

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Turkové a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobce: **Š. k. b.**, zast. JUDr. Janou Skácelovou, advokátkou, Jedovnická 8, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 3. 2003, č. j. 30 Ca 313/2000 – 83,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 3. 2003, č. j. 30 Ca 313/2000 - 83 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 19. 3. 2003, č. j. 30 Ca 313/2000 – 83 zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2000, č. j. FŘ-5436/99-120, ze dne 26. 5. 2000, č. j. FŘ-5504/99-120, ze dne 26. 5. 2000, č. j. FŘ-5505/99-120, pro vady řízení a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Současně vyslovil, že žalovaný je povinen uhradit žalobci na účet jeho zástupce RNDr. L. S., daňového poradce, náklady řízení ve výši 7300 Kč, do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Shora uvedenými rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu Brno I. ze dne 29. 4. 1999, č. j. 63427/99/288913/1488, č. j. 63435/99/288913/1488, č. j. 63441/99/288913/1488, kterými bylo podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. g) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen zákon), zastaveno řízení zahájené na základě podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob za roky 1994, 1995 a 1996, neboť odpadl důvod řízení. Bylo konstatováno, že za zdaňovací období roku 1994 podal žalobce 28. 6. 1995 daňové přiznání, ve kterém vykázal daňovou povinnost ve výši 4 513 740 Kč. Za rok 1995 podal žalobce 20. 6. 1996 daňové přiznání, ve kterém vykázal daňovou povinnost ve výši 3 254 170 Kč. Za rok 1996 podal žalobce 20. 3. 1997 daňové přiznání, ve kterém vykázal daňovou povinnost ve výši 2 087 670 Kč. Dne 22. 12. 1998 podal žalobce dodatečná daňová přiznání

za roky 1994, 1995 a 1996, s výslednou daňovou povinnosti 0 Kč a požádal o vrácení daně zaplacené na základě řádných daňových přiznání s odůvodněním, že stálá provozovna na území ČR nevznikla. Žalovaný v odůvodnění svých rozhodnutí konstatoval, že po posouzení všech prokázaných skutečností rozhodl tak, že Finanční úřad Brno I. vydal oprávněně rozhodnutí o zastavení řízení podle § 27 odst. 1 písm. g) zákona č. 337/1992 Sb., neboť na území ČR vznikly zdanitelné příjmy slovenské právnické osoby – Š. k. b. D. n. V.

V podané žalobě žalobce namítal, že s účinností od 1. 1. 1997 byly novelou č. 316/1996 Sb. provedeny legislativní změny ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmu v oblasti využívání zahraniční pracovní síly. Poukázal na to, že v protokolu o ústním jednání ze dne 1. 4. 1997, v němž správce daně spolu s žalobcem projednával tyto legislativní změny, dospěl správce daně k rozhodnutí, že vzhledem k tomu, že žalobce neprovádí zprostředkování pracovních příležitostí na území ČR (nemá zde kancelář ani zástupce pro tuto oblast), ale zajišťuje pracovní síly ze zahraničí, nevznikla žalobci na území ČR stálá provozovna z hlediska daně z příjmu právnických osob. V souladu s tím byla zrušena stanovená zálohová povinnost žalobce a pro následující období byla akceptována skutečnost, že příjmy žalobce za zprostředkování pracovních sil, které neprováděl na území ČR, nejsou jeho příjmy ze zdrojů na území ČR a nepodléhají zdanění v ČR. Vzhledem k tomu dospěl žalobce ke zjištění, že jeho daňová povinnost za roky 1994 – 1996 je nižší, než jeho poslední známá daňová povinnost za tato období, a proto v souladu s ustanovením § 41 zákona podal 22. 12. 1998 dodatečná přiznání za uvedená období s výslednou daňovou povinností 0 Kč. Žalobce dále namítal, že žalovaný nepostupoval v souladu s ustanovením § 50 zákona. S odvolací námitkou žalobce, týkající se toho, že zastavení řízení podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu nemá v zákoně oporu, se vypořádal pouze tak, že v případě, že dodatečné přiznání akceptuje, vydá správce daně dodatečný platební výměr, v opačném případě zastaví řízení podle § 27 zákona č. 337/1992 Sb. Podle názoru žalobce nemá toto tvrzení oporu v zákoně, zastavení řízení je totiž rozhodnutím procesní povahy a je tak vyloučeno z dalšího přezkoumávání v rámci správního soudnictví. Dovozoval, že tak byl krácen na svém základním právu domáhat se posouzení svých věcných práv před nezávislým soudem. Žalobce se dále vyjadřoval k odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného, poukazoval na ustanovení § 2 odst. 2 a 9, 43, § 12 zákona a dovozoval, že zjištění správce daně, že ke zprostředkování pracovních sil docházelo z území ČR, nikoliv ze zahraničí, již napadl jako nepravdivé ve svém odvolání. Žalovaný však tuto skutečnost nezkoumal a rozhodnutí odůvodnil zcela jiným způsobem tak, že „podle možností daných zněním zákona“ považuje za správné použít na hodnocení téže skutečnosti jiný „výklad zákona“ pro období před 1. 1. 1997 a jiný výklad po tomto datu.

Krajský soud v Brně v napadeném rozsudku konstatoval, že napadené rozhodnutí přezkoumal v rozsahu žalobních důvodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Poukázal na ustanovení § 22 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmu, podle něhož se za příjmy ze zdrojů na území ČR u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 považují příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny. Dále citoval ustanovení § 22 odst. 2, 37 tohoto zákona. Konstatoval, že podle čl. 5 bodu 1 Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetků (sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 257/1993 Sb.) pro účely této smlouvy výraz „stálá provozovna“ se označuje trvalé zařízení pro podnikání, ve kterém podnik vykonává zcela nebo z části svoji činnost. Podle čl. 5 bodu 2 písm. c) této smlouvy výraz „stálá provozovna“ zahrnuje kancelář. Soud konstatoval, že podmínkou zdanění příjmu je jednak existence stálé provozovny a jednak činnost vykonávaná prostřednictvím stálé provozovny. Existence stálé provozovny není žalobcem zpochybňována. Podmínkou, zda žalobce vykonával nějaké

činnosti prostřednictvím stálé provozovny, které by byly zdrojem příjmů, se však žalovaný dosud nezabýval a v tomto směru je proto žalobou napadené rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné. Žalovaný blíže nespecifikoval, jaké konkrétní činnosti žalobce prostřednictvím stálé provozovny vykonával a z jakých důvodů to odvozuje. Tato otázka je zásadní, neboť žalobce v žalobě (i odvolání) uvádí, že neprováděl činnost zprostředkování pracovních sil na území ČR, nýbrž v jeho sídle na území Slovenské republiky. Soud dále konstatoval, že byla důvodná námitka žalobce, která se týkala hodnocení důkazů žalovaným. Poukázal na ustanovení § 2 odst. 3 zákona a konstatoval, že finanční orgány jsou povinny zhodnotit všechny důkazy, tj. i protichůdné; odmítnutí jednoho důkazu (veřejné listiny – protokolu o ústním jednání ze dne 1. 4. 1997) s odkazem na koncentraci řízení bez bližšího zdůvodnění, je proto nezákonným postupem. Pokud jde o žalobní námitku, že zastavení řízení je rozhodnutím procesní povahy a taková rozhodnutí jsou vyloučena z dalšího přezkoumávání v rámci správního soudnictví, neshledal tuto námitku soud důvodnou. Příslušné ustanovení o. s. ř., které vylučovalo přezkum rozhodnutí procesní povahy, bylo nálezem Ústavního soudu ČR zrušeno a mimo to od 1. 1. 2003 vešel v účinnost soudní řád správní, který již takovou výluku z přezkumu neobsahuje. Zavázal proto žalovaného k tomu, aby v dalším řízení provedl náležité zhodnocení všech důkazů, a to i protichůdných s tím, že především bude muset uvést, jakou konkrétní činnost prováděl žalobce v provozovně a z jakých konkrétních důkazů to vyplývá. V rozhodnutí se pak bude muset vypořádat se všemi důvody uvedenými v odvolání žalobce (§ 50 odst. 7 zákona).

Proti tomuto rozsudku podal kasační stížnost žalovaný (dále též jen stěžovatel) a to z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Stěžovatel především nesouhlasil se závěrem soudu, že jeho rozhodnutí trpí vadami řízení, která způsobují jejich nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Podle názoru stěžovatele v rozhodnutích o odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení jsou důkazní prostředky a z nich vyplývající zjištění konstatována s tím, že skutková zjištění vedla správce daně k závěru, že důvody pro podání dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období roku 1994, 1995 a 1996 neexistovaly. Stěžovatel pak dále popisoval skutkové okolnosti případu a konstatoval, že se žalobce snažil za roky 1994 – 1996 překlasifikovat předmět daně jiným způsobem za účelem dosažení vrácení daně z příjmu za toto období a využíval k tomu znění novely zákona o daních z příjmů, konkrétně zákona č. 316/1996 Sb., která je platná od 1. 1. 1997. Zabýval se dále problematikou koncentrace řízení ve vztahu k závěru soudu o protokolu ze dne 1. 4. 1997. Poukazoval na ustanovení § 22 zákona o dani z příjmu a dovozoval, že základní předpoklady vzniku stálé provozovny byly naplněny. Postup daňových orgánů ve smyslu § 37 a 22 zákona o daních z příjmů a čl. 5 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se Slovenskem byl důvodný. Vyslovil názor, že skutkový stav rozhodný pro přezkoumání žalobou napadených rozhodnutí není takový, že by zde byl opodstatněný konečný právní závěr soudu o existujících vadách řízení, které způsobují nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Konstatoval, že žalobci bylo umožněno využít právo dané daňovým řádem, ale nelze umožnit zneužívání zpřesňování daňové legislativy k daňovým únikům tím způsobem, že bude zpětně umožněna překvalifikace druhu příjmu. Navrhoval, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti se obsáhle vyjadřoval ke všem námitkám uvedeným v kasační stížnosti. Poukazoval na to, že ustanovení § 41 zákona umožňuje daňovému subjektu podat dodatečné přiznání k dani na nižší daň. Pokud by byl správný názor stěžovatele v tomto případě, že žalobce nemůže správci daně sdělit určitý údaj a s časovým odstupem uvádět, že skutečnost byla jiná, pak by institut dodatečného přiznání

na nižší daňovou povinnost, ztratil smysl. Podle názoru žalobce není kasační stížnost důvodná, a proto navrhoval, aby byla Nejvyšším správním soudem zamítnuta.

Podáním ze dne 13. 4. 2004 požádal stěžovatel o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 10. 2004, č. j. 4 Afs 19/2003 - 116 byl návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti zamítnut.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně z hledisek uvedených v ustanovení § 109 s. ř. s. Podle ustanovení § 109 odst. 2 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán rozsahem kasační stížnosti; to neplatí, je-li na napadeném výroku závislý výrok, který napaden nebyl, nebo je-li rozhodnutí správního orgánu nicotné. Podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, nebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) lze kasační stížnost podat z důvodů tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popř. v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

V posuzované věci byla žalobou podanou u Krajského soudu v Brně napadena rozhodnutí žalovaného vydaná dne 26. 5. 2000, č. j. FŘ-5436/99-120, č. j. FŘ-5504/99-120, č. j. FŘ-5505/99-120, kterými byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Brně, vydaných dne 29. 4. 1999, čísel již výše uvedených, kterými bylo podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. g) zákona č. 337/1992 Sb. zastaveno řízení zahájené na základě podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob za roky 1994, 1995 a 1996, neboť odpadl důvod řízení. Žalobními námitkami mohl tedy žalobce brojit účinně proti rozhodnutím žalovaného pouze v tom rozsahu, zda zjištěné skutečnosti odůvodňovaly zastavení řízení podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. b) zákona, či nikoliv, a nemohl tedy účinně uvádět meritorní důvody, jimiž obhajoval podání dodatečného daňového přiznání na daňovou povinnost ve výši 0 Kč.

Jak již bylo výše uvedeno, předmětem přezkumného soudního řízení byla rozhodnutí žalovaného, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím finančního úřadu, jimiž byla řízení o podání dodatečných daňových přiznání zastavena. Za této situace měl soud především zkoumat, zda takové rozhodnutí o zastavení řízení ve věci podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob za roky 1994, 1995 a 1996, podle § 27 odst. 1 psím. g) zákona je vyloučeno pro jeho nepřípustnost ze soudního přezkumu, tedy přezkoumat, zda zasáhl či nikoliv do subjektivních práv žalobce. Soud se v odůvodnění napadeného rozhodnutí ani v závazném právním názoru touto skutečností výslovně nezabýval, i když k námitce žalobce konstatoval, že příslušná ustanovení o. s. ř., která vylučovala přezkoumání rozhodnutí procesní povahy, byla nálezem Ústavního soudu zrušena a mimo to, že od 1. 1. 2003 vešel v účinnost soudní řád správní, který již takovou výluku z přezkumu neobsahuje. S tímto závěrem soudu lze sice souhlasit, avšak zároveň je nutno poukázat na ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. Podle citovaného ustanovení, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti (dále jen „rozhodnutí“), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí,

popř. vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak. V zásadě však lze dospět k závěru, že soud zřejmě neshledal napadená rozhodnutí žalovaného soudem nepřezkoumatelná, byť to v napadeném rozsudku jednoznačně nevyjádřil.

Dospěl-li soud k závěru, že se jedná o rozhodnutí, která nejsou vyloučena z přezkumné soudní činnosti, měl se zabývat především tím, zda v posuzované věci byly splněny podmínky finančních orgánů pro postup podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. g) zákona. Podle uvedeného ustanovení není-li v tomto nebo zvláštním zákoně stanoveno jinak, daňové řízení se zastaví, jestliže odpadl důvod řízení. Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozsudku, těmito skutečnostmi se soud výslovně nezabýval. Přitom, dospěl-li by k závěru, že takové skutečnosti nastaly a že žalovaný nepochybil, když řízení ve věci podání dodatečného daňového přiznání zastavil, žalobu by zamítl a pak by celá věc byla uzavřena způsobem, kterým rozhodl správce daně svým pravomocným rozhodnutím o stanovení daňových povinností daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období let 1994, 1995 a 1996. Teprve pokud by soud dospěl k opačnému závěru, že nebyl dán zákonný důvod pro zastavení řízení z důvodu uvedeného v ustanovení § 27 odst. 1 písm. g) zákona, pak by mohl napadená rozhodnutí žalovaného zrušit a daňové orgány by pokračovaly ve vyměřovacím řízení o podaném dodatečném přiznání žalobce.

Soud však vybočil z mezí možného přezkoumání napadených rozhodnutí žalovaného, a svým rozsudkem nahradil dispozici žalobce ve vztahu k přezkoumání důvodů meritorního rozhodnutí ve věci, jež nebylo žalobou napadené, i když důvody v žalobě naznačené, svědčí o snaze žalobce o přezkoumání rozhodnutí meritorního, tedy toho, jímž byla žalobci vyměřena povinnost daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 1994, 1995 a 1996. Právní názor vyjádřený v napadeném rozsudku, tj. aby stěžovatel (žalovaný) provedl náležité zhodnocení všech důkazů, a to i protichůdných, a především uvedl, jakou konkrétní činnost prováděl žalobce v provozovně a z jakých důkazů to vyplývá, proto nemůže obstát, neboť vychází ze situace, jako kdyby ve věci bylo meritorně rozhodnuto, aniž by se soud předtím zabýval skutečností, zda pro zastavení řízení v této věci byly splněny podmínky ustanovení § 27 odst. 1 písm. g) zákona č. 337/1992 Sb., či nikoliv.

Vzhledem k tomu, že soudem vyslovený závazný právní názor uvedený v rozsudku, jimž byla rozhodnutí žalovaného zrušena, nevypovídá nic o předmětu přezkumné činnosti soud v posuzované věci, tedy o tom, zda byly či nikoliv splněny podmínky pro postup finančních orgánů podle § 27 odst. 1 písm. g) zákona č. 337/1992 Sb., nezbylo, než napadený rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 3. 2003, č. j. 30 Ca 313/2000 – 83 zrušit a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení [§ 109 odst. 3, § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

V posuzované věci tedy nutno konstatovat, že rozhodnutí o zastavení řízení ve věci podání dodatečného daňového přiznání pro odpadnutí důvodů řízení [§ 27 odst. 1 písm. g) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků], soud přezkoumá pouze z hlediska, zda byly důvody pro zastavení řízení, či nikoliv, nepřezkoumává meritorně otázku, zda daňovému subjektu měla být vyměřena daň z příjmu právnických osob (shodně též rozsudek NSS 3 Afs 17/2003 – uveřejněno pod č. 340/2004 sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu).

V dalším řízení bude třeba, aby soud vycházel ze závazného právního názoru vysloveného v tomto rozsudku. Dospěje-li tedy k závěru, že napadená rozhodnutí žalovaného podléhají přezkumné činnosti soudu, bude třeba, aby posoudil, zda postup žalobce podle § 41 zákona č. 337/1992 Sb., tedy podání dodatečných daňových přiznání o daních z příjmů

právnických osob za roky 1994, 1995 a 1996, v nichž žalobce dospěl k závěru o tom, že jeho daňová povinnost za tyto roky byla nulová, opravňoval postup finančních orgánů uvedený v přezkoumávaných rozhodnutích, tedy postup podle § 27 odst. 1 písm. g) zákona, tj. zastavení řízení proto, že jeho důvod odpadl.

V novém rozhodnutí o věci rozhodne krajský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 24. 2. 2005

JUDr. Marie Turková
předsedkyně senátu