



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Tomáše Foltase, Ph.D., v právní věci žalobce **J. K.**, zastoupeného JUDr. Radkem Forelem, advokátem se sídlem Masarykovo nám. 220, Napajedla, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

t a k t o :

- I. Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 6. 2010, č. j. 8504/10-1102-702407, **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í

[1] Včas podanou žalobou ze dne 18. 8. 2010 žalobce brojil proti výše označenému rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti **rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně** (dále též „správce daně“) **ze dne 22. 11. 2006, č. j. 248488/06/303918/3596**. Tímto rozhodnutím vydaným dle § 55b odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, finanční úřad v rámci přezkumného řízení změnil původní rozhodnutí o vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 ze dne 23. 5. 2005, č. j. 120778/05, tak, že zvýšil vyměřenou daň z částky 0 Kč na částku 108 308 Kč.

[2] Žalobcovo odvolání proti uvedenému rozhodnutí žalovaný zamítl nejprve **rozhodnutím ze dne 27. 11. 2007, č. j. 19648/07-1102-702407**. Toto rozhodnutí žalovaného však k žalobě zrušil pro vady řízení Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 19. 11. 2009, č. j. 29 Ca 38/2008-32, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Jak plyne z odůvodnění tohoto rozsudku, žalovaný se podle soudu zcela nedostatečně vypořádal s námitkou žalobce týkající se jeho tvrzení, že jím vykonávané práce spadají pod pojem „montáž“ či „instalační projekt“, přičemž je třeba, aby tato montáž či instalační projekt ve smyslu čl. 5 odst. 3 Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (publ. pod č. 257/1993 Sb.; dále jen „Smlouva o zamezení dvojího zdanění“) trvaly déle než 12 měsíců, pokud mají být považovány za stálou provozovnu.

[3] Žalovaný poté o žalobcově odvolání rozhodl znovu, **rozhodnutím ze dne 16. 6. 2010, č. j. 8504/10-1102-702407**, je opět zamítl. Z odůvodnění vyplynulo, že žalobce nepodal za zdaňovací období roku 2003 daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, pouze dne 29. 3. 2004 doručil správci daně čestné prohlášení, že v předmětném zdaňovacím období nepodnikal a neměl žádný příjem. Správce daně zjistil, že žalobce (rezident Slovenské republiky) měl v roce 2003 příjmy ze zdrojů na území České republiky, které měly být podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a dle Smlouvy o zamezení dvojího zdanění zdaněny v České republice. K důvodům zrušení původního rozhodnutí žalovaného soudem uvedl, že namítaným ustanovením čl. 5 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se zabýval, vzhledem k nelogickému a nesmyslnému tvrzení žalobce však pouze okrajově. K tvrzení žalobce, že jím prováděné svářečské práce jsou vlastně montážní a instalační práce, a proto v jeho případě mohlo dojít ke vzniku stálé provozovny až v případě, kdy tato činnost trvá déle než dvanáct měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období po sobě jdoucím, žalovaný uvedl, že žalobce nikdy nevysvětlil, o jaké skutečnosti opírá tvrzení, že se v jeho případě jednalo o montážní a instalační práce. Žalobce prováděl pouze svářečské práce na dokončení rozpracovaných dílců (plošin a lyžin) pro kontejnery a jejich kompletaci. Tyto kontejnery byly následně určeny pro vývoz a byly realizovány jako prodej výrobků. Ze znění čl. 5 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění je jednoznačné, že toto ustanovení se vztahuje ke stavenišťům, stavbám a montážím ucelených celků. Vzhledem k tomu, že v případě žalobce se jednalo o služby spojené s kompletací výrobků, nebylo možno tuto činnost posoudit dle uvedeného článku Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, a proto ani nebyl ověřován časový test dvanácti měsíců. Stálá provozovna vznikla žalobci okamžikem zahájení podnikatelské činnosti a vzhledem k uzavřeným smlouvám o dílo a vystaveným fakturám bylo jednoznačně prokázáno, že tato skutečnost musela nastat již v roce 2001.

[4] Žalovaný dále poukázal na komentář ke vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění, který je použitelný jako doplňkový výkladový prostředek ve smyslu Vídeňské úmluvy o smluvním právu (publ. pod č. 15/1988 Sb.), podle něhož výraz staveniště nebo stavba nebo instalační projekt nezahrnuje pouze výstavbu budov, ale i výstavbu silnic, mostů, kanálů, renovace budov, silnic mostů, kanálů, pokládání potrubí, hloubení a bagrování. Výraz „instalační projekt“ není omezen pouze na instalace spojené se stavebními projekty, ale zahrnuje také instalace nového vybavení, jako jsou strojní celky v existujících budovách nebo na volném prostranství. Aby bylo možné plnění určitého kontraktu považovat za stavební nebo montážní projekt ve smyslu čl. 5 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, musí jít o ucelené dílo nebo jeho část. Pochybnosti by nevznikly, pokud by šlo např. o dodávku celé stavby nebo montáž elektrárenského zařízení či výrobní linky. O realizaci stavebně-montážního projektu se již však nejedná, jestliže zahraniční subjekt na zakázce pouze vypomáhá a vůbec se nejedná v případech, kdy jsou prováděny práce na výrobě zařízení

určeného pro následný prodej. Žalovaný posouzení věci dle čl. 5 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřel tak, že v případě činnosti žalobce vznikla stálá provozovna okamžikem zahájení prováděných prací, tj. v roce 2001. Jednalo se od počátku o příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, které byl žalobce ve zdaňovacím období roku 2003 povinen zdanit v České republice jako příjem z podnikání a postup správce daně byl v souladu s právními předpisy.

[5] K odvolacím námitkám procesního charakteru žalovaný poukázal na § 44 odst. 1 a § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a konstatoval, že daň byla žalobci původně vyměřena fiktivním rozhodnutím, které nemusí a ani nemůže obsahovat veškeré náležitosti uvedené v § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. K námitce žalobce, že daňové řízení nebylo ukončeno dvěma rozhodnutími a tudíž nebyl důvod nařizovat přezkumné řízení, žalovaný uvedl, že jedno daňové řízení, zahájené doručením výzvy k podání přiznání dne 28. 2. 2005, bylo ukončeno dvěma rozhodnutími, a to jednak předpokladem nuly, tedy fiktivním rozhodnutím pořízeným dne 23. 5. 2005 zpětně k datu posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání, a dále dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 6. 2005 (vydaným na základě daňové kontroly zahájené dne 1. 3. 2005), což je v rozporu s § 21, § 31 a § 46 zákona o správě daní a poplatků. Proto také žalovaný dne 25. 4. 2006 zrušil dodatečný platební výměr ze dne 17. 6. 2005. Následně žalovaný rozhodnutím ze dne 31. 7. 2006 v souladu s § 55b odst. 1, 4 zákona o správě daní a poplatků nařídil správci daně přezkoumání konkludentního vyměření (předpokladu nuly).

[6] Dále se žalovaný zabýval námitkou žalobce, který s poukazem na § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů konstatoval, že již při prováděné kontrole poukazoval na skutečnost, že nikdy na území České republiky nepobýval tak dlouho a ani správce daně jím předkládané důkazní prostředky nezpochybnil; na území České republiky nikdy nevlastnil žádný byt, správce daně tedy nemohl usoudit, že na území České republiky existuje místo, kde má v úmyslu se trvale zdržovat. Na adrese uváděné finančním úřadem se žalobce nikdy nezdržoval. Žalovaný uvedl, že správce daně nezkoumal, zda se žalobce na území České republiky zdržoval více jak 183 dní. Správce daně také nikdy netvrdil, že žalobce je daňovým rezidentem České republiky. Proto také po žalobci nepožadoval zdanit v České republice příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Správce daně zjistil, že v roce 2003 byly žalobci proplaceny faktury vystavené na základě smlouvy o dílo uzavřené se společností PODHORAN LUKOV a. s. na prováděné svářečské práce. Práce byly prokazatelně vykonávány na území České republiky a v souladu s § 22 odst. 1 zákona o daních z příjmů se jednalo o příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny. Správce daně postupoval podle Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, podle níž se jedná o „*trvalé zařízení k podnikání*“, které vzniká v okamžiku, kdy jsou splněny všechny prvky definice, tedy musí se jednat o místo (též zařízení), které je pevné, trvalé a prostřednictvím něhož je vykonávána podnikatelská činnost. Zařízení pro podnikání může být umístěno i v podnikovém zařízení jiného podniku (v daném případě provoz společnosti PODHORAN LUKOV a. s.). Dokladem o trvalosti činnosti je vydaný živnostenský list a faktury vydané za celé období roku 2003. Příjmy žalobce tedy podle zákona o daních z příjmů a Smlouvy o zamezení dvojího zdanění podléhaly zdanění v České republice. Smlouva o zamezení dvojího zdanění nedává možnost vybrat si stát, ve kterém bude příjem zdaněn.

[7] K žalobcovu nesouhlasu s tvrzením správce daně, že žalobce nikdy nezpochybnil přijetí částky ve výši 430 856 Kč od společnosti PODHORAN LUKOV a. s., a k námitce, že na přijetí této částky se jej správce daně nikdy neptal a neuložil mu prokázat správnost její výše, žalovaný poukázal na zjištění správce daně v průběhu kontroly. V roce 2003 žalobce obdržel od společnosti PODHORAN LUKOV a. s. částku ve výši 500 170 Kč (nikoli tedy v odvolání

nepřesně uvedenou částku 430 856 Kč) a tato také byla zahrnuta do zdanitelných příjmů. V roce 2003 podnikal žalobce na základě živnostenského oprávnění vydaného v České republice, byl zapsán v obchodním rejstříku, což bylo nezbytnou podmínkou k provozování podnikatelské činnosti v České republice. Předmětem podnikatelské činnosti byly svářečské práce, které prováděl ve výrobních prostorách společnosti PODHORAN LUKOV a. s., průběžně vystavoval faktury, které mu byly touto firmou propláceny hotově. Při projednání výsledků zjištění před ukončením daňové kontroly k tomu žalobce uvedl, že v roce 2003 nebyl na území České republiky déle než 183 dnů a že veškeré příjmy z podnikání zdanil na Slovensku. Není tedy pravdou, že zpochybnil přijetí částky 500 170 Kč, že se jej na tuto částku správce daně nikdy neptal, a že správce daně nikdy neuvedl, jak k této výši dospěl.

[8] Pokud šlo o námitku neúplnosti, nekonkrétnosti, nejasnosti a nesrozumitelnosti výzev vydaných správcem daně, kdy nikdy a nikde nebylo správcem daně ani žalovaným uvedeno, že žalobce měl mít příjmy v České republice zdanitelné podle Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, žalovaný uvedl, že výzva správce daně ze dne 31. 8. 2006 je jasná a srozumitelná a odpovídá tomu odpověď žalobce. To, že příjmy žalobce byly ze zdrojů na území České republiky, potvrdil žalobce sám v protokolu o ústním jednání dne 6. 6. 2005.

[9] K nesouhlasu žalobce s výkladem správce daně, že došlo k vyměření daně z důvodu vzniku stálé provozovny na území České republiky, žalovaný uvedl, že žalobce v roce 2003 obdržel od společnosti PODHORAN LUKOV a. s. částku ve výši 500 170 Kč, byl zapsán v obchodním rejstříku a jako místo podnikání bylo zapsáno Lukov č. 309. Z toho vyplývá, že disponoval místem k výkonu vlastní podnikatelské činnosti a z tohoto titulu mu vznikla na území České republiky stálá provozovna. Na této provozovně provozoval svářečské práce pro výše uvedenou firmu, vystavoval faktury, které mu byly touto firmou následně propláceny hotově. Tato zjištění správce daně žalobce nikdy nerozporoval, pouze uvedl, že všechny částky jsou zdaněny na Slovensku. Žalovaný dále uvedl, že částky za práce prováděné v České republice se považují za příjmy ze zdrojů na území České republiky a jsou také v České republice zdanitelné. Protože žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, nemohl správce daně žádné jím předložené důkazy zpochybnit, natož pak uvést, které zpochybnil. Žalobci nebylo ze strany správce daně odepřeno právo uvedené v § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, tj. vyjádřit se k výsledkům zjištění, uvedeným ve zprávě o kontrole. Správce daně nikdy netvrdil, že ke vzniku stálé provozovny došlo uplynutím časového limitu, protože ke vzniku stálé provozovny došlo okamžikem zahájení svářečských prací.

[10] K námitce žalobce, že z jeho strany byly všechny skutečnosti vysvětleny dostatečně a tudíž bylo ve smyslu § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků na správci daně, aby tyto skutečnosti vyvrátil a dále, že žalobce trvá na překročení pravomoci správce daně dané mu zákonem, neboť v přezkumném řízení nepostupoval v souladu s § 54 a § 55 zákona o správě daní a poplatků, žalovaný uvedl, že žalobce nikdy nedoložil žádné důkazní prostředky k výši příjmů ze zdrojů na území České republiky. Nemohlo proto dojít ani k porušení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, neboť žalobce žádné účetnictví, evidenci či důkazy k prokázání výše příjmů a výdajů nepředložil tak, aby mohly být správcem daně vyvráceny. Podle ustanovení § 54 a § 55 zákona o správě daní a poplatků nemohl správce daně postupovat, neboť ta se týkají obnovy řízení a nikoliv přezkoumávání daňových rozhodnutí.

[11] Pokud žalobce opětovně napadl oprávněnost a srozumitelnost výzvy správce daně ze dne 31. 8. 2006, uvedl žalovaný, že tato výzva byla vydána, aby bylo žalobci umožněno ještě nějakými důkazními prostředky prokázat, že příjmy ze zdrojů na území České republiky nejsou předmětem daně. Na této výzvě není nic nekonkrétního ani nesrozumitelného, žalobce sice prokazoval, že se na území České republiky nezdržoval více jak 183 dnů, ale jak již bylo

uvedeno shora, tato skutečnost nemá žádný vliv na zdanění příjmů ze zdrojů na území České republiky. Žalobce žádnými důkazy neprokázal, že příjmy ve výši 500 170 Kč nejsou předmětem daně na území České republiky.

[12] K opětovné námitce žalobce, že mu na území České republiky nevznikla stálá provozovna, protože nebyl splněn časový test, z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že ve věci stálé provozovny postupoval správce daně dle Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, která uvádí, co se zahrnuje pod výraz „stálá provozovna“. Tento výraz nevymezuje taxativně a zákon o daních z příjmů řeší zdanění příjmů z činností vykonávaných prostřednictvím takové stálé provozovny. Stálá provozovna, tedy ve smyslu zákona „místo k výkonu činnosti“ nebo trvalé zařízení k podnikání ve smyslu mezinárodních smluv, vzniká v momentě, kdy jsou naplněny všechny prvky definice, tzn. musí se jednat o místo nebo zařízení, které je pevné, trvalé a prostřednictvím kterého je vykonávána podnikatelská činnost. Nezbytným znakem stálé provozovny je existence trvalého zařízení pro podnikání, které zahrnuje jakékoli provozovny, zařízení nebo technické vybavení používané pro provádění podnikatelské činnosti. Není rozhodující, zda jsou provozovny vlastněny, najaty nebo jsou k provozování činnosti jinak k dispozici. Zařízení pro podnikání může být, jak uvedeno shora, umístěno též v podnikovém zařízení jiného podniku, což v tomto případě byl provoz společnosti PODHORAN LUKOV a.s. Podmínka trvalosti byla splněna, o čemž svědčí vydaný živnostenský list a vydané faktury za celé zdaňovací období roku 2003. Správce daně tedy nevycházel ze zjištění, že se žalobce zdržoval na základě smlouvy o ubytování v České republice déle než šest měsíců. Peníze za provedené práce na základě faktury byly propláceny hotově v průběhu celého roku 2003, žalobce při jejich přebírání musel být přítomen. O trvalosti prováděných prací vypovídá rovněž výše částek na jednotlivých fakturách (od 30 do 50 tisíc Kč), kdy za takovou částku není možné, aby služba (svářečské práce) byla provedena v několika málo dnech. Jak uvedeno shora, stálá provozovna vznikla žalobci samotným počátkem provozování podnikatelské činnosti na území České republiky a množství dnů, kdy žalobce pobýval na území České republiky a provozoval zde podnikatelskou činnost, nemá na povinnost zdanění těchto příjmů na území České republiky žádný vliv. Žalovaný sice souhlasí s názorem žalobce, že samotná faktura nevypovídá nic o počtu dní strávených v České republice a že stejně tak živnostenský list není důkazem o trvalém provozování podnikatelské činnosti, tato skutečnost však nemá žádný vliv na výši daňové povinnosti a správcem daně uvedené konstatování o důkazech svědčících o trvalosti provozování podnikatelské činnosti.

[13] Proti tomuto rozhodnutí žalobce brojil **žalobou**. Uvedl, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno poté, co Krajský soud v Brně rozsudkem sp. zn. 29 Ca 38/2008 zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 11. 2007, č.j. 19648/07-1102-702407. V tomto rozsudku soud poukázal na to, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s námitkou týkající se tvrzení, že práce, které žalobce prováděl, spadají pod pojem montáž či instalační projekt, přičemž je třeba, aby tato montáž či instalační projekt ve smyslu čl. 5 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění trvaly déle, pokud mají být považovány za stálou provozovnu. Dle soudu v rozhodnutí chybělo skutkové posouzení věci z hlediska čl. 5 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění. I nově vydané rozhodnutí žalovaného je dle žalobce nesprávné a nezákonné. Žalovaný opětovně nepochopil smysl čl. 5 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, neboť stálá provozovna vzniká v případě provádění montážních prací, jestliže tato činnost trvá déle než 12 měsíců, přitom zápis do obchodního rejstříku nezakládá bez dalšího podmínku pro vznik stálé provozovny. Dle čl. 5 odst. 4 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění nemůže vzniknout stálá provozovna tehdy, jestliže místo, tedy adresa uvedená v obchodním rejstříku, slouží pouze k shromažďování informací. Žalobce jasně prokázal, že neměl pronajaty žádné

kancelářské či výrobní prostory, adresa uvedená v obchodním rejstříku sloužila pouze k ubytování žalobce a přebírání pošty. Pokud by žalovaný dostatečně zjistil skutkový stav, věděl by, že se jedná o ubytovnu sloužící k ubytování pracovníků, kde se nenachází žádné výrobní ani jiné prostory a je zcela nelogické, aby na ubytovně prováděl jakoukoliv svářečskou či jinou podnikatelskou činnost. Přesto se postavil na stanovisko, že tvrzení žalobce jsou nelogická. Žalobce neustále požadoval, aby žalovaný vysvětlil, od jakého data měl časový test plynout a kdy měl být časový limit naplněn, neboť žalobce také neustále poukazoval na to, že v České republice nepobýval déle jak 183 dnů. Pokud žalovaný uvedl, že práce, které žalobce prováděl, byly služby spojené s kompletací výrobku a nebylo je tedy možno posoudit dle čl. 5 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a tím pádem ověřovat časový limit 12 měsíců, je zřejmé, že žalovaný fakticky nepostupoval dle pokynů soudu. Žalovaný věc neposuzoval s odkazem na čl. 5 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, naopak setrval na svých předchozích stanoviscích.

[14] Žalobce též namítl prekluzi práva vyměřit daň. Jestliže totiž ve věci bylo vydáno rozhodnutí správce daně dne 22. 11. 2006 a následně v odvolacím řízení rozhodnutí žalovaného dne 27. 11. 2007, které bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Brně, pak je nutno dospět k závěru, že již uplynula zákonná prekluzivní lhůta pro vydání nového rozhodnutí, navíc v neprospěch žalobce. Ve věci by mělo být rozhodnuto ve tříleté lhůtě, a to pravomocným rozhodnutím. Pokud bylo rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 11. 2007 zrušeno a ve věci bylo rozhodnuto až rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 6. 2010, stalo se tak po uplynutí prekluzivní lhůty.

[15] Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby Krajský soud v Brně napadené rozhodnutí žalovaného zrušil.

[16] Žalovaný ve **vyjádření k žalobě** konstatoval, že po zrušení původního rozhodnutí soudem opětovně posoudil všechny odvolací důvody a především odstranil soudem vytýkanou vadu řízení, tzn. věc posoudil a podrobně odůvodnil i s odkazem na čl. 5 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění (v pasáži odůvodnění rozhodnutí na straně 4 až 5). Pokud má žalobce za to, že došlo k prekluzi práva na vyměření daně, tak evidentně nebere v úvahu nové započetí běhu lhůty pro vyměření daně podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ani to, že po dobu řízení před správním soudem tato lhůta neběží (§ 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Z uvedených důvodů žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

[17] Krajský soud v Brně předmětnou žalobu zamítl rozsudkem ze dne 21. 12. 2011, č. j. 29 Af 107/2010-29. Proti tomuto rozsudku podal žalobce kasační stížnost. Na jejím základě Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 23. 5. 2012, č. j. 2 Afs 13/2012-16, rozsudek krajského soudu ze dne 21. 12. 2011 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Kasační soud shledal, že krajský soud nevypořádal žalobní bod týkající se namítané prekluze práva správce daně vyměřit daň.

[18] Zdejší soud proto, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, vázán názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným ve zrušujícím rozsudku, v mezích žalobních bodů opakovaně přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně prvního stupně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[19] Soud se v první řadě zabýval žalobním bodem, v němž žalobce poukazoval na prekluzi práva správce daně vyměřit daň. Tato námitka je lichá. Pro její posouzení je podstatné, že

v souzené věci došlo k vyměření daně v rámci přezkumného řízení, tedy při aplikaci mimořádného opravného (či v daném případě dozorčího) prostředku. Zde je třeba odkázat na judikaturu Nejvyššího správního soudu zabývající se vztahem prekluzivní lhůty dle § 47 zákona o správě daní a poplatků k řízením o mimořádných opravných prostředcích upravených tímto zákonem.

[20] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007-73 (publ. pod č. 2055/2010 Sb. NSS; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), dospěl k závěru, že obecná prekluzivní lhůta pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, se bez dalšího neuplatní v řízeních o mimořádných opravných prostředcích podle části páté tohoto zákona, pro něž tento zákon upravuje lhůty zvláštní. Lhůta podle § 47 odst. 1 citovaného zákona se tedy v těchto řízeních uplatní jen v případech, kdy na ni zvláštní úprava těchto institutů v tomto zákoně přímo odkazuje, a kdy je tak lhůta pro vyměření daně přímou součástí zvláštní lhůty pro použití příslušného mimořádného opravného prostředku. Zároveň lze tuto lhůtu v takových případech použít právě jen v uvedeném rozsahu, tj. jako součást zvláštní lhůty pro použití daného opravného prostředku. Pokud je tato zvláštní lhůta pro zahájení daného řízení zachována, nemůže již tříletá prekluzivní lhůta podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ovlivnit další běh tohoto řízení o mimořádném opravném prostředku, resp. zabránit jeho řádnému dokončení. Jiný je ovšem charakter konečné desetileté prekluzivní lhůty pro vyměření daně upravené v § 47 odst. 2 větě druhé zákona o správě daní a poplatků, která se naopak v řízení o mimořádných opravných prostředcích plně uplatní.

[21] V usnesení ze dne 9. 3. 2010, č. j. 1 Afs 97/2008-88 (publ. pod č. 2069/2010 Sb. NSS), pak rozšířený senát Nejvyššího správního soudu doplnil, že úkony správce daně provedené v řízení podle § 55b zákona o správě daní a poplatků, nemají účinek předvídaný v § 47 odst. 2 větě první tohoto zákona, tedy přerušení lhůty pro vyměření daně a založení běhu lhůty nové.

[22] Vzhledem k těmto východiskům vyplynuly ze správního spisu tyto podstatné skutečnosti:

- dne 14. 2. 2005 (č. j. 32618/05/303918/3596) správce daně vyzval žalobce k podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003, výzva byla žalobci doručena dne 28. 2. 2005;
- dne 1. 3. 2005 správce daně u žalobce zahájil daňovou kontrolu předmětné daně;
- dne 23. 5. 2005 správce daně pod č. j. 120778/05 konkludentně vyměřil daň ve výši nula („předpoklad nuly“ dle § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků);
- dne 17. 6. 2005 správce daně vydal dodatečný platební výměr, kterým žalobci dodatečně vyměřil předmětnou daň ve výši 108 308 Kč;
- dne 25. 4. 2006 žalovaný k odvolání žalobce dodatečný platební výměr zrušil z důvodu procesních vad;
- dne 31. 7. 2006 žalovaný rozhodnutím (č. j. 9869/06/FŘ 110-0107) dle § 55b odst. 1, 4 zákona o správě daní a poplatků nařídil přezkoumání konkludentního vyměření ze dne 23. 5. 2005, č. j. 120778/05; rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci doručením žalobci dne 2. 8. 2006;
- dne 22. 11. 2006 správce daně vydal rozhodnutí č. j. 248488/06/303918/3596, jímž dle § 55b odst. 6 zákona o správě daní a poplatků změnil původní rozhodnutí o vyměření předmětné daně ze dne 23. 5. 2005, č. j. 120778/05, tak, že zvýšil vyměřenou daň z částky 0 Kč na částku 108 308 Kč;

- dne 18. 12. 2007 žalobce obdržel rozhodnutí ze dne 27. 11. 2007, č. j. 19648/07-1102-702407, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 22. 11. 2006;
- dne 11. 2. 2008 žalobce podal žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 11. 2007;
- dne 14. 12. 2009 nabyl právní moci rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 11. 2009, č. j. 29 Ca 38/2008-32, kterým soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 11. 2007;
- dne 24. 6. 2010 nabylo právní moci rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2010, č. j. 8504/10-1102-702407, jímž žalovaný opětovně zamítl žalobcovo odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 22. 11. 2006.

[23] Z hlediska běhu lhůty pro vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 je důležitá výzva k podání daňového přiznání ze dne 14. 2. 2005, doručená žalobci dne 28. 2. 2005. Tato výzva je svou povahou nepochybně úkonem směřujícím k vyměření daně, tedy úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Třiletá lhůta pro vyměření daně počala od konce roku 2005 běžet znovu, uvedená výzva tak prekluzivní lhůtu prodloužila do 31. 12. 2008. Na tom ničeho nezměnilo ani zahájení daňové kontroly dne 1. 3. 2005.

[24] V daném případě je však mnohem podstatnější, že žalovaný dne 31. 7. 2006 rozhodl o nařízení přezkoumání rozhodnutí o vyměření daně ze dne 23. 5. 2005. Učinil tak nejen v průběhu běžící prekluzivní lhůty pro vyměření daně, ale zejména v průběhu speciální lhůty stanovené v § 55b odst. 2 zákona o správě daní a poplatků („*Toto přezkoumání může být zahájeno nejpozději do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci.*“).

[25] Jak plyne z citovaných usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, přezkoumání daňového rozhodnutí je možné tehdy, pokud je rozhodnutí o povolení nebo nařízení přezkoumání vydáno (§ 55b odst. 4 zákona o správě daní a poplatků) a daňovému subjektu doručeno ve lhůtě dvou let následujících po roce, v němž přezkoumávané rozhodnutí nabylo právní moci (§ 55b odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), byť by se tak stalo již po uplynutí lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Z toho je zřejmé, že ani další průběh takto zahájeného přezkumného řízení, které může skončit zrušením, nahrazením, změnou nebo potvrzením přezkoumávaného rozhodnutí (§ 55b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků), ani průběh případného řízení o odvolání proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání (§ 55b odst. 6 zákona o správě daní a poplatků) již lhůta podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ovlivnit nemůže, protože se na řízení o přezkoumání daňového rozhodnutí vůbec nevztahuje.

[26] Z uvedené chronologie daňového řízení současně plyne, že toto řízení bylo pravomocně dokončeno (dne 24. 6. 2010) v rámci lhůty deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (§ 47 odst. 2 daňového řádu), a to i bez přihlédnutí k tomu, že tato lhůta neběžela po dobu řízení před krajským soudem v období od 11. 2. 2008 do 14. 12. 2009.

[27] Pokud jde o další žalobní body, žalobce nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí spatřoval především v tom, že žalovaný nepochopil smysl čl. 5 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, a pokud věc neposuzoval podle citovaného ustanovení, nepostupoval podle pokynů soudu.

[28] Z odůvodnění rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 11. 2009, č. j. 29 Ca 38/2008-32, vyplývá, že soud spatřoval pochybení žalovaného především v tom, že se zcela nedostatečně vypořádal s námitkou žalobce týkající se jeho tvrzení, že uvedené práce spadají pod pojem „montáž“ či „instalační projekt“, přičemž je třeba, aby tato montáž či instalační projekt ve smyslu čl. 5 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění trvaly déle než 12 měsíců, pokud mají být považovány za stálou provozovnu.

[29] Jak uvedeno shora, žalovaný poté, co jeho rozhodnutí bylo zrušeno soudem a byl zavázán provést posouzení věci z hlediska čl. 5 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, uvedl, že žalobce nikdy nevysvětlil, o jaké skutečnosti opírá tvrzení, že se v jeho případě jednalo o montážní a instalační práce. Dle žalovaného prováděl žalobce pouze svářečské práce na dokončení rozpracovaných dílců (plošin a lyžin) pro kontejnery a jejich kompletaci. Tyto kontejnery byly následně určeny pro vývoz a byly realizovány jako prodej výrobků. Ze znění čl. 5 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění je jednoznačné, že toto ustanovení se vztahuje ke stavenišťům, stavbám a montážím ucelených celků. Vzhledem k tomu, že v případě žalobce se jednalo o služby spojené s kompletací výrobků, nebylo možno tuto činnost posoudit dle uvedeného článku Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, a proto nebyl také ověřován časový test dvanácti měsíců. Na podporu uvedeného pak žalovaný poukázal na komentář ke vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění.

[30] Z uvedeného vyplývá, že žalovaný věc podle citovaného ustanovení posoudil. Odůvodnil, že práce prováděné žalobcem nelze posuzovat jako montážní či instalační, neboť se jednalo pouze o dílčí úkony při výrobě výrobku následně určeného pro prodej. V žádném případě se tak nejednalo o ucelené dílo, popř. jeho část. Práce se nevztahovaly ke staveništi, stavbě, popř. montážnímu ucelenému celku, jednalo se o svářečské práce na dokončení plošin a lyžin pro kontejnery a jejich kompletaci, tj. k dokončení výrobku, který byl následně prodán. Za této situace nutno konstatovat, že žalovaný se s námitkou žalobce řádně zabýval, logickým a racionálním způsobem odůvodnil, proč nebylo v daném případě možné čl. 5 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění aplikovat, a následně pak v souladu se zákonem uzavřel, že v případě činnosti žalobce vznikla stálá provozovna, a tudíž se od samého počátku jednalo o příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, které byl žalobce povinen zdanit v České republice. Žalovaný tedy, vázán právním názorem krajského soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), který byl vysloven jako důvod zrušení rozhodnutí, nové rozhodnutí řádně odůvodnil. Jeho právní závěry vycházejí ze skutkových zjištění plynoucích ze správního spisu a zdejší soud se s nimi ztotožnil. Ustanovení čl. 5 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění skutečně směřuje výslovně k určitým budovaným celkům - ke stavenišťům, montážím a instalačním projektům. Žalobcem vykonávaná činnost však této charakteristice neodpovídala.

[31] Žalobcova argumentace o počtu dní strávených na území České republiky pak byla v dané věci irrelevantní. Finanční orgány od počátku žalobce považovaly za poplatníka podle § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů, pro kterého je doba pobytu nerozhodná. Podle tohoto ustanovení je poplatníkem ten, o němž to stanoví mezinárodní smlouvy, a má příjmy ze zdrojů na území České republiky. Za takové příjmy se podle § 22 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů považují příjmy z činnosti vykonávané prostřednictvím stálé provozovny.

[32] Podstatné tak je, zda se na stěžovatele vztahuje mezinárodní smlouva a zda jeho příjmy pocházejí z činnosti stálé provozovny. Podle čl. 5 odst. 1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění pro účely této smlouvy výraz „stálá provozovna“ označuje trvalé zařízení pro podnikání, ve kterém podnik zcela nebo zčásti vykonává svou činnost. Zde je podstatné, že stěžovatel byl v rozhodném zdaňovacím období držitelem živnostenského oprávnění, byl

zapsán v obchodním rejstříku na adrese v České republice, kde konal práce, kde je fakturoval a kde za ně přebíral platby. Na výklad tohoto pojmu učiněný žalovaným lze odkázat jako na správný; provozovna nemusí být zařízením ve vlastnictví podnikatele, může být součástí výrobních prostor jiného subjektu. Závěr správce daně o tom, že žalobce byl poplatníkem daně z příjmů, tak měl oporu ve skutkových zjištěních. Skutečnosti, které byly při hodnocení těchto podmínek výchozí, žalobce nikdy nerozporoval, neexistenci provozovny odvozoval od neexistence vlastních provozních prostor v místě výkonu práce a dále přikládal význam časovému rozměru; tyto skutečnosti však nebyly pro posouzení rozhodné a tím se nestalo ani rozhodným, že tato tvrzení nebyla doložena.

[33] Krajský soud v Brně tedy shledal žalobcovy námitky nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[34] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[35] Současně zdejší soud rozhodoval na základě ustanovení § 110 odst. 3 věty první s. ř. s., podle něhož *zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti*. V novém rozhodnutí, kterým se řízení končí (§ 61 odst. 1 s. ř. s.), tak krajský soud rozhoduje znovu o náhradě nákladů řízení, a to komplexně. Do těchto nákladů řízení patří jak náklady vzniklé v novém řízení před krajským soudem, tak i náklady, které vznikly v původním řízení před krajským soudem a též náklady, které vznikly v řízení o kasační stížnosti. Tyto náklady přitom tvoří jediný celek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008-98).

[36] Žalobce ve věci jako celku úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta) a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 29. června 2012

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu