

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **J. K.,** zast. JUDr. Radkem Foralem, advokátem se sídlem Masarykovo nám. 220, Napajedla, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem Brno, nám. Svobody 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2010, č. j. 8503/10-1102-702407, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2012, č. j. 29 Af 106/2010 - 34, ve znění opravného usnesení ze dne 29. 2. 2012, č. j. 29 Af 106/2010 - 43,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti výše specifikovanému rozhodnutí žalovaného. Žalovaný tímto rozhodnutím zamítl stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 22. 11. 2006, č. j. 24849/06/303918/3596, jímž byl podle § 55b odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád z r. 1992“) změněn platební výměr ze dne 23. 5. 2005, č. j. 120778/05, tak, že daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 činí 86 132 Kč.

V dané věci stěžovatel nepodal daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 a neučinil tak ani k výzvě správce daně. Ten vycházel z § 44 odst. 1 daňového řádu z r. 1992 - tedy z předpokladu, že daňový subjekt vykázal dnem 23. 5. 2005 daňovou povinnost v nulové výši. Na základě výsledků daňové kontroly pak správce daně vydal dne 17. 6. 2005 dodatečný platební výměr, jímž vyměřil daň ve výši 86 132 Kč; v odvolacím řízení však žalovaný tento platební výměr zrušil pro procesní pochybení. Následně žalovaný rozhodnutím ze dne 31. 7. 2006, č. j. 98678/06/FŘ 110-0107, podle § 55b odst. 1 a 4 daňového řádu z r. 1992 nařídil správci daně přezkoumání konkludentního vyměření daně (ze dne 23. 5. 2005). Rozhodnutím Finančního úřadu Zlín ze dne 22. 11. 2006, č. j. 24849/06/303918/3596, byl platební výměr ze dne 23. 5. 2005 změněn tak, že vyměřená částka 0 Kč byla změněna na částku 86 132 Kč. Rozhodnutí bylo odůvodněno zjištěním, že daňový subjekt v roce 2002 podnikal v České republice a obdržel na základě vystavených faktur za provedené práce částku 430 856 Kč; přitom se mělo jednat o práce prováděné v provozu společnosti Podhořan Lukov, a. s. Žalovaný podané odvolání nejprve zamítl rozhodnutím ze dne 27. 11. 2007, č. j. 19646/07-1102-702407; toto rozhodnutí však bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 27. 10. 2009, č. j. 29 Ca 34/2008 - 39, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud zde zaujal právní názor, že je třeba skutkově ukotvit závěr o existenci stálé provozovny žalobce. Žalovaný novým odvolacím rozhodnutím ze dne 16. 6. 2010, č. j. 8504/10-1102-702407, podané odvolání opět zamítl. V rozhodnutí zejména vyslovil, že daňový subjekt prováděl svářečské práce na dokončení rozpracovaných dílců pro kontejnery a jejich kompletaci, a tudíž na něho nelze vztáhnout čl. 5 odst. 3 Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění, publ. pod č. 257/1993 Sb., účinné v době od 1. 7. 1993 do 14. 7. 2003, (dále jen „SZDZ“), o podmínkách vzniku stálé provozovny u montážních a instalačních prací; přitom vycházel i z komentáře ke vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění.

V žalobě stěžovatel zejména namítal, že žalovaný nesprávně zjistil a zhodnotil povahu prováděných prací a skutečnost, že u montážních prací může stálá provozovna vzniknout jen v případě, že práce trvají déle než 12 měsíců. Vytýkal žalovanému, že v tom nedodržel závazný právní názor vyslovený krajským soudem v předchozím zrušujícím rozsudku. Současně také namítl prekluzi práva na vyměření daně, neboť rozhodnutí finančního úřadu bylo vydáno dne 22. 11. 2006, odvolací rozhodnutí bylo zrušeno a nové bylo vydáno až dne 16. 6. 2010. Stalo se tak po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty a platební výměr měl být zrušen a řízení zastaveno.

Krajský soud se v rozsudku napadeném touto kasační stížností ztotožnil se závěry žalovaného o vzniku podmínek pro zdanění stěžovatelova příjmu v rozhodném období. Označil za prokázané, že stěžovatel měl na území České republiky stálou provozovnu, přičemž nepřicházelo v úvahu posouzení podle čl. 5 odst. 3 SZDZ. Krajský soud označil nové rozhodnutí žalovaného za respektující závazný právní názor, jímž byl vázán na základě jeho předchozího zrušujícího rozhodnutí. K námitce prekluze konstatoval existenci úkonu přerušujícího běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu z r. 1992 – daňovou kontrolu zahájenou dne 1. 3. 2005. Tříletá lhůta tak měla skončit ke dni 31. 12. 2008. První rozhodnutí žalovaného, vydané dne 27. 10. 2007, bylo napadeno žalobou dne 7. 2. 2008; soudní řízení lhůtu podle § 41 s. ř. s. stavilo do 1. 12. 2009, kdy

nabylo právní moci rozhodnutí soudu o této žalobě. Pokud žalovaný znovu rozhodl dne 16. 6. 2010 a rozhodnutí bylo doručeno 24. 6. 2010, stalo se tak v dosud otevřené lhůtě.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dál jen „s. ř. s."). Nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky spatřuje v nesprávné aplikaci a interpretaci čl. 5 odst. 3 SZDZ. Práce, které stěžovatel prováděl, měly přímou vazbu na zhotovení montáže uceleného celku; konkrétně se jednalo o svářečské práce na dokončení plošin a lyžin pro kontejnery, tedy pro jejich kompletaci, pro dokončení výrobku. Tuto činnost je třeba chápat jako činnost montáže uceleného celku, byť následně určeného k prodeji. Dále stěžovatel nesouhlasí s tím, že mu na území České republiky vznikla stálá provozovna. Nezbytným znakem stálé provozovny je existence trvalého zařízení pro podnikání, které zahrnuje jakékoliv provozovny, zařízení nebo technické vybavení používané k podnikatelské činnosti, přičemž není rozhodující vlastnictví provozovny. Stěžovatel ovšem na území České republiky neměl žádné vlastní technické zařízení a fakticky byl pouze ubytován na ubytovně. Svářečské práce a kompletaci prováděl zařízením, které nebylo jeho vlastnictvím. Stěžovatel měl živnostenský list a vystavoval faktury za celé zdaňovací období roku 2002, což neznamená, že zde pobýval více než šest měsíců. Pobýval zde po určitou část roku, v součtu však dobu šesti měsíců nepřesahující.

Stěžovatel rovněž napadá postup žalovaného, který po zrušení prvního odvolacího rozhodnutí rozsudkem krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení měl zrušit rozhodnutí správce daně a nikoliv sám rozhodnout. Tento názor opírá o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, podle něhož vydá-li správce daně nové rozhodnutí po zrušení původního platebního výměru, jedná se o rozhodnutí nezákonné. Tuto nezákonnost spočívající v rozhodnutí žalovaného namítá. Žalovaný také rozhodl o daňové povinnosti za rok 2002, aniž přitom vzal v úvahu náklady, které stěžovateli vznikly v souvislosti s těmito příjmy.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatel je zastoupen advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná.

Nejsou však přípustné všechny v ní uplatněné námitky. Stěžovatel totiž mj. namítá, že žalovaný neměl po zrušení svého předchozího odvolacího rozhodnutí soudem o věci sám rozhodnout, ale že měl věc vrátit k dalšímu řízení finančnímu úřadu. K tomu poukazuje na právní větu IV. výroku usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75 (publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS) a současně uvádí, že tímto námitku nezákonnosti vznáší. Bez výslovného upozornění tak činí i u další námitky, a to námitky nezákonnosti spočívající v nezohlednění výdajů spojených s příjmy, které byly předmětem zdanění. Uplatněním námitky nezákonnosti správního rozhodnutí však je třeba rozumět její uvedení v žalobě, či v jejím doplnění v rámci žalobní lhůty. Podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí žaloba obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce

napadené výroky za nezákonné nebo nicotné. V mezích takto žalobou vytýčených bodů pak soud podle § 75 odst. 2 s. ř. s. napadené rozhodnutí zkoumá. Je tedy vyloučeno, aby námitka nezákonnosti správního rozhodnutí byla účinně uplatněna až v kasační stížnosti, jde-li o námitku, která mohla být uplatněna již v žalobě. Kasační námitka uplatňující důvody, které nebyly uplatněny v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak stěžovatel mohl učinit, je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná. Obě zmíněné námitky se týkají postupu správce daně v řízení, na němž měl stěžovatel aktivní účast, a v obou případech mají původ ve skutečnostech, které byly stěžovateli dostatečně zřejmé. Nejedná se ani o námitky, které by zakládaly povinnost soudu zkoumat je nad rámec žalobních bodů; to stěžovatel ani netvrdí. Pokud stěžovatel tyto námitky neučinil součástí žaloby, nemůže krajskému soudu vytýkat, že jejich pohledem napadené správní rozhodnutí nehodnotil.

Důvodnost zbývající části kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Zde je třeba připomenout, že krajský soud o věci rozhodoval opakovaně poté, kdy předchozí rozhodnutí žalovaného zrušil. Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. je správní orgán v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku. V rozsudku ze dne 27. 10. 2009, č. j. 29 Ca 34/2008 - 39, vyslovil, že se žalovaný naprosto nedostatečně vypořádal s námitkou žalobce, že práce jím v České republice vykonávané spadají pod pojem „montáž“ či „instalační projekt“ a s podmínkami čl. 5 odst. 3 SZDZ, tj. dobou trvání stále provozovny, pokud šlo o tyto práce.

Žalovaný v novém rozhodnutí tuto odvolací námitku obsáhle vypořádal se závěrem, že se nejednalo o práce podřaditelné danému ustanovení. K tomu je ze správního spisu zřejmé, že se stěžovatel k charakteru prací v průběhu daňového řízení opakovaně vyjadřoval, a to vždy tak, že se jednalo o svářečské práce, že nebyl na území České republiky více než 183 dnů ročně, a že pracoval na živnostenský list pro objednatele Podhoran Lukov, kde však neměl žádnou provozovnu a pobýval tam pouze přechodně na ubytovně. Správce daně v průběhu řízení opatřil smlouvy o dílo uzavřené mezi stěžovatelem a firmou Podhoran Lukov, a. s., dne 17. 5. 2002 a dne 2. 9. 2002; spis obsahuje i kopie faktur z období od ledna do prosince 2002. Vytýkal-li krajský soud v prvém rozsudku žalovanému nedostatečné vypořádání s danou odvolací námitkou, pak je třeba konstatovat, že tuto vadu žalovaný v dalším rozhodnutí odstranil.

Ve vztahu ke kasačním námitkám je třeba předeslat, že není podstatná stěžovatelova argumentace o počtu dní strávených na území České republiky. Žalovaný totiž stěžovatele neoznačil za poplatníka podle § 2 odst. 2, 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), pro kterého je doba pobytu rozhodná. Vycházel z ustanovení odst. 3 téhož ustanovení, podle něhož 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 zákona o daních z příjmů považují příjmy z činnosti vykonávané prostřednictvím stálé provozovny.

Podstatné tak je, zda se na stěžovatele vztahuje mezinárodní smlouva a zda jeho příjmy pocházejí z činnosti stálé provozovny. Podle čl. 5 odst. 1 SZDZ 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 a převzatý krajským soudem lze odkázat jako na správný; provozovna nemusí být zařízením ve vlastnictví podnikatele, může být součástí výrobních prostor jiného subjektu. Je to správce daně, kdo činí závěr o tom, že je někdo poplatníkem daně z příjmů; v daném případě tento závěr měl oporu ve skutkových zjištěních. Skutečnosti, které byly při hodnocení těchto podmínek výchozí, stěžovatel 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.

Stěžovatel ovšem dále tvrdí, že jeho činnost vykonávaná na území České republiky byla činností montážní či instalační, u níž ustanovení čl. 5 odst. 3 SZDZ předpokládá pro naplnění pojmu „stálá provozovna“ dobu trvání přesahující 12 měsíců. Citované ustanovení ovšem skutečně směřuje výslovně k určitým budovaným celkům - ke staveništím, montážím a instalačním projektům. Tyto projekty nemusí být spojeny se zařízeními, jež lze jinak za stálou provozovnu považovat, a naplnění pojmu „stálá provozovna“, jako předpokladu zdanění, je odvozováno z doby provádění těchto prací. Jedná se o hledisko, které je rozhodné pro zdanění v té které zemi pouze pro určitý charakter prací. V případě stěžovatele se však jednalo o svářečské práce na kompletaci jednotlivých výrobků jiného subjektu určených k prodeji; to lze z podkladů žalovaného považovat za prokázané. Stěžovatel svařoval díly (plošiny a lyžiny) kontejnerů, což nelze považovat ani za stavební činnost, ani za montáže, ani za instalační projekt.

Krajský soud proto nepochybil, pokud akceptoval závěry žalovaného o nemožnosti postupu podle čl. 5 odst. 3 SZDZ, přičemž je třeba rovněž konstatovat, že žalovaný v druhém rozhodnutí dostál závaznému právnímu názoru vyslovenému v předchozím rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

Stěžovatel podle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. nemá právo na náhradu nákladů řízení; úspěšnému žalovanému náhrada nákladů nebyla přiznána, neboť mu v tomto kasačním řízení žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 29. května 2012

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu