

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce **R. M.**, zastoupeného Mgr. Petrem Horákem, advokátem se sídlem Praha 10, Na Spojce 11, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni** se sídlem Plzeň, Hálkova 14, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 14. 12. 2004, č. j. 30 Ca 91/2003 - 60,

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 domáhal zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Plzni, kterým byly zamítnuty jeho žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 4. 2003, č. j. 10111/130/2002, č. j. 3626/130/2003, č. j. 3627/130/2003, č. j. 3628/130/2003, č. j. 3629/130/2003, č. j. 3630/130/2003,

č. j. 3631/130/2003, č. j. 3632/130/2003, č. j. 3633/130/2003, č. j. 3634/130/2003, ve věci dodatečně stanovené daně z přidané hodnoty za III. a IV. čtvrtletí roku 1998 a roky 1999 a 2000, podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Rozhodnutím žalovaného č. j. 10111/130/2002 bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Mariánských Lázních ze dne 27. 6. 2002, č. j. 29030/02/125970/0143 a dodatečně stanovená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 1998 ve výši 245 006 Kč byla snížena na částku 137 099 Kč. Rozhodnutím žalovaného č. j. 3626/130/2003 bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Mariánských Lázních ze dne 27. 6. 2002, č. j. 29032/02/125970/0143 a dodatečně stanovená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 1998 ve výši 222 238 Kč byla snížena na částku 120 799 Kč. Rozhodnutím žalovaného č. j. 3627/130/2003 bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Mariánských Lázních ze dne 27. 6. 2002, č. j. 29033/02/125970/0143 a dodatečně stanovená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí roku 1999 ve výši 89 631 Kč byla snížena na částku 59 040 Kč. Rozhodnutím žalovaného č. j. 3628/130/2003 bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Mariánských Lázních ze dne 27. 6. 2002, č. j. 29029/02/125970/0143 a dodatečně stanovená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období II. čtvrtletí roku 1999 ve výši 200 610 Kč byla snížena na částku 30 620 Kč. Rozhodnutím žalovaného č .j. 3629/130/2003 bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Mariánských Lázních ze dne 27. 6. 2002, č. j. 29034/02/125970/0143 a dodatečně stanovená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 1999 ve výši 180 987 Kč byla snížena na částku 44 935 Kč. Rozhodnutím žalovaného č. j. 3630/130/2003 bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Mariánských Lázních ze dne 27. 6. 2002, č. j. 29035/02/125970/0143 a dodatečně stanovená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 1999 ve výši 123 267 Kč byla snížena na částku 52 058 Kč. Rozhodnutím žalovaného č. j. 3631/130/2003 bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Mariánských Lázních ze dne 27. 6. 2002, č. j. 29036/02/125970/0143 a dodatečně stanovená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí roku 2000 ve výši 87 531 Kč byla snížena na částku 8 708 Kč. Rozhodnutím žalovaného č. j. 3632/130/2003 bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Mariánských Lázních ze dne 27. 6. 2002, č. j. 29037/02/125970/0143 a dodatečně stanovená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období II. čtvrtletí roku 2000 ve výši 90 301 Kč byla snížena na částku 4 392 Kč. Rozhodnutím žalovaného č. j. 3633/130/2003 bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Mariánských Lázních ze dne 27. 6. 2002, č. j. 29038/02/125970/0143 a dodatečně stanovená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 2000 ve výši 62 079 Kč byla snížena na částku 26 983 Kč. Rozhodnutím žalovaného č. j. 3634/130/2003 bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Mariánských Lázních ze dne 27. 6. 2002, č. j. 29039/02/125970/0143, kterým byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2000 ve výši 59 859 Kč. Krajský soud neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. Zejména uvedl, že žalovaný postupoval v souladu se zákonem, posoudil-li činnosti vykonávané stěžovatelem na základě předmětných smluv o dílo jako poskytování reklamních služeb.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že uplatňuje důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a vady řízení před správním orgánem. Konkrétně pak namítá, že žalovaný správní orgán a potažmo i krajský soud pochybily, když na základě předložených smluv o dílo posoudily činnost stěžovatele jako poskytování reklamních služeb. Ze soudního spisu je navíc zřejmé, že byly posuzovány pouze 4 smlouvy uzavřené stěžovatelem s jedním objednatelem, ačkoli stěžovatel v dotčených obdobích uzavřel více než 300 smluv. V těchto smlouvách pak je jako předmět plnění uveden mj. i závazný odběr určitého počtu map, jejichž zpracování je předmětem smlouvy o dílo;

sjednaná cena za dílo pak odpovídá ceně za odběr map. Z těchto (ostatních) smluv je zřejmé, že obsahem smluv o dílo není poskytování reklamních služeb, ale dodání určitého počtu map. Podle zákona č. 588/1992 Sb. a podle celního sazebníku podléhá výroba a prodej map snížené 5 % sazbě daně z přidané hodnoty. Podle stěžovatele předali správce daně a žalovaný k soudnímu řízení patrně pouze ty smlouvy o dílo, které svědčily jejich důkaznímu hodnocení. Ty ostatní, které svědčily spíše stěžovateli, pak do soudního spisu nedodali a ani je nijak nehodnotili. Podle stěžovatele tak došlo k porušení § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, neboť hodnotil-li správní orgán pouze 4 z více jak 300 smluv, nehodnotil všechny důkazy jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti a postupoval v rozporu s uvedeným ustanovením.V důsledku toho soud posoudil právní otázku povahy činnosti stěžovatele vůči objednatelům částečně nesprávně, neboť své závěry vztáhl i na smlouvy, které k dispozici neměl, a které mají odlišný předmět plnění. Stěžovatel rovněž doložil kopii smlouvy o dílo č. M-BR/00/98 ze dne 14. 12. 1998 včetně průvodního dopisu, objednávky, daňového dokladu a tří dodacích listů. Vzhledem k uvedenému navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na to, že stěžovatel námitku týkající se hodnocení pouze 4 z více než 300 uzavřených smluv neuplatnil ani během správního řízení (v odvolání) ani v podané žalobě. V žalobách, které stěžovatel podal, totiž odkazoval namátkově na smlouvu č. M-SMP/00/2000 (smlouva o podílu na 2. vydání a začlenění do informační a obrazové části panoramatické mapy Prahy) a na další dvě smlouvy (č. M-BR/00/2000 a č. M-ČB/01/98). Rovněž v podaných žalobách stěžovatel výslovně uvedl, „že předmětné smlouvy o dílo mají totožný obsah, takže budou posuzovány stejným způsobem.“ Z hlediska úplnosti daňového řízení pak podle žalovaného není podstatné, aby do spisu byly zařazeny kopie veškerých smluv o dílo, když jejich obsah je totožný a takto byl i hodnocen v daňovém řízení. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel v kasační stížností výslovně uvádí, že uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Konkrétně ale brojí proti postupu žalovaného, který nepřezkoumal veškeré smlouvy o dílo uzavřené stěžovatelem v rozhodném období a porušil tak § 2 odst. 3 zákona o správě a poplatků a rovněž tyto smlouvy nepředložil krajskému soudu. Jedná se tak o tvrzené vady řízení před správním orgánem, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí - tedy důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Námitka nesprávného posouzení právního názoru soudem v předchozím řízení podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je vymezena pouze ke smlouvám, které nebyly hodnoceny, tedy právě k neúplným podkladům pro rozhodnutí. Správnost právního názoru ve vztahu ke smlouvám, které byly výslovně předmětem posouzení žalovaného a soudu, stěžovatel nezpochybňuje. Podle názoru Nejvyššího správního soudu lze z kasační stížnosti také vyčíst stěžovatelův nesouhlas s postupem krajského soudu, který si měl ostatní smlouvy o dílo od žalovaného vyžádat a při posuzování daného případu je zohlednit – tedy důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Předně se musel Nejvyšší správní soud zabývat tím, zda je kasační stížnost ve všech svých částech přípustná a tudíž projednatelná. Žalovaný totiž její projednatelnost zpochybnil ve svém vyjádření, když uvedl, že námitku týkající se hodnocení pouze 4 z více než 300

uzavřených smluv o dílo, stěžovatel poprvé uplatnil až v řízení o kasační stížnosti. Pokud by tomu tak bylo, byla by kasační stížnost v této části nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Ze soudního spisu k tomu vyplynulo, že v podaných žalobách proti výše uvedeným rozhodnutím žalovaného, které jsou obsahově shodné (s výjimkou žaloby původně vedené pod sp. zn. 30 Ca 98/2003 směřující proti rozhodnutí žalovaného č. j. 3622/130/2003 a týkající se pouze nájemného od provozovatelů stánkového prodeje), stěžovatel namítal, že s dodatečným stanovením daňové povinnosti nesouhlasí, neboť podle jeho názoru k tomu nebyly naplněny předpoklady. Vyjmenoval rovněž ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty a zákona o správě daní a poplatků, která byla ve správním řízení porušena. Dále stěžovatel zrekapituloval skutkový příběh a žalovanému vytkl porušení § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a rovněž skutečnost, že jsou napadená rozhodnutí nepřezkoumatelná, neboť z nich není patrný vztah mezi skutkovými zjištěními žalovaného a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Dále žalovanému vytýkal, „že se komplexně nezabýval obsahem ujednání předmětu plnění uvedeném ve smlouvě o dílo, ani vztahem mezi tímto ujednáním a ujednáním o celkové ceně“. Rovněž poukázal na to, že „předmětné smlouvy o dílo mají totožný obsah, takže budou posuzovány stejným způsobem“. Také popsal obsah smlouvy o dílo a namátkou odkázal na smlouvu č. M-SMP/00/2000, č. M-BR/00/2000 a č. M-ČB/01/98, konkrétně na jejich čl. II. odst. 3. Podle stěžovatele je z uvedeného ustanovení smlouvy ve spojení s jejím čl. VI. zřejmé, že cena byla sjednána za zpracování a dodání sjednaného počtu kusů konkrétní panoramatické mapy a nikoli za reklamu. Jednoznačně tak vyplynulo, že „na základě shora citovaných smluv o dílo stěžovatel nevykonával službu, která by byla zahrnuta do přílohy č. 2 zákona o dani z přidané hodnoty a že tedy zcela oprávněně uplatňoval sníženou sazbu daně“. Také vyslovil názor, že „se žalovaný nedostatečným způsobem zabýval hodnocením shora uvedených smluv o dílo a že se soustředil pouze na některé části smluv, které navíc posuzoval izolovaně bez jejich vzájemné souvislosti a bez souvislosti s ostatním obsahem smlouvy.“ Žalovaný tak podle stěžovatele porušil § 2 odst. 3 a 7 zákona o správě daní a poplatků, protože nehodnotil všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti.

Stejně tak v replice k vyjádření žalovaného ze dne 17. 5. 2004 stěžovatel setrval na svém názoru, že předmětem plnění podle předložených smluv o dílo bylo dodání určitého počtu panoramatických map v ceně 1000 Kč za jeden kus. Přípisem ze dne 12. 10. 2005 požádal stěžovatel o spojení věcí s odůvodněním, že se jedná o řízení týkající se stejných účastníků a zároveň spolu skutkově souvisí. Dále uvedl, že napadená rozhodnutí žalovaného i správního orgánu prvního stupně jsou obsahově totožná, stejně jako všechny žaloby. Usneseními ze dne 12. 11. 2004 byly žaloby spojeny ke společnému projednání. Dne 14. 12. 2004 proběhlo ve věci ústní jednání, kde žalobce rekapituloval obsah žalob a rovněž přiznal, že v případě smlouvy o dílo se jednalo „o ne příliš šťastný právní produkt“, žádné další relevantní skutečnosti však neuvedl. Napadeným rozsudkem byly žaloby zamítnuty, přičemž krajský soud při posouzení charakteru služby poskytované na základě předmětných smluv o dílo vycházel pouze z jedné smlouvy o dílo, a to ze smlouvy č. M-SMP/00/2000. Tuto skutečnost v rozsudku odůvodnil tím, že žalobce v žalobě výslovně uvedl, že předmětné smlouvy o dílo mají totožný obsah.

Ze shora uvedeného je zřejmé, že upozornění žalovaného je zcela případné, neboť stěžovatel skutečně během řízení před krajským soudem neuplatnil námitku, že by žalovaný měl pochybit, posuzoval-li pouze 4 smlouvy o dílo, přestože jich stěžovatel v rozhodné době uzavřel více než 300. Vzhledem k tomu, že mu v uplatnění této námitky během řízení před krajským soudem nic nebránilo, nemůže se Nejvyšší správní soud důvodem

kasační stížnosti uvedeným v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. zabývat. Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. totiž striktně stanoví, že kasační stížnost není přípustná, opírá-li se o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Předmětem přezkumu v řízení o kasační stížnosti je rozhodnutí krajského soudu a teprve jeho prostřednictvím rozhodnutí žalovaného; vady týkající se správního řízení proto musí být zásadně namítány nejprve v řízení před krajským soudem a teprve nejsou-li krajským soudem zohledněny či řádně posouzeny, je možné je uplatnit v podané kasační stížnosti. K tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, publikováno pod č. 419/2004 Sb. NSS, kde soud uvedl, že *ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. in fine brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřípustné.*

Pokud pak jde o výtku stěžovatele, že si krajský soud měl ostatní smlouvy o dílo od žalovaného vyžádat a při posuzování daného případu je zohlednit s tím, že by to vedlo k jinému právnímu závěru - tedy důvod podřaditelný pod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tak ani ten neobstojí.

Krajský soud v řízení o žalobě přezkoumává napadené výroky správního rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). To znamená, že krajský soud zásadně vychází z žaloby a napadené rozhodnutí přezkoumává pouze pohledem těch námitek, které byly řádně v žalobě uplatněny. Přitom je oprávněn podle § 77 odst. 2 s. ř. s. zopakovat nebo doplnit důkazy provedené ve správním řízení. V daném případě však stěžovatel v žalobě neuváděl, že by se smlouvy o dílo, které v rozhodném období uzavíral, nějakým způsobem lišily mezi sebou navzájem, nebo od smluv, z nichž výslovně vycházel žalovaný, ani nepoukázal na to, že by soud měl při posuzování jejich charakteru vycházet z většího počtu smluv, než učinil žalovaný ve správním řízení. Naopak v žalobě výslovně sdělil, že „předmětné smlouvy o dílo mají totožný obsah, takže budou posuzovány stejným způsobem.“ Namátkou pak odkázal na tři smlouvy, na nichž demonstroval způsob výpočtu ceny za dílo. Za této situace - tedy kdy sám stěžovatel v žalobě uvedl, že předmětné smlouvy o dílo mají totožný obsah - postupoval krajský soud zcela v souladu se zákonem, zabýval-li se při posouzení charakteru služby poskytované stěžovatelem na základě předmětných smluv o dílo pouze jednou ze stěžovatelem zmíněných smluv (smlouvou č. M-SMP/00/2000). Obsah smluv, které předložil žalovaný, byl soudem konstatován při ústním jednání a zástupce žalobce k tomu nevznesl žádnou námitku ani neučinil návrh na doplnění dokazování obsahem dalších smluv. Stejně tak v žádném vyjádření ani nezmínil, že by ostatní smlouvy byly jiného obsahu, který by mohl mít vliv na právní posouzení. Návrh tedy podán nebyl a s ohledem na veškerá vyjádření žalobce nemohl mít soud důvod k doplnění dokazovaní dalšími smlouvami ani z vlastní iniciativy. Tím spíše, když se smlouvy o dílo obsažené ve správním spise rovněž v podstatných rysech shodují a i v daňovém řízení nebyl zkoumán obsah veškerých smluv o dílo a stěžovatel proti tomu ničeho nenamítal. Nejvyšší správní soud tudíž neshledal postup soudu vadným a tudíž ani naplnění ani tohoto důvodu kasační stížnosti. Stejně tak námitka nesprávného právního hodnocení, která se vztahuje pouze k těmto dalším smlouvám, nemůže uspět.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost v té části, v níž ji bylo možno seznat schopnou projednání, není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. února 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu