu účelně vynaložených nákladů řízení. Tyto sestávají v první řadě ze zaplacených soudních poplatků [3000 Kč za správní žalobu dle položky 18 bod 2 písm. a) Sazebníku soudních poplatků (příloha č. 1 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, v rozhodném znění); 5000 Kč za kasační stížnost dle položky 19 Sazebníku], a z nákladů zastoupení stěžovatele. Stěžovatel byl v řízení před krajským soudem i v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátkou, pročež se náhrada nákladů zastoupení vypočítává podle vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v rozhodném znění. Zástupkyně stěžovatele podle obsahu spisu krajského soudu poskytla stěžovateli tři úkony právní služby dle § 11 odst. 1 advokátního tarifu (příprava a převzetí zastoupení, žaloba, replika k vyjádření žalovaného) a v řízení o kasační stížnosti jeden úkon právní služby (kasační stížnost včetně doplnění). Náhrada nákladů zastoupení za celkem čtyři úkony právní služby dle § 11 odst. 1 ve spojení s § 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu činí 12 400 Kč. Nadto ke každému ze čtyř úkonů právní služby náleží paušální částka náhrady hotových výdajů advokáta dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, celkem tedy 1200 Kč. Zástupkyně stěžovatele je plátkyní daně z přidané hodnoty, a proto se náhrada nákladů zastoupení zvyšuje o částku odpovídající této dani, tj. o 2856 Kč. Celkem tedy stěžovatelem účelně vynaložené náklady řízení před krajským soudem a řízení o kasační stížnosti představují částku 24 456 Kč. Žalovaný je povinen tyto náklady nahradit stěžovateli do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupkyně stěžovatele.

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

V Brně dne 25. dubna 2019

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu