



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **Ing. T. K.**, zastoupen JUDr. Tomášem Machem, advokátem se sídlem Křižíkova 18, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 23. 9. 2014, č. j. 30 Af 47/2012 – 117,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4.114 Kč do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Tomáše Macha, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalované Odvolací finanční ředitelství domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 23. 9. 2014, č. j. 30 Af 47/2012 – 117, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Plzni (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 23. 9. 2014, č. j. 30 Af 47/2012 – 117, zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 27. 9. 2012, č. j. 7186/12-1100-400623, kterým bylo zamítnuto odvolání

žalobce Ing. T. K. a současně potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni (dále též „správce daně“), platební výměr ze dne 19. 3. 2012, č. j. 136685/12/138911404705, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 144.090 Kč (dále také „daň“), a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud při svém rozhodování nejprve přdestřel, že předmětem sporu mezi účastníky řízení je zákonnost rozhodnutí žalovaného, kterým byly zdaněny příjmy žalobce - českého občana, jichž dosáhl v Austrálii, kde pracoval po část roku 2010 jako zaměstnanec dánské společnosti Logis A/S. Zaměstnancem této zahraniční (dánské) firmy se stal po té, co v Dánském království (dále též „Dánsko“) dokončil studium. Žalovaný dovozoval, že žalobce byl v roce 2010 daňovým rezidentem České republiky, a proto potvrdil platební výměr, jímž byly zdaněny světové příjmy žalobce (příjmy z Austrálie v roce 2010). Žalobce naopak tvrdil, že přesvědčení žalovaného o jeho daňové rezidentuře nesdílí (měl za to, že není daňovým rezidentem České republiky), resp. že tato otázka je přinejmenším sporná, neboť se od roku 2006 především z důvodu studia trvale nezdržoval v České republice. Žalobce měl navíc i za to, že závěry žalovaného jsou v uvedeném směru dílem nepřezkoumatelné. Mezi účastníky řízení jinak nebylo sporu o tom, že příjmy žalobce dosažené v Dánsku podléhaly zdanění v této zemi.

Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného správního orgánu je nepřezkoumatelné pro nedostatek skutkových důvodů a pro nesrozumitelnost (žalovaný si v rozhodnutí protiřečí) a nemůže obstát ani z hlediska požadavků kladených na odůvodnění správního rozhodnutí (nedostatečnost argumentace).

Žalovaný postavil své závěry o tom, že žalobce byl v roce 2010 daňovým rezidentem České republiky jen na jediné okolnosti, a to, že od odchodu z České republiky v roce 2006 na studia v Dánsku, měl v bydlišti svých rodičů v České republice evidovanou adresu trvalého pobytu. Tento závěr žalovaného si však protiřečí s jím dříve vysloveným závěrem, že adresa trvalého pobytu (tedy okolnost evidenčního charakteru na území České republiky), je pouze indicií k určení „bydliště“, které je pro určení daňového rezidentství zásadní. Tento vzájemný rozpor proto činí napadené rozhodnutí nesrozumitelným. Na uvedeném nic nemění ani argument žalovaného, že si žalobce v roce 2011 - tedy po uplynutí rozhodného zdaňovacího období a po návratu do České republiky, pronajal v České republice byt (mimo bydliště rodičů). Tato okolnost se však nevztahuje k roku 2010, který je rozhodný pro určení rezidentury žalobce, a nikoliv jeho bydliště v následujících letech. Uvedené platí tím spíše, pokud si žalovaný, či správce daně byli vědomi toho, že těžištěm žalobcova pobytu v roce 2010 nebylo tuzemsko, kde byl jen několik dnů v roce na návštěvě u rodičů, a odkud se vracel do Dánska, kde dlouhodobě pracoval nebo do Polska, odkud pocházela jeho manželka. Tyto okolnosti (žalobcovy osobní a pracovní vazby na Dánské království či Polsko) v roce 2010, však žalovaný i správce daně ponechali stranou své pozornosti, i když jde o srovnatelné indicie, jako byla adresa trvalého pobytu žalobce u rodičů v České republice před jeho odchodem do zahraničí. Irelevantní je pak i teze žalovaného, že žalobce po celou dobu svého pobytu mimo Českou republiku (2006 - 2011) neprojevil svou vůli, že by již nadále neměl v úmyslu trvale se v této zemi zdržovat, pokud se neodhlásil z trvalého pobytu u svých rodičů. Nejde přitom o nic jiného než o argument s trvalým bydlištěm žalobce u rodičů. Správní orgány pochybily i v tom, že ustaly na závěru dánské daňové správy, že žalobce není rezidentem Dánského království, namísto toho, aby v tomto směru provedly vlastní šetření. Rozhodnutí žalovaného je proto též dílem nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Je

tomu tak proto, že z něho nevyplývá, z jakých skutkových okolností bylo dovozováno, že žalobce neměl své příjmy v roce 2010 (dosažené v Austrálii) zdaňovat v Austrálii, Dánsku nebo dokonce v Polsku.

Ve světle uvedeného proto krajský soud konstatoval, že Finanční ředitelství v Plzni nedostatečně odůvodnilo své rozhodnutí v otázce, že byl žalobce v roce 2010 daňovým rezidentem České republiky. Z těchto důvodů proto zrušil rozhodnutí finančního ředitelství a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podalo žalované Odvolací finanční ředitelství jako stěžovatel (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou explicitně opřelo o důvody obsažené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti nejprve zrekapituloval skutkové okolnosti projednávané věci. Zdůraznil stanovisko žalobce zaujaté v daňovém řízení spočívající v tom, že nemůže předložit žádný daňový domicil, neboť nebyl daňovým rezidentem v žádné zemi (včetně České republiky) a že zákon nestanoví a nevyžaduje, aby měl daňový domicil vůbec v nějaké zemi.

Krajský soud především nesprávně posoudil po právní stránce otázku, zda byl žalobce v roce 2010 daňovým rezidentem České republiky [nesprávně vyložil ust. § 2 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2010 (dále jen „zákon o daních z příjmů“)] a při tom učinil i nesprávný závěr o obsahu správního spisu.

Správní soud se mylí, dovozuje-li, že si správní orgán ve svém rozhodnutí protiřečil a že je z tohoto důvodu napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, či že je nedostatečně odůvodněno. Tento vyslovený závěr naprosto neodpovídá obsahu správního spisu. Z úředního záznamu o postupu k odstranění pochybností ze dne 15. 2. 2012, č. j. 80460/12/138911404705 a z napadeného rozhodnutí o odvolání ze dne 27. 9. 2012, č. j. 7186/12-1100-400623, vyplývá, že pro určení rezidentství u účastníka řízení - mimo trvalý pobyt v České republice - dále svědčily následující skutečnosti: účastník v daňovém přiznání (dále též „DAP“) sám deklaroval, že je daňovým rezidentem České republiky; z Dánského království byly správci daně zaslány informace, že žalobce není rezidentem v Dánsku; žalobce sám předložil výpisy z účtu, kde byla 7x uvedena adresa v České republice a ve zbytku 5x dvě jiné adresy v Dánsku; žalobcem nebyl předložen žádný doklad o daňovém rezidentství v jiné zemi; v roce 2011 se žalobce vrátil do České (po ukončení studia a práce v zahraničí); žalobce nebyl daňovým rezidentem Dánska a neměl v Dánsku bydliště (viz podání žalobce ze dne 23. 11. 2011 - položka č. 3 prvostupňového správního spisu). Pokud by tedy byl přijat názor žalobce (že není rezidentem v žádném státě), znamenalo by to, že příjem účastníka řízení, kterého dosáhl z činností vykonávané mimo území Dánska (tj. v Austrálii) nebude vůbec zdaněn, což nemůže být v žádném případě smyslem a účelem dotčených smluv o zamezení dvojího zdanění

Krajský soud také pochybil, pokud dospěl k závěru, že pro posouzení daňového domicilu žalobce v roce 2010 není relevantní jednání žalobce v roce 2011, kdy se po cca pěti letech strávených v zahraničí usadil v České republice (koupil si zde byt, nadále zde žije se svou rodinou) a má tak zde nesporně „bydliště“. Okolnosti pobytu žalobce v zahraničí, resp. ponechání si bydliště v České republice nelze posuzovat izolovaně z pohledu jednoho zdaňovacího období. Daň z příjmu fyzických osob se vyznačuje

kontinuálním charakterem, a proto nelze pominout okolnost, které je rozhodná pro jedno zdaňovací období, ačkoliv se projevila až v následném období. Jinými slovy řečeno, není možné nehodnotit návrat žalobce do České republiky v roce 2011 a odmítnout jej pouze z důvodu, že se v projednávané věci řešilo zdaňovací období roku 2010.

V tomto směru lze odkázat i na odůvodnění rozhodnutí o odvolání ze dne 27. 9. 2012, kde bylo dostatečným způsobem popsáno, z jakých důvodů lze v uvedeném případě považovat byt rodičů žalobce v České republice za bydliště poplatníka ve smyslu ust. § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Je tomu tak proto, že byt nacházející se na adrese..., v němž žil až do svého odchodu na studia do zahraničí, který splňoval atributy stálého bytu, si ponechal jako místo trvalého pobytu i v době pobývání na různých místech v zahraničí, kde nezakotvil a v roce 2011 se vrátil zpět do České republiky.

Správní soud zatížil své jednání i vadou ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., když rozvedl ve svém rozsudku (str. 6 a 7) repliku žalobce, se kterou ovšem vůbec neseznámil žalovaného jako stěžovatele. Ten pak byl zkrácen na svých právech, resp. bylo mu upřeno právo vyjádřit se a bránit se podání žalobce, čímž bylo zasaženo i do jeho práva na rovné postavení účastníků řízení ve smyslu ust. § 36 odst. 1 s. ř. s.

Krajský soud posléze pochybil i tím, že žalobci při výpočtu náhrady nákladů řízení přiznal i odměnu za repliku jako úkon právní služby ohodnocený částkou 3.100 Kč. Nelze ale přitom na jisto postavit, zda vůbec byla tato replika skutečně podána, či nikoliv.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného zcela ztotožňuje s vyslovenými závěry krajského soudu, že tento správní orgán nepřezkoumatelným způsobem a procesně nejasně, při vadném výkladu obecně závazných právních předpisů a bez vypořádání se s navrženými důkazními prostředky učinil právní závěr o daňové rezidentuře žalobce (jako bázi pro zdanění) za rok 2010. Toto je právem meritum sporu. Vyhodnocení důkazních prostředků uváděných v doplnění kasační stížnosti, které měl vzít žalovaný při svém rozhodování v potaz, mělo být i předmětem přezkoumatelné analýzy v rozhodnutí, které správní soud zrušil. To, že tomu tak nebylo, jen podtrhuje správnost napadeného rozsudku krajského soudu. Jde-li např. o již prezentované výpisy z dánské banky, zasílané na adresu v České republice, tyto mohou ukázat, že účastník řízení údaje uváděl jen jako korespondenční adresu. V žádném případě uváděná adresa však již neprokazuje, že tato adresa je adresou skutečného bydliště žalobce, které i během svého života v Dánsku měl udržovat a kde měl mít své existenční těžiště. V této souvislosti nelze ponechat stranou ani to, že k vyvrácení závěrů správce daně žalobce navrhoval důkazní prostředky, které však nebyly svévolně provedeny, ani nebylo uvedeno, z jakých důvodů. Jde-li o informace o rezidentuře (žalobce měl v Dánsku uvést, že pro rok 2010 je rezidentem České republiky), tak toto není pravda. Žádné takové vyjádření žalobce nikdy nepodal ani v Dánsku, ani v České republice. Žalobce tedy považuje kasační stížnost žalovaného za nedůvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Současně žádá, aby mu byla přiznána za toto vyjádření náhrada nákladů řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatel podává z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení (otázky nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaného a nesprávného závěru o daňovém domicilu žalobce), a pro jinou vadu řízení předcházející vydání napadeného rozsudku krajského soudu.

Jde-li o vytýkanou jinou vadu řízení před krajským soudem, Nejvyšší správní soud konstatuje, že jde o vlastnost rozhodnutí správního soudu, ke které je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Totéž platí i o vytýkaném vadném posouzení nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. K posouzení těchto námitek musel Nejvyšší správní soud přistoupit přednostně před právním posouzením věci samé. Je tomu tak proto, že by bylo přinejmenším předčasné, aby se nejdříve zabýval právním posouzením věci samé, byl-li by současně napadený rozsudek krajského soudu založen na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé, nebo rozhodnutí žalovaného by bylo skutečně nepřezkoumatelné, jak v této věci dovodil krajský soud.

Rozsudek krajského soudu není zatížen jinou vadou řízení ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Z obsahu předloženého soudního spisu vyplývá, že dne 20. 3. 2013 krajský soud obdržel od žalobce datovou zprávu. Touto zprávou žalobce reagoval na přípis krajského soudu o poučení ve smyslu § 8 odst. 1, 5 s. ř. s. a § 51 odst. 1 s. ř. s. (soudu sdělil, že trvá na nařízení jednání), a na obsah vyjádření žalovaného k žalobě, které mu bylo uvedeným soudem zasláno na vědomí spolu s předestřeným poučením. Krajský soud toto „*vyjádření k vyjádření žalovaného k žalobě*“ (repliku) již nedával žalovanému na vědomí. Z obsahu rozsudku (str. 6-7) je ale zřejmé, že krajský soud toto „vyjádření“ blíže ve svém rozsudku rekapituloval.

Aby bylo možno rozsudek správního soudu zrušit pro jinou vadu řízení ve smyslu uvedeného ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., muselo by se jednat o takovou vadu v řízení před krajským soudem, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé; vada řízení bez vlivu na zákonnost správního rozsudku není důvodem pro jeho zrušení. Pochybení krajského soudu, které by mělo v projednávané věci vliv na zákonnost rozhodnutí soudu o věci samé, však Nejvyšší správní soud neshledal. Naopak krajský soud postupoval zcela v intencích ust. § 74 odst. 1 věta třetí s. ř. s.

Jak již bylo uvedeno, krajským soudem nebyla skutečně žalovanému zaslána „soudem nevyžádaná“ replika žalobce. Po obsahové stránce však šlo toliko o pouhou „polemiku žalobce s tvrzeními žalovaného“ ve vztahu k obsahu a relevanci podané správní žaloby. Nešlo tedy o případ, kdy by ze strany soudu nebyla některému z účastníků řízení zaslána žaloba, popřípadě vyjádření k žalobě, jak výslovně předpokládá ust. § 74 odst. 1 s. ř. s. Naopak v tomto směru krajský soud dostal zcela svým povinnostem. Že se v dané věci (nezaslání repliky) nemůže jednat o vadu v řízení (nesprávný postup krajského soudu) nevyplývá jen z poukazovaného ust. § 74 s. ř. s., ale také z rozdílné povahy správního soudnictví oproti civilnímu řízení. Správní soudnictví je založeno na striktní dispoziční a

koncentrační zásadě. Postačí proto, je-li žalovanému správním soudem dána k vyjádření toliko žaloba. Jen skrze včas uplatněné žalobní body lze totiž posuzovat zákonnost rozhodnutí žalovaného. V zásadě mu tedy již není třeba dávat na vědomí další vyjádření (repliku) žalobce. Pokud by měl krajský soud postupovat tak, jak předestírá žalovaný (stěžovatel), jednalo by se ze strany správního soudu o přepjatý formalismus. Takový postup by ve svém důsledku nevedl k ničemu jinému, nežli k cyklickému zasílání vzájemných stanovisek a názorů účastníků řízení prostřednictvím správního soudu.

Nejvyšší správní soud proto neshledal, že by krajský soud postupem, kdy nezaslal žalovanému stěžovateli na vědomí repliku žalobce, zasáhl do rovného postavení účastníků řízení (§ 36 odst. 1 s. ř. s.). Stejně tak krajský soud neupřel žalovanému právo řádně obhájit zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, neboť právě toto právo je podstatou oprávnění žalovaného ve správním soudnictví (nikoliv právo vyjádřit se a efektivně se bránit replikou žalobce).

Rozsudek krajského soudu není nezákonný, ani pokud dospěl k závěru, že rozhodnutí odvolacího správního orgánu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pro nesrozumitelnost, a že není dostatečně odůvodněno.

Jak již tento správní soud uvedl, k nepřezkoumatelnosti jak správních, tak i soudních rozhodnutí, je soud rozhodující ve správním soudnictví povinen přihlížet z úřední povinnosti. Je tomu tak proto, že pokud by přezkoumal nepřezkoumatelné rozhodnutí odvolacího správního orgánu nebo nepřezkoumatelné rozhodnutí správního soudu, nutně by zatížil stejnou nepřezkoumatelností i své vlastní rozhodnutí. Toto nelze připustit. Z uvedeného je proto zřejmé, že otázka přezkoumatelnosti posuzovaných rozhodnutí (ať již správních či soudních) musí nutně předcházet posouzení věci samé. Rozhodující správní soud není přitom limitován dispoziční zásadou (srov. § 75 odst. 2, či § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

Otázkou přezkoumatelnosti správních rozhodnutí se správní soudy opakovaně zabývaly již dříve v konkrétní judikatuře. Bylo tomu tak např. již v rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 22. 7. 1994, č. j. 7 A 521/93 - 28, který vyslovil právní názor, že: *„Před soudem nemůže obstát dodatečné zdůvodnění napadeného rozhodnutí provedené v rámci vyjádření k žalobě, protože nebyl-li řádným procesním postupem v řízení před orgánem prvního stupně zjištěn úplně skutečný stav věci, nelze pak skutečnosti zjištěné před orgánem druhého stupně hodnotit jako účelové a nevěrohodné, neboť jejich absence v řízení v prvním stupni byla nebo mohla být způsobena vadou tohoto řízení“*. Otázkou přezkoumatelnosti správního rozhodnutí se obsáhle zabýval i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, jež byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1566/2008, vyslovil právní názor, že: *„Rozsah provedeného přezkumu musí nalézt odraz v písemném odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu (§ 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Důvod nepřezkoumatelnosti rozhodnutí odvolacího orgánu posuzujícího více oddělitelných skutkových nebo právních otázek může být [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] dán i toliko ve vztahu k některým z nich. Ostatní oddělitelné skutkové nebo právní otázky krajský soud přezkoumá vždy, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci“*. Na tento judikát navázal Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008 - 71, dostupném na www.nssoud.cz, v němž vyslovil, že: *„Nevyoparádali-li se správní orgán v souladu s § 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodnutí o odvolání se všemi odvolacími*

námitkami, zatíží tím své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Tuto vadu nelze zhojit vyvrácením odvolacích námitek ve vyjádření k žalobě, příp. v kasační stížnosti“. Také Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 30. 12. 2005, č. j. 11 Ca 207/2005 - 23, vyslovil názor, že: „Správní orgán je povinen již v odůvodnění svého rozhodnutí uvést, o jaké zjištěné okolnosti se v tomto rozhodnutí opíral a jak k nim dospěl; nepostačuje tedy, vysvětlí-li svůj postup až následně (ve vyjádření k žalobě proti danému rozhodnutí). Takové rozhodnutí správního orgánu je pak nepřezkoumatelné“.

Nejvyšší správní soud obecně konstatuje, že má-li být správní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný a jak uvažil o pro věc zásadních skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené skutečnosti musí nalézt svůj odraz především v odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění tohoto rozhodnutí lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní orgán vyšel a jak o něm uvažil. Odůvodnění správního rozhodnutí předurčuje i možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Nedostojí-li tedy správní rozhodnutí vytčeným principům, je třeba na takové rozhodnutí pohlížet jako na nepřezkoumatelné.

Odvolací správní orgán byl proto povinen objasnit ve svém správním aktu rozhodující skutkové okolnosti projednávané věci, vymezit právní rámec, v jehož mezích byl skutkový stav posuzován, a po té se řádně se vypořádat s odvolacími námitkami.

Shora uvedené zásady platí tím spíše, že rozhodnutí odvolacího správního orgánu mělo být založeno na výkladu termínu „bydliště“ žalobce, který však oba správní orgány při svém rozhodování blíže nevyložily. Správní orgány navíc v napadených rozhodnutích nepředložily přesvědčivé relevantní skutečnosti a důkazy, z nichž dovozují, že bydlištěm žalobce v roce 2010 (pro účely určení jeho daňové rezidentury) byla právě Česká republika a nikoliv Dánské království, či v úvahu přicházející Austrálie nebo Polsko.

Krajský soud především zjistil, že správní orgány při svém rozhodování v podstatě nevyložily přezkoumatelným způsobem obsah sporného pojmu „bydliště“, obsaženého v ust. § 2 odst. 2 a 4 zákona o daních z příjmů, resp. místa, kde má poplatník stálý byt. Tomuto závěru správního soudu nelze ničeho vytknout.

Odvolací správní orgán ve svém rozhodnutí uvedl, že pojem bydliště nelze automaticky ztotožňovat s místem trvalého pobytu, tj. adresou pobytu občana v České republice, nebo s vlastnictvím určité nemovitosti. Šlo o pouhé indicie, které by mohly svědčit tomu, že určitá osoba (zde žalobce) má úmysl trvale se v České republice zdržovat. Na druhé straně však z rozhodnutí odvolacího správního orgánu vyplývá, že tento správní orgán opíral svůj názor o bydlišti žalobce v České republice výlučně o administrativní evidenci žalobcova trvalého pobytu v této republice před rokem 2006 včetně. Je tomu tak proto, že výlučně od této okolnosti dovozoval, že po celou dobu, kdy žalobce pobýval v zahraničí (od roku 2006 do roku 2011), zůstaly zachovány jeho osobní vazby k České republice. Třeba proto přisvědčit krajskému soudu, že si odvolací správní orgán ve svém rozhodnutí i protiřečí, což má za následek nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí pro nesrozumitelnost.

Rozhodnutí správního orgánu II. stupně je však nepřezkoumatelné též pro nedostatek důvodů. Je tomu tak proto, že bez jakéhokoli bližšího skutkového zkoumání a právního hodnocení ponechalo zcela stranou konstatované skutečnosti (str. 3 předposlední odstavec, str. 7 odst. 7, 8 napadeného rozhodnutí), a to: studium žalobce v zahraničí a jeho délku; studium žalobce navazující na trvalé zaměstnání v Dánsku a Austrálii a dobu jeho trvání; osobní a rodinný život žalobce v zahraničí, mimo jiné i okolnost uzavření manželství s osobou polské národnosti, tedy okolnosti, kde ve skutečnosti (nikoliv jen administrativně - dle adresy předchozího trvalého pobytu) žalobce skutečně vedl osobní a rodinný život, než si koupil byt a usídlil se v roce 2011 v České republice. Vyslovený názor správních orgánů o tom, že byl žalobce v roce 2010 daňovým rezidentem České republiky (§ 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů), opírající se výlučně o adresu trvalého pobytu žalobce na adrese bydliště jeho rodičů z roku 2006, je tak nejen nepřezkoumatelný, ale přinejmenším předčasý.

Stěžovatel se mýlí, dovozuje - li, že krajský soud je povinen posuzovat zákonnost napadeného rozhodnutí skrze obsah správního spisu. Předmětem soudního přezkoumávání není „správní spis“, ale správní rozhodnutí napadené žalobou. Nejsou - li tedy závěry odvolacího správního orgánu obsaženy v žalobou napadeném rozhodnutí, ale vyplývají jen ze správního spisu, je správní rozhodnutí zatíženo nepřezkoumatelností a krajský soud jej musí zrušit. Nezjišťovaly - li však správní orgány vůbec rozhodné okolnosti (např. zda žalobce nebyl daňovým rezidentem Dánska), které tak v důsledku vadného postupu nejsou podloženy relevantními důkazy, je jejich rozhodnutí založeno na nedostatečných skutkových zjištěních.

Nejvyšší správní soud proto nemohl přisvědčit tvrzení stěžovatele, že si krajský soud učinil nesprávný úsudek o obsahu napadeného rozhodnutí a správního spisu. Za predestinovaného skutkového stavu věci bude v dalším řízení na žalovaném správním orgánu, aby sám uvážil, zda je poukazované sdělení dánské daňové správy o tom, že žalobce neměl být daňovým rezidentem Dánska pro jeho rozhodování předběžnou otázkou nebo pouhou indicií, důkazem a jakou má případně důkazní hodnotou. Žalovaný správní orgán by měl ve svém rozhodnutí uvést i přezkoumatelnou úvahu o tom, zda je vůbec důkazem či relevantní skutečností nyní stěžovatelem v kasační stížnosti uváděné „tvrzení žalobce v daňovém přiznání za rok 2010“, v němž měl deklarovat, že je „daňovým rezidentem České republiky“, které následně žalobce svými vyjádřeními popřel nebo zda jde toliko o „tvrzení“ žalobce, které by mělo být jinými důkazy „vyvráceno nebo potvrzeno“ (již z povahy věci se proto nemůže jednat o důkaz). Obdobně nemohou bez dalšího obstát ani nyní poukazované a v napadeném rozhodnutí žalovaného nehodnocené sdělení o místech pobytu žalobce v roce 2010, či „stěžovatelem dovozované skutečnosti“ - důkazy - výpisy z banky, doložené správci daně žalobcem (příloha č. 3 spisu správce daně) dne 23. 11. 2011. Z těchto výpisů z účtu lze bez dalšího dovozovat i zcela opačné závěry, že tyto výpisy stěžovatelovu daňovému rezidentství v České republice ve skutečnosti nesvědčí, neboť ve zbylých výpisech z účtu datovaných zřejmě před odchodem žalobce z Dánska do Austrálie a po jeho návratu zpět do Dánska byla uvedena žalobcova adresa pobytu v Dánsku. Jaká okolnost vedla žalobce k provedení poukazovaných změn, se však ani správce daně ani žalovaný nijak nezabývali. Zcela bez právního významu je naopak úvaha stěžovatele, že žalobcův výklad nelze přijmout, neboť by to mohlo mít za následek, že příjem žalobce, kterého dosáhl z činností vykonávané mimo území Dánska (tj. v Austrálii) nebude vůbec zdaněn, což nemůže být v žádném případě smyslem a účelem dotčených smluv o zamezení dvojího zdanění.

Krajský soud v napadeném rozsudku nepochybil ani svým konstatováním, že v projednávané věci nebylo relevantní hodnotit žalobcův návrat do České republiky v roce 2011 (v listopadu) ve vztahu k jeho smýšlení o místě pobytu žalobce v roce 2010. Je tomu tak proto, že nastala skutečnost - usídlení rodiny žalobce v listopadu roku 2011 - v České republice (téměř rok po uplynutí zdaňovacího období, za kterou byla žalobci doměřena daň), není relevantní okolností, resp. důkazem o tom, zda byl, či nebyl žalobce v roce 2010 daňovým rezidentem České republiky. Jak v tomto směru přílehavě uvedl krajský soud, měly se správní orgány spíše zabývat otázkou úmyslu žalobce zdržovat se v roce 2010 v České republice, Dánsku nebo dokonce v Polsku, popřípadě v období, které rozhodnému zdaňovacímu období předcházelo. Úvahy žalovaného správního orgánu proto jsou za předestřenému stavu předčasné.

Stěžovatel se mýlí i v tom, že je nezákonný výrok II. rozsudku krajského soudu o přiznání náhrady nákladů řízení žalobci za jeden úkon - repliku žalobce ze dne 20. 3. 2013 k vyjádření žalovaného k podané žalobě v částce 3.100 Kč a k němu se vztahující náhradu hotových výdajů v částce 300 Kč. Jak již bylo uvedeno shora, z obsahu soudního spisu jednoznačně vyplývá, že uvedený úkon byl v řízení zástupcem žalobce, kterým je advokát, skutečně učiněn. Na uvedeném ničeho nemění ani okolnost, že s tímto úkonem žalobce nebyl žalovaný obeznámen. Krajský soud proto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ust. § 11 odst. 3 a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů, přiznal žalobci náhradu nákladů řízení i za tento úkon žalobce - repliku žalobce ze dne 20. 3. 2013, a k tomu se vztahující náhradu hotových výdajů.

Nejvyšší správní soud se již nezabýval domnělým nesprávným právním názorem krajského soudu, že žalobce nebyl v roce 2010 daňovým rezidentem České republiky. Je tomu tak proto, že by takový závěr kasačního soudu byl s ohledem na skutkový stav této věci přinejmenším předčasný.

Ze všech uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud opodstatněně zrušil žalobou napadené rozhodnutí odvolacího správního orgánu pro nepřezkoumatelnost [§ 78 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 76 odst. písm. a) s. ř. s.], a věc vrátil Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud proto zamítl pro nedůvodnost kasační stížnost žalovaného směřující proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 23. 9. 2014, č. j. 30 Af 47/2012 - 117, (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Učinil tak postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ust. § 120 s. ř. s. Žalovaný se svou kasační stížností úspěch neměl a proto je povinen zaplatit procesně úspěšnému žalobci, zastoupenému na základě plné moci advokátem, na náhradě nákladů řízení částku 4.114 Kč. Náklady spočívají v odměně advokáta za jeden úkon právní služby v hodnotě 3.100 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] a v náhradě hotových výdajů 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Protože je advokát plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok o částku odpovídající této dani, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle

zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a která činí 714 Kč. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4. 114 Kč k rukám zástupce žalobce JUDr. Tomáše Macha, advokáta.

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

V Brně dne 22. ledna 2015

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu