



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **Ing. P. Z.**, zastoupeného JUDr. Josefem Daniszem, advokátem se sídlem Jagellonská 1, Praha 3, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2006, č. j. 5 Ca 88/2003 – 43,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2006, č. j. 5 Ca 88/2003 – 43, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem ze dne ze dne 30. 1. 2006, č. j. 5 Ca 88/2003 - 43, zamítl Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2003, č. j. FŘ-5229/1/99. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 2. 2002, č. j. 78740/02/005931/0460, kterým bylo částečně vyhověno odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru č. j. 246809/98/005517/5782 ze dne 2. 2. 1999 na daň z příjmů obyvatelstva za rok 1992.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl výše uvedený rozsudek včas kasační stížností.

Rozsudek městského soudu dle názoru stěžovatele trpí nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelností spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí.

Stěžovatel uvádí, že daňová povinnost na dani z příjmů obyvatelstva stěžovatele za rok 1992 byla dodatečně vyměřena pro neuznání daňových výdajů ve výši 120 086 Kč za pořízení reklamních telefonních karet (pouze s dvaceti impulsy), jejichž cílem bylo propagovat podnikatelský záměr stěžovatele právě telefonní karty produkovat. Podle odvolacího rozhodnutí žalovaného nebylo možno uznat uvedený výdaj jako daňově uznatelný ze dvou důvodů - jednak že karty nemohly propagovat podnikatelskou činnost stěžovatele, neboť ten podle živnostenského listu v daném oboru nebyl oprávněn podnikat, a jednak proto, že karty tak, jak byly vyhotoveny, nepropagují zamýšlenou podnikatelskou činnost poplatníka přímo. První z důvodů neuznání výdaje následně ve vyjádření k žalobě žalovaného samo bagatelizovalo, když bylo v žalobě prokázáno, že finanční ředitelství při argumentaci pracovalo s nesprávným živnostenským listem poplatníka.

Soud dal po popisu vývoje řízení a obsahu daňového a soudního spisu a po citaci § 9 odst. 2 písm. b) zákona č. 389/1990 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva (dále jen „zákon o DPO“) v napadeném rozhodnutí za pravdu žalovanému s tím, že stěžovatel nedostal požadavku výše uvedeného ustanovení zákona o DPO v tom, že předmětné telefonní karty nepropagují podnikatelskou činnost poplatníka přímo a vynaložený výdaj tedy není výdajem na dosažení a zajištění příjmů. Přitom městský soud potvrdil, že v rozhodnutí o odvolání použitá argumentace živnostenským listem vydaným poplatníkovi až po skončení příslušného zdaňovacího období a nikoliv živnostenským oprávněním platným v době uplatnění sporného nákladu byla chybná, avšak podle soudu toto pochybení nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť ani v jednom z živnostenských oprávnění nemá žalobce uvedenu činnost zaměřenou na produkci telefonních karet. Současně soud konstatoval, že předmětem řízení nebylo prokázání a doložení sporného výdaje, neboť tento výdaj jako takový odvolací orgán nezpochybil.

Rozhodnutí soudu je dle stěžovatele nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů rozhodnutí, neboť z žalobních bodů, které polemizovaly s názorem odvolacího rozhodnutí žalovaného, že telefonní karty nepropagují podnikatelský záměr poplatníka dostatečně přímo, zmiňuje soud v pasáži odůvodňující rozhodnutí soudu ve věci (na str. 4) pouze bod jediný a ostatní důvody pomíjí.

Z bodů žaloby soud v odůvodnění zmiňuje pouze tvrzení uvedené v žalobě, že „z údaje obsaženého na telefonních kartách v podobě „Z. P. T. X P. K.* C. * T.“ lze dovodit, že u pana K. lze na daném telefonním čísle získat podrobné informace (konzultaci) ohledně podnikatelského záměru firmy Z. z P. týkajícího se telefonních karet“. Žaloba však obsahovala podstatně širší zdůvodnění názoru stěžovatele, že telefonní karty jeho podnikatelskou činnost propagovaly dostatečně přímo nato, aby byla naplněna litera a smysl zákona. Stěžovatel uvádí v rozsudku nezhodnocené důvody:

a) kartami propagovaný předmět podnikání žalobce, resp. jeho podnikatelský záměr, je v textu na telefonních kartách sice nečesky, ale dostatečně srozumitelně uveden slovem „T.“,

b) podnikatelský záměr zosobňovaly i samotné rozdávané reklamní telefonní karty, ze kterých (vzhledem k tomu, že obsahují jen malé množství telefonních impulsů, využitelných právě

tak k zavolání si na v kartě uvedené telefonní číslo pro další informace) bylo zřejmé, že jde o tuto formu propagace; to bylo zdůrazněno rovněž způsobem distribuce osobním předáním,

c) podle „Rozhodnutí o registraci“, představujícího živnostenské oprávnění stěžovatele, je obchodním názvem podnikatele slovo „Z.“. Tento obchodní název je na reklamních kartách uveden. Daňový subjekt tedy možná nevyhověl současné představě o uvádění obchodního jména, zahrnujícího i vlastní jméno a příjmení podnikatele, vycházel však z tehdejšího rozhodnutí příslušného orgánu a tehdejší podnikatelské legislativy (§ 8 odst. 1 písm. d/ zákona č. 105/1990 Sb.),

d) vazba na firmu „Z.“ byla zajištěna rovněž uvedením telefonního čísla na pracovníka stěžovatele, na kterém bylo možno obdržet podrobné informace jak o stěžovateli, tak i o propagovaném podnikatelském záměru,

e) tato vazba byla opět zajištěna i způsobem distribuce, kdy karty byly zpravidla stěžovatelem a jeho spolupracovníky rozdávány cílové skupině zájemců s patřičnou doprovodnou informací.

Tyto důvody soud v odůvodnění svého rozhodnutí nezmiňuje a tedy se s nimi ani nijak nevypořádává.

U bodu žaloby, který soud vzal při rozhodování v úvahu, tedy u tvrzení žalobce, že „z celé informace „Z.“, „P.“, T. X“ „P. K.* C. * T.“ lze tedy velmi dobře dovodit, že „u pana K. lze na daném telefonním čísle získat podrobné informace (konzultaci) ohledně podnikatelského záměru firmy Z. z P. týkajícího se telefonních karet“. Soud v napadeném rozsudku uvedl pouze svůj závěr, že z uvedeného textu naopak „...lze dovodit, že telefonní karty nepropagovaly přímo podnikatelskou činnost žalobce.“ Soud neuvádí žádnou argumentaci, jak k tomuto závěru dospěl. Uvedený text totiž obsahuje jak obchodní název podnikatele, tak předmět jeho zamýšlené podnikatelské činnosti, který je reklamní kartou propagován, a k tomu další doplňující údaje.

Napadené rozhodnutí je dle stěžovatele zřejmě nezákonné rovněž pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Jestliže se soud ztotožnil s odvolacím rozhodnutím žalovaného v tom, že telefonní karty nedostatečně přímo propagují podnikatelskou činnost poplatníka navzdory údajům, které karta obsahuje, pak musí mít soud zřejmě zato, že reklamní předmět měl dle daňové právní úpravy platné v roce 1992 obsahovat nejen uvedení obchodního názvu podnikatele podle tehdejších předpisů, ale i další údaje (zřejmě jméno a příjmení, možná adresu sídla, příp. i jiné). A dále předmět podnikání, resp. podnikatelský záměr na reklamním předmětu zřejmě musel být uveden výslovně a podrobně - k propagaci záměru zajistit výrobu a distribuovat telefonní karty nestačilo uvést „telefonní karty“ (telecartes), ale bylo třeba uvést „zajištění výroby plastového těla karty, nakoupení čipu, zajištění kompletace karty a zajištění distribuce a prodeje výsledného výrobku“ nebo nějakou jinou variantu zjednodušujícího popisu této podnikatelské činnosti, při které poplatník karty sám nevyrábí.

Tento názor soudu je nesprávný, vycházející z nepřipustně extenzivního výkladu ust. § 9 zákona o DPO. Požaduje-li ust. § 9 odst. 2 písm. b) zákona o DPO, aby reklamní předmět přímo propagoval podnikatelskou činnost poplatníka, je tento text třeba vykládat tak, že z reklamního předmětu a okolností jeho prezentace, resp. distribuce musí být dovoditelné, který produkt kterého daňového subjektu je předmětem reklamy. Podrobný popis však

zákonem požadován není - a u moha zcela běžných reklamních předmětů by zřejmě nebyl ani technicky proveditelný, a nebo, tak jako u posuzovaných telefonních karet, by popisnost byla na úkor potřeby i na první pohled zaujmout, která je vlastní všem reklamním předmětům.

Doslovnost výkladu sporného ustanovení zákona o DPO, použitého zřejmě v rozsudku soudem, neodpovídá běžnému stavu právního vědomí podnikatelů před 14ti lety, kdy byl předmětný výdaj uplatněn, ale neodpovídá ani aktuálním výkladovým trendům, požadujícím namísto doslovnosti hledání smyslu vykládaného ustanovení. Smyslem ust. § 9 zákona o DPO je zamezit zneužití výhody poskytované poplatníkům v podobě daňové uznatelnosti určitých výdajů. V posuzovaném případě by však ani velmi podrobný a přesný popis daňového subjektu a jeho podnikatelského záměru nijak významně nezvýšil jeho státem požadovanou užitnou hodnotu jako reklamního předmětu ani jinak nezměnil charakter daného reklamního předmětu a výdaje s ním spojeného; pouze by se zhoršila grafická podoba karet.

Z vyjádření soudu v odůvodnění rozhodnutí, že argumentace žalovaného v odvolacím rozhodnutí živnostenským listem v posuzovaném období ještě neexistujícím namísto podnikatelským oprávněním platným „nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť ani v jednom z živnostenských oprávnění nemá žalobce uvedenu činnost zaměřenou na produkci telefonních karet“, není zřejmé, zda má soud zato, že ani podle v posuzovaném zdaňovacím období roku 1992 platného dokumentu neměl stěžovatel podnikatelské oprávnění k zamýšlené činnosti v oblasti zajištění výroby a distribuce telefonních karet nebo zda k naplnění požadavků ust. § 9 zákona o DPO soud požaduje, aby karta jako reklamní předmět obsahovala přesný přepis textu podnikatelského oprávnění, ve kterém by byl takto konkrétní předmět podnikatelské činnosti uveden.

Činnost uvedená jako předmět podnikání stěžovatele v „Rozhodnutí o registraci“, vydaném Obvodním úřadem v Praze 5 - útwarem pro soukromé podnikání dne 9. 1. 1991 podle zákona o soukromém podnikání občanů - zprostředkovatelská, organizační a obchodní činnost přesně odpovídá činnosti spočívající v zajištění výroby plastického těla karty, nakoupení čipu, zajištění kompletace karty a zajištění distribuce a prodeje výsledného výrobku, tedy podnikatelskému záměru stěžovatele. Stěžovatel tedy v roce 1992 příslušné živnostenské oprávnění měl.

Požadavek na detailní uvedení každé dílčí podnikatelské činnosti v podnikatelském oprávnění (a na jeho následný přepis na reklamní předmět) neodpovídá ani stávající literě živnostenských předpisů, tím méně literě a praxi v roce 1992, kdy právním podkladem pro podnikání byly zcela běžně velmi obecně vymezené obory podnikání. Jestliže tedy poplatník reklamním předmětem propagoval dílčí, užší podnikatelský záměr, než jak byl předmět jeho podnikatelské činnosti uveden v oprávnění k podnikání, nemělo by to být na závadu reklamnímu charakteru daného předmětu ani daňové uznatelnosti výdaje na něj.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Z předloženého spisového materiálu vyplynulo, že správce daně v červnu 1996 zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu mimo jiné na daň z příjmů obyvatelstva za zdaňovací období 1992. V předmětném zdaňovacím období zaúčtoval stěžovatel v peněžním deníku pod č. 29a částku 120 086 Kč. Ve zprávě o kontrole ze dne 9. 4. 1998 správce daně uvedl, že k této

částce chybí účetní doklad a proto tuto částku vyloučil z daňově uznatelných nákladů. Ve vyjádření k výsledkům kontroly stěžovatel dne 27. 5. 1998 stěžovatel uvedl, že se jedná o fakturu v plné výši 128 086 Kč za výrobu reklamních telefonních karet, která je zapsána v knize došlých faktur pod č. 17 VS 99040599. Uhrazena byla ze soukromého účtu stěžovatele. Správce daně na základě výsledků kontroly vydal dne 2. 2. 1999 dodatečný platební výměr č. j. 24809/98/005517/5782, kterým stěžovateli dodatečně vyměřil daň z příjmů obyvatelstva ve výši 82 340 Kč. Proti tomuto podal stěžovatel odvolání. Z důvodů procesních chyb, které měly vliv na průběh řízení vrátil odvolací orgán spisový materiál správci daně k doplnění odvolacího řízení. Výsledkem doplněného řízení byla zpráva o daňové kontrole projednaná dne 7. 11. 2001. V této konstatoval správce daně, že z přeložených důkazů bylo zjištěno, že telefonní karty obsahovaly pouze obchodní jméno stěžovatele, nikoliv předmět jeho činnosti. Bylo tak porušeno ustanovení § 9 odst. 2 písm. b) zákona o dani z příjmů obyvatelstva. O odvolání stěžovatele proti výše uvedenému dodatečnému platebnímu výměru správce daně dle ustanovení § 49 odst. 1 daňového řádu rozhodl (rozhodnutí č. j. 78740/02/005931/0460 ze dne 25. 2. 2002) tak, že mu částečně vyhověl a doměřenou částku snížil na 19 945 Kč. Proti tomuto rozhodnutí se stěžovatel odvolal dne 19. 3. 2002. Odvolání stěžovatele bylo žalovaným žalobou napadeným rozhodnutím zamítnuto. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí dospěl k závěru, že předmětný výdaj stěžovatele nelze uznat, neboť na telefonních kartách bylo uvedeno pouze neúplné obchodní jméno stěžovatele – Z. P., když na živnostenském listu je zapsáno obchodní jméno „Ing. P. Z. – Z.“ a dále na kartách není vymezen předmět činnosti stěžovatele tak, jak to vyžaduje § 9 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů obyvatelstva. K předmětu činnosti odkázal na předmět živnosti uvedený na živnostenském listě ze dne vydaném dne 18. 1. 1993. Proti rozhodnutí o zamítnutí odvolání podal stěžovatel žalobu, kterou městský soud kasační stížností napadeným rozsudkem zamítl, když došel k závěru, že žaloba není důvodná.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a došel k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V kasační stížnosti stěžovatel výslovně uplatňuje kasační důvody ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

K tomu je nutno uvést, že Nejvyšší správní soud se musel nejprve zabývat namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, jelikož již z povahy věci je zřejmé, že pokud by tomuto stížnostnímu důvodu přisvědčil, bylo by nutno tento rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení, neboť toliko přezkoumatelné rozhodnutí je způsobilé k posouzení z hlediska případného naplnění některého z dalších taxativně zakotvených důvodů kasační stížnosti.

Dle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Nepřezkoumatelnost stěžovatel spatřuje v nedostatečném odůvodnění důvodů rozhodnutí, neboť z žalobních bodů, které polemizovaly s názorem odvolacího rozhodnutí žalovaného, že telefonní karty nepropagují podnikatelský záměr poplatníka dostatečně přímo, zmiňuje městský soud v pasáži odůvodňující rozhodnutí soudu ve věci (na str. 4) pouze bod jediný a to, že „z údaje obsaženého na telefonních kartách v podobě „Z. P. T. X P. K.* C. * T.“ lze dovodit, že u pana K. lze na daném telefonním čísle získat podrobné informace (konzultaci) ohledně podnikatelského záměru firmy Z. z P. týkajícího se

telefonních karet“. Žaloba však obsahovala podstatně širší zdůvodnění názoru stěžovatele, že telefonní karty jeho podnikatelskou činnost propagovaly dostatečně přímo nato, aby byla naplněna litera a smysl zákona. Tyto městský soud zcela pominul.

Námítku stěžovatele přezkoumal Nejvyšší správní soud dle níže uvedených ustanovení.

Dle ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k žalobní námitce také jeho zákonnost, není-li jím sám vázán a neumožňuje-li tento zákon žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví.

Dle Nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 7. 2003, sp. zn. IV. ÚS 40/03 „postup správního soudu, který nepřezkoumá rozhodnutí správního orgánu v celém rozsahu uplatněných žalobních námitek, odporuje zásadám spravedlivého procesu.“ Obdobně judikoval Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. II. 242/02, když dovedl, že ze zásad spravedlivého procesu mimo jiné vyplývá povinnost obecných soudu svá rozhodnutí odůvodnit, reagovat na uplatněné námítky a vysvětlit jejich případné odmítnutí.

Těmito zásadami se městský soud v projednávané věci neřídil a v projednávané věci tak lze souhlasit se stěžovatelem, že žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumal městský soud v rozsahu všech uplatněných žalobních námitek.

Žalobní námítky stěžovatele směřovaly vůči dvěma rozhodovacím důvodům žalovaného, pro které tento neuznal výdaj stěžovatele na reklamu ve výši 120 086 Kč. Prvním z nich bylo uvedení neúplného obchodního jména a druhým neuvedení předmětu činnosti stěžovatele. Městský soud, jak je patrné z odůvodnění napadeného rozsudku, se zabýval pouze jedním z důvodů, a to, zda telefonní karty přímo propagují podnikatelskou činnost stěžovatele.

Zcela opomenuty zůstaly ze strany městského námítky stěžovatele brojící proti závěru žalovaného o nedostatečném označení stěžovatele. Stěžovatel v žalobě konkrétně namítal, že podle „Rozhodnutí o registraci“, představujícího živnostenské oprávnění stěžovatele, je obchodním názvem podnikatele slovo „Z.“. Tento obchodní název je na reklamních kartách uveden. Daňový subjekt tedy možná nevyhověl současné představě o uvádění obchodního jména, zahrnujícího i vlastní jméno a příjmení podnikatele, vycházel však z tehdejšího rozhodnutí příslušného orgánu a tehdejší podnikatelské legislativy (§ 8 odst. 1 písm. d/ zákona č. 105/1990 Sb.).

Obdobně v rozsudku absentuje ta část odůvodnění, ve které by se městský soud vypořádal s tvrzeními stěžovatele, že předmět podnikání žalobce, resp. jeho podnikatelský záměr, je v textu na telefonních kartách sice nečesky, ale dostatečně srozumitelně uveden slovem „Telecartes“, že podnikatelský záměr zosobňovaly i samotné rozdávané reklamní telefonní karty, ze kterých bylo zřejmé, že jde o tuto formu propagace. Stěžovatel v žalobě zdůrazňuje, že neměl v úmyslu karty sám vyrábět, což tvrdil již v daňovém řízení, nýbrž produkci těchto karet zprostředkovat, což odpovídá jeho předmětu podnikání tak, jak je zapsán v rozhodnutí o registraci ze dne 9. 1. 1991 – zprostředkovatelská, organizační a obchodní činnost.

Městský soud dále opomenul posoudit vypovídací schopnost reklamních karet s ohledem na stěžovatelem tvrzenou distribuci formou osobního předání, kdy dle stěžovatele byly karty zpravidla samotným stěžovatelem a jeho spolupracovníky rozdávány cílové skupině zájemců s patřičnou doprovodnou informací.

Nejvyšší správní soud tak dochází k závěru, že výše vytýkané vady způsobují nepřezkoumatelnost rozhodnutí městského soudu spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a proto postupem dle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

V novém rozhodnutí je městský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem. Městský soud přezkoumá rozhodnutí žalovaného v rozsahu všech uplatněných žalobních námitek a posoudí vliv v žalobě vytýkaných procesních pochybení na zákonnost přezkoumávaného rozhodnutí.

V novém rozhodnutí rozhodne městský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 31. května 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu