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 nám. Svobody 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2010, č. j. 8504/10-1102-702407, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2011, č. j. 29 Af 107/2010 - 29,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2011, č. j. 29 Af 107/2010 - 29, **se zrušuje a** věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

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.

V dané věci stěžovatel nepodal daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 a neučinil tak ani k výzvě správce daně. Ten vycházel z § 44 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád z r. 1992“) - tedy z předpokladu, že daňový subjekt vykázal dnem 23. 5. 2005 daňovou povinnost ve výši nula. Na základě výsledků daňové kontroly pak správce daně vydal dne 17. 6. 2005 dodatečný platební výměr, jímž vyměřil daň ve výši 108 308 Kč; v odvolacím řízení však žalovaný tento platební výměr zrušil pro procesní pochybení. Následně žalovaný rozhodnutím ze dne 31. 7. 2006, č. j. 9869/06/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. 248488/06/303918/3596 byl platební výměr ze dne 23. 5. 2005 změněn tak, že vyměřená částka 0 Kč byla změněna na částku 108 308 Kč. Rozhodnutí bylo odůvodněno zjištěním, že daňový subjekt v roce 2003 podnikal v České republice a obdržel na základě vystavených

faktur za provedené práce částku 500 170 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. 19648/07-1102-702407; toto rozhodnutí však bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 19. 11. 2009, č. j. 29 Ca 38/2008 - 32, 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 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 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 vydáno až dne 16. 6. 2010. Stalo se tak tedy po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty a platební výměr měl být podle jeho názoru zrušen a řízení zastaveno.

Krajský soud v rozsudku napadeném touto kasační stížností konstatoval obsah žaloby, a to včetně žalobní námitky prekluze (str. 5, závěr 1. odstavce). Hmotněprávní posouzení věci žalovaným označil za správné a dostatečně podložené skutkovými zjištěními. K žalobní námitce prekluze se nijak nevyjádřil.

Stěžovatel v kasační stížnosti v prvé řadě namítá, že nebyl správně posouzen charakter jím prováděných prací a v důsledku toho ani vznik provozovny. Krajský soud se také vůbec nevypořádal s žalobní námitkou prekluze práva vyměřit daň. Stěžovatel považuje podmínky prekluze za splněné. Dále poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, z něhož plyne, že vydá-li správce daně nové rozhodnutí po zrušení původního platebního výměru, jedná se o rozhodnutí nezákonné. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a vrátit věc tomuto soudu k dalšímu řízení.

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 jí uplatněné námitky. Stěžovatel totiž namítá, že krajský soud nepřihlédl ke skutečnosti, že platební výměr byl vydán znovu poté, kdy byl předchozí platební výměr zrušen. Kasační námitka je nepřípustná, uplatňuje-li důvody, které nebyly uplatněny v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak stěžovatel mohl učinit (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). V daném případě vznesení této námitky v žalobě stěžovateli nic nebránilo, neboť šlo o skutečnost zjevnou v celém správním řízení. Poukazuje-li stěžovatel na právní větu IV. 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), je třeba mu připomenout její závěr, že nezákonnost takového rozhodnutí musí být v řízení před soudem (tj. v žalobě) namítána. Pokud tak stěžovatel v žalobě

neučinil, nemůže krajskému soudu účinně vytýkat, že se s touto skutečností nevypořádal; stejně tak je vyloučeno, aby tuto nepřípustnou kasační námitku věcně posuzoval Nejvyšší správní soud.

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, aniž to výslovně v kasační stížnosti uvedl, namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a nepřezkoumatelnost rozsudku podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Předně je třeba zabývat se námitkou, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné, neboť jen u rozhodnutí přezkoumatelného lze zpravidla vážit důvodnost konkrétních kasačních námitek. V daném případě navíc námitka nepřezkoumatelnosti spočívá v nevypořádání námitky prekluze – byla-li by ta důvodná, posouzení dalších žalobních námitek by již nepřicházelo v úvahu a rozhodnutí žalovaného by bylo třeba zrušit již z tohoto důvodu. O tom, že námitka prekluze byla součástí žaloby, a že ji krajský soud nijak nevypořádal, není v daném případě žádná pochybnost.

Nevypořádání žalobních bodů přitom je důvodem nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, jak již vyslovil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod. č. 689/2005 Sb. NSS.

Nejvyšší správní soud v daném případě vážil skutečnost, že k prekluzi přihlíží soud vždy z moci úřední a vypořádáním žalobních námitek se zabývá jen za situace, že ji neshledá. Pokud tedy krajský soud o žalobě pojednal věcně, bylo by možno dospět k závěru, že prekluzi neshledal. K takovému závěru však lze dospět pouze tam, kde je námitka prekluze výslovně vznesena až v kasační stížnosti. Tak se vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 02. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 – 95: " *(p)okud stěžovatel rozhojní důvody pro vyslovení prekluze vyměřit daň teprve v kasační stížnosti, je nutno mít za to, že se s těmito nově uplatněnými důvody vypořádal krajský soud mlčky, přičemž nebyl povinen se s ohledem na nedostatek žalobní námitky jimi zaobírat výslovně. Nejvyšší správní soud v takovém případě zváží, zda jsou kasační námitky v tomto bodě důvodné. Teprve pokud by důvodné byly, bylo by třeba prohlásit rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný, neboť se krajský soud v odůvodnění rozsudku nevyslovil k otázce prekluze práva doměřit daň, byť tak byl povinen učinit [§ 109 odst. 4 ve spojení s § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].*"

V daném případě je však situace jiná. Stěžovatel v žalobě námitku prekluze uplatnil a opřel ji o určité časové aspekty vydaných a zrušovaných rozhodnutí. V takovém případě musí rozsudek o námitce výslovně pojednat, a to posouzením důvodnosti uplatněných tvrzení. Jen takový rozsudek lze považovat za přesvědčivý. Nejvyšší správní soud tuto úvahu krajského soudu není oprávněn nahradit úvahou vlastní (k tomu srovnej nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1534/08). Navíc by tak ani nemohl učinit pro neznalost skutečností pro posouzení rozhodných, neboť do prekluzivní lhůty zasahuje doba soudního přezkumu k předchozí žalobě (§ 41 s. ř. s.). Z tohoto důvodu také nepřichází v úvahu možnost rozhodnutí podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.

Krajský soud nevypořádáním označené žalobní námitky zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností, a to v rozsahu bránícím věcnému přezkoumání ostatních kasačních námitek. Byl tak naplněn kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V tomto dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným (§ 110 odst. 4 s. ř. s).

V novém rozhodnutí o věci krajský soud rozhodne znovu i o náhradě nákladů řízení včetně nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 110 odst. 3 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 23. května 2012

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu