



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové, v právní věci žalobce: **SPORT SERVICE, spol. s r. o.**, se sídlem Špičák 182, Železná Ruda, zastoupený Mgr. Ing. Ladislavou Jindřichovou, advokátkou se sídlem Komenského 4, Klatovy, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Háčkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 14. 12. 2007, č. j. 57 Ca 152/2006 - 60,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 14. 12. 2007, č. j. 57 Ca 152/2006 - 60, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

Finanční úřad v Klatovech dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 7. 2005, č. j. 64729/05/133910/2351, žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 123 380 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 10. 2006, č. j. 2787/06-1200/400609, zamítl.

Žalobce napadl toto rozhodnutí žalovaného žalobou ke Krajskému soudu v Plzni, ve které rozporoval – obdobně jako předtím v odvolání – zvýšení základu daně o částku 52 948,60 Kč, jež odpovídala příslušné části připadající na rok 2003 z celkové hodnoty 31 celosezónních přenosných jízdenek na vleky, které v prosinci 2003 vydal žalobce jakožto provozovatel lyžařského areálu. Žalobce setrval na svém tvrzení z daňového řízení, že tyto jízdenky byly vydány pro potřeby učitelům jím provozované lyžařské školy (tj. pro vnitřní potřebu žalobce), nebyly tedy vydány třetí osobě (a nebyla tudíž za ně přijata žádná úhrada) a dne 23. 12. 2003 byly skartovány, o čemž dle žalobce svědčí skartační protokol uvedeného data.

Žalobce považoval za zásadní právě to, že dle jeho tvrzení byly předmětné celosezónní jízdenky dne 23. 12. 2003 skartovány, neboť z toho vyplývá, že jízdenky musely být až do svého zániku v dispozici žalobce, a tudíž nemohly být vydány třetí osobě. Důkaz o skartaci jízdenek je dle žalobce zároveň důkazem o tom, že 31ks celosezónních jízdenek bylo vydáno pro vnitřní potřebu žalobce bez zdanitelného příjmu. Žalobce v této souvislosti namítal, že neakceptováním skartačního protokolu vybočil správce daně z mezí zákona, neboť požadoval po žalobci splnění takových náležitostí skartačního protokolu, které žádný zákon nestanoví. Stejně tak žalobce namítal, že nepřipojení skartovaných jízdenek ke skartovacímu protokolu bez dalšího neznámá, že skartace neproběhla; tuto skutečnost lze totiž prokázat i jinými důkazními prostředky, např. výpovědí svědků, jak učinil žalobce.

Krajský soud žalobu rozsudkem ze dne 14. 12. 2007, č. j. 57 Ca 152/2006 - 60, zamítl, přičemž své rozhodnutí odůvodnil následujícím způsobem. Žalovaný podle § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru a svůj výrok opřel o dva skutkové závěry. Jednak o skutkový závěr, že žalobce neprokázal, že byly předmětné jízdenky vydány pro instruktory lyžařské školy, jednak, že neprokázal, že předmětné jízdenky skartoval. Právní závěr, který žalovaný na základě takto učiněných skutkových zjištění učinil, zněl, že nebylo prokázáno, že žalobce důvodně poskytl na předmětné jízdenky slevu ve výši 100%. Krajský soud v této souvislosti zdůraznil, že pro tento *právní závěr* je důležitý *skutkový závěr*, že žalobce neprokázal vydání předmětných jízdenek pro účely lyžařské školy. Z toho krajský soud vyvodil, že otázka, zda žalobce předmětné jízdenky skartoval, nebo neskartoval, není pro závěr, zda byl či nebyl oprávněn poskytnout na předmětné jízdenky slevu 100%, okolností právně významnou.

Žalobce tedy podle krajského soudu měl v soudním řízení v souladu s § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tvrdit skutkové a právní důvody ve vztahu k závěru obou správních orgánů, že nebylo prokázáno, že poskytl na předmětné jízdenky slevu ve výši 100% důvodně. Žalobní námitky však směřují vůči dokazování, zda byla, či nebyla prokázána skartace předmětných jízdenek. Žalobní námitky se tak podle krajského soudu mýjí s hlavním rozhodovacím důvodem, pro který žalovaný odvolání zamítl, tedy, že nebylo prokázáno, že žalobce důvodně poskytl na předmětné jízdenky slevu ve výši 100%. Krajský soud na základě výše uvedených skutečností dospěl k závěru, že žalobou je napadán jiný skutkový závěr žalovaného, než který poskytoval oporu výroku rozhodnutí žalovaného, a proto žaloba nemohla být úspěšná.

Ohledně dodatečně uplatněné procesní námitky žalobce krajský soud konstatoval, že se touto námitkou nemůže zabývat, neboť žalobce tuto námitku neuplatnil ve lhůtě pro podání žaloby. Tato námitka byla poprvé vznesena až při jednání soudu dne 12. 12. 2007, přičemž namítané vady nebyly vadami, ke kterým by byl soud ve smyslu § 76 odst. 2 s. ř. s. povinen přihlídnout z úřední povinnosti i bez výslovné námitky.

II.

Shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž poukazoval na důvody dle § 103 odst. 1 písm. b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel za prvé nesouhlasí se závěry krajského soudu o tom, že žalobní námitky se mýjí s hlavním rozhodovacím důvodem. Z kontextu postupu a rozhodnutí správního orgánu je zřejmé, že správním orgánem (v závěru správního rozhodnutí) použitá formulace „*nebyla prokázána oprávněnost uplatnění 100% slevy*“, kterou napadené rozhodnutí deklaruje jako hlavní

rozhodovací důvod, je formulací jinak vyjadřující a shrnující předchozí formulaci rozhodovacího důvodu „*nebylo prokázáno, že jakým účelům byly celosezónní jízdenky používány a že tyto jízdenky byly skutečně stornovány a nemohly být dále používány*“ (viz str. 3 správního rozhodnutí, stejně tak str. 2 stanoviska žalovaného k obsahu žaloby: „*v tomto případě je opravdu zásadní zjištění, zda žalobce prokázal, že předmětné celosezónní jízdenky byly skutečně vydány za účelem použití v lyžařské škole a následně skartovány*“). Stěžovatel je toho názoru, že ať již se jedná o vydání jízdenek pro potřeby lyžařské školy stěžovatele nebo o jejich skartaci, z hlediska zákona o daních z příjmů mají tyto skutečnosti stejný důsledek. Obě jsou samostatným dokladem toho, že z příslušné činnosti, tj. z vydání předmětných celosezónních jízdenek, neměl daňový subjekt žádný příjem (výnos).

Za druhé, stěžovatel nesouhlasí se závěry krajského soudu o nepřijatelnosti námitek proti protokolům o výsleších svědků jakožto zákonným důkazům. Stěžovatel tvrdí, že již do žaloby zařadil žalobní bod, z něhož je jednoznačně patrný důvod, pro který považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné, a sice nesprávně vedené dokazování. Pokud pak při ústním jednání rozporoval přípustnost protokolů o výsleších svědků jako důkazních prostředků, nerozšiřoval tím žalobu o další žalobní body, jak nesprávně uvádí napadené rozhodnutí krajského soudu, ale pouze konkretizoval již žalobou uplatněný žalobní důvod, že nesouhlasí s tím, jak správní orgán vedl dokazování.

Za třetí, stěžovatel uplatňuje celou řadu dílčích námitek, které se vztahují k důkazům prováděným v daňovém řízení a k jejich hodnocení ze strany žalovaného. Stěžovatel je přesvědčen o tom, že důkazní břemeno unesl, neboť účel vydání celosezónních jízdenek byl prokázán jeho vyjádřeními, listinami a svědky, kteří jednoznačně popsali, že jízdenky byly označeny vždy textem LŠ a předány pracovníkům lyžařské školy, a prokázána byla též následná skartace.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 8. 4. 2008 navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost odmítl podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť stěžovatel uplatňuje v kasační stížnosti námitky, které neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl. Dále se žalovaný (pro případ, že kasační stížnost nebude odmítnuta) podrobně věnuje určení okamžiku poskytnutí služby a neprokázání skartace 31 ks celosezónních jízdenek.

III.

Posouzení podmínek řízení a právní hodnocení věci

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal následně napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a shledal kasační stížnost důvodnou.

III. a)

Skartace celosezónních jízdenek

Jako první je nutné posoudit námitku, podle níž krajský soud pochybil, když dospěl k závěru, že žalobní námitky stěžovatele brojící proti neuznání skartace celosezónních jízdenek se mýjí s hlavním rozhodovacím důvodem, pro který žalovaný odvolání stěžovatele zamítl, tj. že stěžovatel neprokázal, že důvodně poskytl na předmětné jízdenky slevu ve výši 100%. Právě

z tohoto důvodu totiž krajský soud těmto žalobním námitkám nepřisvědčil, aniž by se zabýval meritem věci.

Nejvyšší správní soud se s krajským soudem v tomto bodě neztotožňuje. Již ze samotné žaloby jednoznačně plyne, že otázka skartace 31 ks celosezónních jízdenek a otázka, z jakého důvodu byly vystaveny a zda z jejich vystavení skutečně neplynul žádný zdanitelný příjem stěžovatele, spolu úzce souvisí. Nelze tak dospět k závěru, že se žalobní námitky v žalobě týkají *pouze* skartace jízdenek, a nikoliv také těchto souvisejících otázek, které jsou stěžejní pro meritum sporu.

Stěžovatel konkrétně v žalobě namítal, že „*ve věci je zásadní a určující zjištění, že předmětné celosezónní jízdanky byly skartovány, neboť z toho jednoznačně vyplývá, že pokud byly jízdanky žalobcem dne 23. 12. 2003 skartovány, musely být až do zániku v jeho dispozici, a tudíž nemohlo jít tedy o poskytnutí služby a ve smyslu zákona o zdanitelný příjem, poněvadž podstata poskytnutí služby vyžaduje, že jde o plnění třetí osobě. Jinými slovy, důkaz o skartaci jízdenek je zároveň důkazem o tom, že 31 ks předmětných celosezónních přenosných jízdenek na vlek bylo vydáno (vytištěno) pro vnitřní potřebu žalobce bez zdanitelného příjmu*“ (důraz doplněn).

Provázanost obou skutkových závěrů, tj. skutkového závěru, podle něhož stěžovatel neprokázal, že byly předmětné jízdanky vydány pro instruktory jeho lyžařské školy, a skutkového závěru, podle něhož stěžovatel neprokázal, že předmětné jízdanky skartoval, vyplývá ostatně i z rozhodnutí žalovaného. Žalovaný totiž dovedl závěr, že stěžovatel neprokázal vydání celosezónních jízdenek pro svou vlastní potřebu *právě na základě toho, že zpochybňoval, že tyto jízdanky byly skutečně skartovány (pokud by totiž byly vydány již dne 15. 12. 2003 (25ks), dne 14. 12. 2003 (4ks) a dne 19. 12. 2003 (2ks) běžným zákazníkům stěžovatele a byl tak za ně inkasován zdanitelný příjem, jak předpokládal žalovaný, jen stěžuje se mohly následně dostat zpět do dispozice stěžovatele a být dne 23. 12. 2003 skartovány).*

Krajský soud tudíž pochybil, když uměle rozdělil skutková zjištění na dva samostatné skutkové závěry a navíc stěžovatelovu žalobu vyložil (opět uměle) natolik úzce, že podle něj směřovala toliko proti skutkovému závěru, který nebyl podle krajského soudu podstatný pro právní závěr žalovaného.

Žalobu stěžovatele je tudíž nutno vykládat tak, že směřuje jak proti celkovému skutkovému závěru žalovaného, podle něhož stěžovatel neprokázal, že byly předmětné jízdanky vydány zdarma pro instruktory lyžařské školy stěžovatele, *tak proti* dílčímu skutkovému závěru, z něhož žalovaný své celkové skutkové hodnocení dovozoval, totiž, že stěžovatel neprokázal, že předmětné jízdanky skartoval.

Lze tedy uzavřít, že uvedený stížný bod směřující k tomu, že se krajský soud předmětnými žalobními námitkami stěžovatele nezabýval, ač tak učinit měl, a jeho rozhodnutí je tudíž v tomto ohledu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, je opodstatněný. Z toho plyne, že krajský soud bude muset v dalším řízení tyto žalobní námitky meritorně posoudit.

III. b)

Námitka vad řízení před správními orgány

Pokud jde o druhou kasační námitku, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem.

Spornou otázkou je, zda procesní námitka stěžovatele byla uplatněna v řízení před krajským soudem včas, či nikoliv. Stěžovatel konkrétně namítá, že pracovníkům stěžovatele nebylo dáno poučení o možnosti vznášet námitky proti protokolům o výslechu svědků, neboť takové poučení nebylo v protokolech zachyceno, a proto tyto protokoly nelze považovat za zákonné důkazy.

Podle § 71 odst. 2 s. ř. s. žalobce může „rozšířit žalobu ... o další žalobní body ... jen ve lhůtě pro podání žaloby“. Lhůta pro podání žaloby je stanovena v § 72 odst. 1 s. ř. s., podle něhož „žalobu lze podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou“.

Žalobou napadené rozhodnutí bylo stěžovateli doručeno dne 19. 10. 2006 a žaloba byla podána dne 7. 11. 2006. Do uplynutí lhůty stanovené v § 72 odst. 1 s. ř. s. stěžovatel žádné další podání ke krajskému soudu neučinil. Rozhodné tedy je, zda předmětná procesní námitka byla obsažena v žalobě; pokud ne, tato procesní námitka byla podána opožděně.

Stěžovatel tvrdí, že do žaloby zařadil žalobní bod, z něhož je jednoznačně patrný důvod, pro který považuje napadené rozhodnutí za nezákonné, a sice nesprávně vedené dokazování. Pokud pak při ústním jednání rozporoval přípustnost protokolů o výsleších svědků jako důkazních prostředků, nerozšiřoval tím podle něj žalobu o další žalobní body, ale pouze konkretizoval již žalobou uplatněný žalobní důvod.

Krajský soud byl opačného názoru, a proto dospěl k závěru, že se touto procesní námitkou nemůže zabývat, neboť stěžovatel tuto námitku neuplatnil ve lhůtě pro podání žaloby, ač tak učinit mohl.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu. V žalobě není jediná zmínka o protokolech o výsleších svědků. Stejně tak není v žalobě uplatněna ani námitka směřující proti nesprávně vedenému dokazování. Je zde pouze zcela obecně po rekapitulaci skutkových závěrů žalovaného konstatováno, že „žalobce s takto vedeným dokazováním nesouhlasí, a proto se touto žalobou domáhá, aby dokazování provedl a ve věci rozhodl nezávislý a nestranný soud“. Celá žaloba se jinak týká pouze otázky důvodů pro vydání předmětných celosezónních jízdenek a skartace těchto jízdenek. Zdejší soud v této souvislosti připomíná, že v souladu s § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ze žalobních bodů „musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné“. Z textu žaloby však ani při nejlepší vůli výše uvedenou procesní námitku stěžovatele vyvodit nelze.

Tuto kasační námitku Nejvyšší správní soud tudíž shledává nedůvodnou.

III. c)

Námitky týkající se skutkových závěrů žalovaného

Třetím okruhem námitek, jež by bylo možné v rozsahu, v jakém byly uplatněny již v žalobě, podřadit pod § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat, a to s ohledem na již konstatovanou nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů, neboť krajský soud se přezkoumáním skutkových závěrů žalovaného týkajících se skartace jízdenek a z toho vyplývajících skutečnostmi nezabýval, ač se zabývat měl. Krajský soud se tedy bude těmito okolnostem věnovat v dalším řízení, samozřejmě ovšem pouze v rozsahu uplatněných žalobních bodů, neboť ty kasační námitky, které stěžovatel včas neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl, jsou dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné a nemohou být tedy posuzovány kasačním soudem v rámci řízení o kasační stížnosti, ani následně

v dalším řízení před krajským soudem, pokud je jeho předchozí rozhodnutí na základě dané kasační stížnosti zrušeno.

IV.
Shrnutí

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost z celkového hlediska důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Plzni vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Plzni v novém rozhodnutí (§ 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 16. dubna 2009

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.,
předsedkyně senátu