



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Š. k. b. D. n. V.**, zastoupeného JUDr. Janou Skácelovou, advokátkou se sídlem Brno, Jedovnická 8, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2005, č. j. 30 Ca 325/2003 - 57,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně č. j. 30 Ca 325/2003 - 57 (přičemž rozsudek je označen nesprávným č. j. 30 Ca 325/2002 - 57), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 9. 2003, č. j. 3824/2001/FŘ/120, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno II ze dne 4. 12. 2000, č. j. 141391/00/289912/0920 (ve znění opravy ze dne 3. 4. 2001 č.j. 44564/01/289912/0920), o zrušení registrace. Rozsudek krajského soudu vycházel ze skutečnosti, že byly splněny podmínky pro zrušení registrace podle § 33 odst. 13 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), neboť žalobce byl povinen oznámit změny skutečností

včetně zániku provozovny (odst. 1-4, 7 cit. ustanovení) a po novele zákona o daních z příjmů č. 316/1996 Sb. již žalobce na území České republiky stálou provozovnu neměl.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Poukazuje na to, že v r. 1993 uzavřel jako dodavatel smlouvu s objednatelem Z., a.s., jejímž předmětem bylo uskutečnění dodávek prací a výkonů ve specifikovaném rozsahu – zajišťování pracovních sil. Dodávka prací byla zajišťována zaměstnanci dodavatele, a to na strojích a zařízeních objednatele. Na základě tehdejšího výkladu zákona měl stěžovatel za to, že se jedná o poskytování služeb na území ČR, a proto se zaregistroval v souladu s ust. § 22 odst. 2 (věta druhá) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jako stálá provozovna a příjmy z této činnosti zahrnul do svých příjmů k dani z příjmů právnických osob za roky 1994, 1995 a 1996.

S účinností od 1. 1. 1997 byl novelou č. 316/1996 Sb. změněn § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů v oblasti využívání zahraniční pracovní síly. Tyto legislativní změny se týkaly výslovně daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, tedy pouze zaměstnanců stěžovatele.

Při jednání se správcem daně dne 1. 4. 1997 tento dospěl k závěru, že pokud stěžovatel neprovádí zprostředkování pracovních příležitostí na území ČR, nemá zde kancelář ani zástupce pro tuto oblast, ale zajišťuje pracovní síly ze zahraničí, pak zde nemá stálou provozovnu z hlediska daně z příjmů právnických osob. Důsledkem bylo zrušení zálohové povinnosti, neboť se nejedná o příjmy ze zdrojů na území ČR podléhající tu zdanění.

Stěžovatel je názoru, že tento výklad daňové povinnosti se musí týkat i období před 1. 1. 1997, neboť v oblasti zdaňování příjmů právnických osob nedošlo k žádné změně.

Stěžovatel činnost ve vztahu k objednateli v souladu s uzavřenou smlouvu vykonával i po tomto datu. Proto nemůže přisvědčit závěrům krajského soudu, že v důsledku předmětné novely přestal mít na území ČR stálou provozovnu a že tento stav neodůvodňoval další registraci.

Žalobní námitka o možnosti správce daně zrušit registraci *ex lege* jen v případě uvedeném v § 33 odst. 13 daňového řádu, tj. v případě nesplnění povinnosti daňovým subjektem podle odst. 7 téhož ustanovení, je relevantní, neboť k datu 1. 1. 1997 u stěžovatele nenastala žádná změna v jeho činnosti, pouze došlo k jinému výkladu zákona správcem daně. Nelze považovat za povinnost daňového subjektu něco, co plyne ze změny názoru správce daně. Stejně tak neopodstatněný je závěr krajského soudu, že dnem 1. 1. 1997 došlo ke změně zdaňování příjmů stěžovatele na území ČR. Zda k tomu došlo, je předmětem jiného samostatného řízení.

Zrušení registrace uvedeným způsobem stěžovatel považuje za neoprávněný zásah do svých práv s cílem znesnadnit mu postup v probíhajícím daňovém řízení souvisejícím s dodatečným daňovým přiznáním podaným v prosinci 1998, a tak zamezit vypořádání daňové povinnosti za období r. 1994-1996.

Rozpor se zákonem tedy stěžovatel spatřuje mj. především v nesprávném právním posouzení skutečnosti, zda došlo ke změně zdaňování příjmů jeho firmy na území ČR. To je totiž předmětem jiného řízení a pokud tak krajský soud pravomocně uzavřel

neoprávněně v rámci tohoto řízení, zasáhl tak do jiného dosud neskončeného řízení, a tím tak o něm prakticky předem rozhodl.

Z těchto důvodů navrhuje stěžovatel zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Ke kasačním důvodům uvedl, že je přesvědčen o důvodném zrušení registrace. Stěžovatel vykonával v ČR prostřednictvím svých pracovníků na smluvním základě práce v Z. a.s. B. od 1. 9. 1993, což uvedl ve své přihlášce k registraci podané dne 16. 2. 1995. Opožděnost podání byla předmětem jednání dne 21. 2. 1995 a zástupci stěžovatele do protokolu, který je veřejnou listinou, výslovně uvedli, že jsou stálou provozovnou ve smyslu § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Takto jeho činnost v letech 1994-1996 posuzoval i správce daně.

Zákon o daních z příjmů v té době totiž neobsahoval speciální ustanovení o příjmech z pronájmu pracovní síly ze zahraničí, a proto správce daně dle možností vyplývajících ze zákona akceptoval činnost zahraničních pracovníků v a.s. Z. jako činnost prováděnou ve stálé provozovně; jednalo se o trvalou činnost zahraničních pracovníků v podnikovém zařízení jiné společnosti. S odkazem na následnou právní úpravu účinnou od 1. 1. 1997 nelze vytýkat správci daně pochybení v předchozí době. Zmíněnou novelou došlo k jednoznačnému stanovení způsobu zdaňování příjmů z mezinárodního pronájmu pracovních sil a důsledky novely byly se stěžovatelem projednány s tím, že od r. 1997 bude plátcem daně ze závislé činnosti český subjekt, a protože zprostředkování pracovních příležitostí není prováděno na území ČR, nevznikla tu ani žádná stálá provozovna z hlediska daně z příjmů právnických osob. Snahou stěžovatele je překlasifikace předmětu daně za období let 1994-1996 za účelem dosažení vrácení daně z příjmů za toto období.

Stěžovateli je třeba oponovat v tvrzení, že vykonával svou činnost ve vztahu k objednateli v souladu se smlouvou uzavřenou v r. 1993 bez jakékoliv změny i po 1. 1. 1997, neboť tím eliminuje své předchozí názory i faktické kroky a zcela eliminuje i text tehdy platného zákona, v jehož intencích musel být posuzován. Stálá provozovna ve smyslu zákona o daních z příjmů na území ČR prostě nevznikla. Z toho všeho plyne důvodné zrušení registrace podle § 33 odst. 13 daňového řádu. Proto také žalovaný považuje napadený rozsudek krajského soudu za správný a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

K tomu bylo ze správního spisu zjištěno, že dne 16. 2. 1995 podal stěžovatel u Finančního úřadu Brno I přihlášku registraci, přičemž jako provozovnu uvedl adresu „B., J. 10“. K tomu připojil živnostenský list na vykonávání ohlášené živnosti (kovoobrábění, zámečnictví, činnosti v oblasti nemovitostí a pronajatého majetku, malířské a natěračské práce) ze dne 14. 3. 1994 a stanovy sportovního klubu.

Osvědčení o registraci bylo Finančním úřadem Brno I vydáno dne 16. 2. 2005, další pak dne 17. 10. 2000. Ve spise je založena smlouva uzavřená mezi stěžovatelem

jako dodavatelem a Z. a.s. B. z 19. 8. 1993 o dodávce prací a výkonů v dále ve smlouvě specifikovaném rozsahu (...nástup dodavatele v termínu od 1. 9. 1993 – „10 montážních dělníků, 10 dělníků do lisovny, 10 klempířů“, v termínu od 1. 10. 1993 - „20 obráběčů kovů, 10 montážních dělníků“), přičemž cena byla sjednána za odpracovanou hodinu manuálního kvalifikovaného pracovníka. Při jednání před správcem daně dne 21. 2. 1995 zástupci stěžovatele poukázali na registraci a uvedli, že vznikli jako stálá provozovna ve smyslu § 22 odst. 2 zákon o daních z příjmů v r. 1994, a dále bylo jednáno o způsobu zdanění.

V protokole o ústním jednání ze dne 1. 4. 1997 je konstatováno, že předmětem jednání jsou legislativní změny § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů a bylo rozebráno po skutkové stránce, že daňový subjekt (stěžovatel) poskytuje pracovníky českému subjektu, slovenští pracovníci vykonávají práci podle příkazů tuzemského zaměstnavatele, přičemž příjmy jsou pracovníkům vypláceny daňovým subjektem. To bylo zhodnoceno jako využívání zahraniční pracovní síly ve smyslu novely zákona o daních z příjmů č. 316/1996 Sb. Závěrem bylo, že od r. 1997 bude plátcem daně ze závislé činnosti český subjekt, vzhledem k tomu, že zahraniční subjekt neprovádí na území ČR zprostředkování pracovních příležitostí a nemá tu ani kancelář ani oblastního zástupce. Protože pracovní síly jsou zajišťovány ze zahraničí, nevznikla na území ČR daňovému subjektu stálá provozovna ve smyslu zákona o daních z příjmů. Proto mu budou zrušeny zálohy stanovené rozhodnutím ze dne 27. 1. 1997.

Dne 21. 6. 2000 rozhodl Finanční úřad Brno I. o omezení doby platnosti osvědčení o registraci daňového subjektu do 20. 8. 2000, a to z důvodů změny v místní příslušnosti, přičemž daňovému subjektu bylo uloženo dostavit se na FÚ Brno II s tímto rozhodnutím a osvědčením o registraci.

Rozhodnutím Finančního úřadu Brno II ze dne 4. 12. 2000 byla podle § 33 odst. 14 daňového řádu zrušena registrace stěžovatele k dani z příjmů právnických osob na základě protokolu ze dne 1. 4. 1997 a nové právní úpravy. V odvolání bylo namítnuto pochybení v citaci právního předpisu a skutečnost, že nemá-li daňový subjekt příjmy, není to důvodem ke zrušení registrace. Rozhodnutím Finančního úřadu Brno II. ze dne 3. 4. 2001 byl opraven zřejmý omyl v předchozím rozhodnutí tak, že odkaz na právní předpis byl doplněn o poukaz na odstavec 13 užitého ustanovení.

Žalovaný v odvolacím rozhodnutí zhodnotil skutkový a právní stav v letech 1993-1996 s tím, že od 1. 1. 1997 je zdaňování příjmů z mezinárodního pronájmu pracovních sil jednoznačně upraveno zákonem a daňový subjekt dani od tohoto data v ČR nepodléhá. Po projednání v r. 1997 mu registrace nebyla zrušena, i když pro ni nebyl žádný další důvod. Byla zrušena správcem daně s určitou časovou prodlevou, a to nikoliv pro neexistenci daňové povinnosti, ale pro neexistenci daňového subjektu na území ČR. Žalovaný poukázal i na existenci jiných daňových řízení, ovšem s tím, že na toto řízení nemají vliv.

V žalobě daňový subjekt zopakoval skutkový stav a žalovanému vytkl zejména to, že nebyly dodrženy zákonné podmínky pro zrušení registrace podle § 33 odst. 13 a 14 daňového řádu, že žalovaný nevhodně argumentoval daňovými řízeními ohledně vrácení daně za r. 1994-1996 a navíc zrušením registrace do těchto řízení nepřipustně zasáhl. Důvody zamítnutí žaloby již byly konstatovány.

Při hodnocení důvodnosti kasační stížnosti je třeba předně odmítnout kasační námitku v podstatě vyjadřující názor stěžovatele, že již před 1. 1. 1997 mělo být jeho působení hodnoceno stejně jako po tomto datu, bez ohledu na novelu zákona. Předmětem tohoto soudního řízení je totiž pouze otázka zákonnosti zrušení jeho registrace rozhodnutím správce daně v r. 2000. Pokud se otázkou skutkového a právního stavu před datem 1. 1. 1997 zabýval ve svém rozhodnutí žalovaný, učinil tak pro skutkový přehled a jeho závěry ve vztahu k důvodnosti registrace před rozhodným datem nejsou pro zrušení registrace rozhodné. Stejně tak krajský soud v napadeném rozsudku vycházel ze stejných skutkových závěrů, které v době vydání jeho rozhodnutí nebyly žádným jiným rozhodnutím zpochybněny. I tak ovšem z těchto skutečností vycházel jen jako z podkladu předchozí registrace v r. 1994-1996. Rozhodně z tohoto nelze dovozovat, jak se obává stěžovatel, že tímto konstatováním předjímá krajský soud výsledek jeho dalších daňových sporů, v nichž se domáhá posouzení daňové povinnosti před 1. 1. 1997 tak, jako je tomu po tomto datu.

Skutečnosti takto pojaté v daném rozhodnutí žalovaného i rozsudku krajského soudu nejsou žádným závazným právním závěrem o daňové povinnosti před 1. 1. 1997 a je nelogické, aby ve sporech o tuto daňovou povinnost měla význam skutečnost, že v r. 2000 byla zrušena stěžovatelova daňová registrace. Jinak by tomu bylo, jen pokud by se stěžovatel domáhal opaku - tj. vyslovení toho, že i po 1. 1. 1997 má být zdaňován tak jako před tímto datem.

Z konstatovaného skutkového stavu pak stěžovatel nijak nezpochybňuje, že od r. 1994 byl registrován; to je doloženo i výše citovaným osvědčením. Registrační povinnost je odvozena od povinnosti platit daň. V r. 1994 stěžovatel i správce daně daňovou povinnost odvozovali od § 22 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Zákon č. 316/1996 Sb. změnil znění ust. § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů a výslovně upravil zdaňování příjmů zahraničních pracovníků zaměstnavatelem bez ohledu na skutečnost, že jsou vypláceni prostřednictvím zahraničního subjektu. Tato úprava se dotkla faktického postavení stěžovatele, neboť od účinnosti tohoto zákona jednoznačně byl poplatníkem zaměstnavatel, u něhož zaměstnanci vykonávali práci. Nejde tedy o pouhou změnu názoru správce daně, jak tvrdí stěžovatel.

Pokud registrační povinnost stěžovatele do té doby plynula z posouzení jeho činnosti jako činnosti stále provozovny, na základě této novely již nebylo jeho povinnost registrace oč opřít. Je nerozhodné, zda registrace před rozhodným datem byla či nebyla po právu; od rozhodného data jednoznačně dána nebyla, a tato skutečnost byla také stěžovateli známa.

Ust. § 33 daňového řádu upravuje jednak registrační povinnost, jednak povinnost oznamovací. Součástí oznamovací povinnosti je i oznámení změn podle odst. 7 – tj. změn skutečností uvedených v předchozích ustanoveních - změn, o které je opřena nezbytnost registrace. V daném případě účinností zákona 316/1996 Sb. nastala situace, kdy stěžovatel nesplňoval podmínky pro registraci, přičemž do té doby registrován byl, tudíž bylo jeho povinností tuto skutečnost správci daně oznámit. Za účinné lze považovat jen oznámení na tiskopise (odst. 9 cit. ust.). Není pochyb o tom, že toto oznámení stěžovatelem učiněno nebylo, že neměl na území ČR stálou provozovnu, ani že u něho nebyl dán jiný zákonný důvod pro registraci. To správce daně opravňovalo k postupu podle § 33 odst. 13 daňového řádu - zrušení registrace, byť tak učinil se značnou prodlevou.

Znovu je třeba zdůraznit, že stěžovatel se nedomáhá trvání registrace proto, že pro ni byly splněny zákonné podmínky, ale proto, že se jeho faktické postavení k rozhodnému datu nijak nezměnilo. Z této skutečnosti dovozuje, že i před tímto datem mělo být na jeho daňovou povinnost nahlíženo shodně jako po tomto datu. Na posouzení jeho daňové povinnosti před datem 1. 1. 1997 však zrušení registrace v r. 2000 nemá žádný vliv a oprávněnost registrace a podrobení daňové povinnosti před uvedeným datem v tomto řízení řešit nelze.

Právní posouzení rozhodnutí o zrušení registrace krajským soudem odpovídá zákonu a kasační důvod § 103 odst. 1 písm. a) není dán.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. června 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu