ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce J. S., zastoupeného JUDr. Marií Karasovou, advokátkou v Brně, Výstavní 17/19, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně, Brno, nám. Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2003, čj. FŘ-110/163c/02-0107, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 6. 2005, čj. 30 Ca 90/2003 - 83,

takto:

I. **Kasační stížnost se zamítá.**

II. **Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.**

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

Odůvodnění:

I.

Finanční úřad (finanční úřad) doměřil žalobci rozhodnutím ze dne 4. 7. 2001, čj. 49448/01/283912/3222, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 98 768 Kč.

Finanční úřad vyzval žalobce rozhodnutím ze dne 12. 4. 2001, čj. 34364/01/283912/3222, k podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 1996.

Finanční úřad vyzval rozhodnutím ze dne 15. 5. 2001, čj. 40493/01/283912/3222 žalobce k odstranění pochybností o úplnosti, správnosti, pravdivosti a průkaznosti dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 1. 2003, čj. FŘ-110/163c/02-0107, zamítl odvolání žalobce proti všem uvedeným rozhodnutím finančního úřadu.

II.

Žalobce se žalobou u Krajského soudu v Brně domáhal zrušení shora citovaného rozhodnutí žalovaného.

III.

Krajský soud zamítl žalobu rozsudkem ze dne 6. 6. 2005, čj. 30 Ca 90/2003 - 83.

Rozhodnutí ve vztahu k jednotlivým žalobním bodům odůvodnil následujícím způsobem:

Žalobce vznesl námitku věci rozhodnuté. Správce daně vydal dne 4. 7. 2001 dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 1996, přestože za totéž období došlo k doměření daně dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 3. 1999, který byl zrušen rozhodnutím ze dne 18. 2. 2000. Posledně jmenované rozhodnutí negovalo i daňovou kontrolu, předcházející platebnímu výměru ze dne 3. 3. 1999, ze které dodatečný platební výměr vycházel.

Krajský soud námitce nepřisvědčil. Rozhodnutím ze dne 18. 2. 2000 byl zrušen dodatečný platební výměr ze dne 3. 3. 1999, protože nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Daňový orgán rozhodoval podle § 50 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), o odůvodněnosti stanovení daně za použití pomůcek, nikoliv o neexistenci daňové povinnosti. Rozhodnutí o zrušení dodatečného platebního výměru se nedotklo předchozí daňové kontroly. Dodatečný platební výměr tedy nebyl zrušen z důvodu neplatnosti daňové kontroly nebo pro pochybení při jejím provádění, ale pro nedodržení zákonných podmínek pro stanovení daně náhradním způsobem. Kontrola byla řádně zahájena, ukončena, a zůstává platnou součástí daňového řízení.

Žalobce zpochybnil důkaz provedený protokoly sepsanými v průběhu daňové kontroly podle § 12 d. ř., protože při jejich sepsání nebyl poučen o tom, že se považují za veřejné listiny.

Krajský soud shledal námitku jednak neurčitou, neboť nespecifikuje o které protokoly se jedná, jednak nedůvodnou, protože ustanovení § 12 d. ř. výslovně považuje protokol za veřejnou listinu a tato skutečnost je uvedena v rámci povinného poučení na každém protokolu o ústním jednání.

Žalobce se domníval, že správce daně nemohl vydat výzvu k odstranění pochybností o údajích uvedených v dodatečném daňovém přiznání (§ 43 d. ř.), protože neměl k dispozici žádný důkazní prostředek (§ 31 odst. 4 d. ř.) a neměl tak základ pro vyslovení pochybnosti ohledně údajů uvedených v dodatečném daňovém přiznání. Žalobce dále uvedl, že pochybnosti správce daně odstranil podáním vysvětlení a doložením důkazních prostředků, čímž se mělo důkazní břemeno přesunout na správce daně.

Krajský soud se ztotožnil s odůvodněním napadeného rozhodnutí, podle kterého rozhodnutím ze dne 18. 2. 2000 nebyla vyslovena neplatnost daňové kontroly, ani neexistence skutečností odůvodňujících doměření daňové povinnosti. Správce daně ze zjištění provedených v rámci kontroly dospěl k závěru, že daňová povinnost žalobce má být vyšší než ta, kterou žalobce za příslušné zdaňovací období přiznal. Správce daně proto vydal výzvu podle § 43 d. ř., kterou své pochybnosti jasně specifikoval a vyzval žalobce k jejich odstranění. Existence důkazního prostředku (§ 31 odst. 4 d. ř.) nepatří mezi podmínky vydání výzvy podle § 43 d. ř. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce na výzvu reagoval, pochybnosti správce daně však přesto neodstranil a svá tvrzení předloženými důkazními prostředky neprokázal – tento závěr správce daně je v napadeném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřen, stejně jako jeho konkrétní východiska ve vztahu k odvolacím námitkám.

Krajský soud neshledal opodstatněnou námitku, podle které byla žalobci odňata možnost konfrontace svědků a kladení dotazů těmto svědkům. Vyšel přitom z napadeného rozhodnutí žalovaného a ze správního spisu, ze kterých vyplynulo, že důkaz svědeckou výpovědí nebyl v řízení použit.

Žalobce shledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným, neboť spojuje dvě řízení – řízení o kontrole a řízení zahájené výzvou podle § 44 odst. 1 d. ř. ze dne 12. 4. 2001. Tímto postupem zároveň došlo k porušení § 2 odst. 1 d. ř., § 41 odst. 2 d. ř. a § 44 odst. 1 d. ř.

Krajský soud se touto námitkou nezabýval, neboť žalobce neuvedl v čem spatřuje porušení citovaných ustanovení (právní a skutkové důvody, jako

předpoklad existence žalobního bodu), případně jakým úkonem žalovaného byl žalobce zkrácen na svých právech ve smyslu § 65 s. ř. s.

Žalobce napadenému rozhodnutí vytkl také nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost, protože není zřejmé, jak žalovaný dospěl k výši dodatečně vyměřené daně.

Krajský soud k námitce uvedl, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že k dodatečnému stanovení daně došlo v případě dodatečného platebního výměru ze dne 4. 7. 2001 na základě dokazování. Konkrétní položky, které byly podkladem pro stanovení daně, jsou specifikovány v odůvodnění platebního výměru.

Žalobce tvrdil, že použití § 49 odst. 1 d. ř. v odůvodnění napadeného rozhodnutí nemá oporu ve zjištěném stavu, neboť žalovaný nevrátil věc správci daně v souladu s citovaným ustanovením, ale o odvolání rozhodl dne 18. 2. 2000 sám.

Krajský soud připustil, že citované ustanovení se v odůvodnění rozhodnutí žalovaného objevuje, ovšem jako součást úplné citace § 50 odst. 5 d. ř. Odvolací orgán shledal, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek a podle § 50 odst. 5 d. ř. byl oprávněn dodatečný platební výměr ze dne 3. 3. 1999 zrušit a o odvolání rozhodnout sám.

Žalobce dále namítl, že od zahájení daňové kontroly až do jejího ukončení není přípustné podání dodatečného daňového přiznání, vztahujícího se ke kontrolovanému období. Řízení o kontrole nebylo ve věci žalobce pravomocně ukončeno, výzva k podání dodatečného daňového přiznání je nezákonná pro rozpor s § 44 odst. 1 d. ř. a § 41 odst. 2 d. ř. a v době jejího vydání správce daně nebyl oprávněn zahajovat nové daňové řízení.

Krajský soud se i v tomto bodu přiklonil k argumentaci žalovaného, podle níž jsou výsledky kontroly pouze podkladem pro další postup v daňovém řízení a v dalších fázích řízení jich lze využít. Daňová kontrola byla ukončena projednáním a předáním zprávy dne 11. 2. 1999. Správce daně poté neměl povinnost v kontrole pokračovat. Provedená kontrola zůstala součástí řízení i po zrušení dodatečného platebního výměru a správce daně mohl v dalším postupu vycházet z jejích výsledků. Správce daně vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání, přičemž tato povinnost může být vedle zákona založena právě výzvou správce daně. Vydáním výzvy nebylo zasaženo do práv žalobce, který mohl doměřením daně na základě dodatečného daňového přiznání získat nižší penále oproti doměření daně na základě zjištění správce daně z daňové kontroly (§ 63 odst. 3 d. ř.).

Žalobce nesouhlasil se závěrem správce daně, který neuznal zdanitelný výdaj uplatněný žalobcem - a to nájemné domu v B. ve výši 200 000 Kč. V té souvislosti neuznal jako důkaz pravomocný rozsudek Okresního soudu v Blansku o schválení nájemní smlouvy.

Krajský soud dovodil, že správce daně neuznal nájemné v souladu se zákonem. Z darovací smlouvy ze dne 22. 10. 1991, předložené žalobcem správci daně, vyplývá, že pro žalobce bylo zřízeno věcné břemeno bezplatného užívání prostorů uvedených ve smlouvě. Nájemní smlouvou ze dne 1. 1. 1993 vlastník nemovitosti pronajal žalobci bytové a nebytové prostory nacházející se v nemovitosti, ale věcné břemeno bezplatného užívání nebylo zrušeno. Nebylo proto možné uplatňovat za pronájem nemovitosti výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a nájemné za prostory, ke kterým má žalobce zřízené právo bezplatného užívání není výdajem nutným k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Rozsudek Okresního soudu v Blansku představuje schválení úkonu – uzavření nájemní smlouvy za nezletilou, a není závazným rozhodnutím o platnosti smlouvy jako takové. Námitka žalobce, týkající se nepřihlédnutí k tomuto rozsudku, je proto irelevantní.

Žalobce nesouhlasil s žalovaným, který neuznal zdanitelný výdaj uplatněný žalobcem ve výši 15 795,58 Kč za cestovné do Slovinska a výdaj za ubytování v Chorvatsku ve výši 14 330 Kč. Žalobce se domníval, že tvrzení žalovaného jsou rozporná a zavádějící. V první položce žalovaný tvrdí, že o zahraniční cestě nelze účtovat, protože žalobce neprokázal náklady, např. na ubytování, ve druhém případě pak tvrdí, že žalobce neprokázal cestovné, což je ovšem v rozporu s prvním tvrzením.

Krajský soud konstatoval, že se nejednalo o daňově uznatelný výdaj, protože žalobce nijak neprokázal své tvrzení, že jízdy byly provedeny v souvislosti s jeho podnikáním. Živnostenská oprávnění, která žalobce předložil, neprokazují oprávněnost uplatnění cestovních výdajů, jako výdajů daňově uznatelných. Tento závěr lze vztáhnout i na výdaj za ubytování v Chorvatsku, u kterého žalobce neprokázal, že sloužil k dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů, čímž došlo k porušení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud na tomto místě dodal, že analyzovaný žalobní bod je nesrozumitelný a postrádá právní argumentaci.

Konečně pak žalobce tvrdil, že žalovaný neuznal položku ve výši 14 100 Kč uplatněnou v dodatečném daňovém přiznání, přestože žalobce doložil propočet vynaložených nákladů.

Krajský soud nedal žalobci za pravdu ani v tomto bodu. Žalobce uvedený výdaj uplatnil za provoz kanceláře, aniž by doložil jeho skutečné vynaložení.

Vzhledem k povaze výdajů (vodné, stočné, odběr el. energie) se přitom jednalo o doložitelné skutečnosti. Ve vyjádření žalobce, ani v jeho příloze, není doložen žádný důkaz o skutečně vynaložených výdajích a žalobcem vypracovaný vlastní propočet lze hodnotit pouze jako neprokázané a nedokladované tvrzení.

IV.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky v předcházejícím řízení, v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vady řízení spočívající zejm. v nedostatcích ve skutkových zjištěních v řízení před správním orgánem, v § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s., tj. zmatečnost řízení před soudem, a v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí a jiné vadě řízení, která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí soudu. Stěžovatel rovněž požádal o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Podstatná část kasační stížnosti (do své str. 10) je doslovným přepisem žaloby. V další části pak stěžovatel vytkl krajskému soudu následující skutečnosti:

Krajský soud svévolně opravil číslo jednací dodatečného platebního výměru, o kterém žalovaný rozhodoval ve výroku napadeného rozhodnutí. Žalovaný ve výroku svého rozhodnutí uvádí číslo jednací dodatečného platebního výměru jako čj. 249448/01/283912/3222. Takové rozhodnutí však stěžovateli nikdy nebylo doručeno a proto se proti němu nemohl ani odvolat. Krajský soud tuto nesrovnalost zcela pominul, číslo jednací pro své potřeby sám „opravil“.

Krajský soud se nevypořádal s námitkou věci rozhodnuté sám, ale cituje z napadeného rozhodnutí žalovaného a z vyjádření žalovaného k žalobě. Porušil tím rovné postavení účastníků řízení (§ 36 odst. 1 s. ř. s.) a také právo žalobce na spravedlivý proces. Jeho rozhodnutí se tak zároveň stává nepřezkoumatelným. Stěžovatel zpochybnil ukončení daňové kontroly, krajský soud však pouze citoval stanovisko žalovaného, podle kterého byla kontrola řádně ukončena.

Krajský soud se nevypořádal s námitkou vznesenou k § 134 o. s. ř. Podle tohoto zákonného ustanovení musí být subjekt poučen, že veřejné listiny prokazují pravdivost toho, co je v nich osvědčeno nebo uvedeno, pokud se neprokáže opak. V posuzované věci poučovací povinnost podle § 134 o. s. ř. splněna nebyla a sepsané protokoly proto není možné považovat za veřejnou listinu. Vytkl-li krajský soud stěžovateli, že nespecifikoval protokoly o které se jedná, uvádí stěžovatel, že v žalobě odkázal na „protokoly sepsané v průběhu daňové kontroly“.

Stěžovatel namítl nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu rovněž v části, kde se krajský soud zabýval otázkou vydání výzvy podle § 43 d. ř. Domníval

se, že krajský soud „protizákonně posoudil právní otázku předcházejícího řízení“, a tvrdil, že krajský soud odkazem na odůvodnění rozhodnutí žalovaného porušil zásadu rovnosti účastníků a právo stěžovatele na spravedlivý proces.

Krajský soud se, dle názoru stěžovatele, nezabýval námitkou „okamžiku ukončení daňové kontroly“. Závěr krajského soudu o řádném ukončení kontroly projednáním a podepsáním zprávy o kontrole dne 11. 2. 1999 je protizákonný a v rozporu s § 16 odst. 4, písm. f) d. ř. a s § 16 odst. 8 d. ř. Tento závěr je v rozporu i s obsahem správního spisu, protože zpráva o kontrole byla sepsána správcem daně dne 19. 1. 1999, bez přítomnosti stěžovatele, a tohoto dne byla kontrola ukončena. Dne 11. 2. 1999 stěžovatel pouze potvrdil, že mu zpráva byla předána. Obecně je za den ukončení kontroly považován okamžik podpisu zprávy o kontrole, která ovšem stěžovatelem podepsána nebyla, neboť podepsal pouze její převzetí a to v jiný den, než byla kontrola ukončena. Byla-li v návaznosti na daňovou kontrolu dodatečně vyměřena daň, považuje se za den ukončení daňové kontroly datum, kdy dodatečný platební výměr nabyl právní moci. Zrušením dodatečného platebního výměru, rozhodnutím ze dne 18. 2. 2000, by se proto věc vrátila do stadia daňové kontroly a nebylo by možné podat dodatečné daňové přiznání. Výzvy správce daně související s dodatečným daňovým přiznáním jsou proto protizákonné.

Stěžovatel podal dodatečné daňové přiznání a doložil příslušné listinné důkazy. Správce daně pak neprovedl žádný zákonný důkaz, kterým by stěžovatelem předložené důkazy vyvrátil či zpochybnil, a proto (správce daně) neunesl důkazní břemeno (§ 31 odst. 8 d. ř.). Stanovisko krajského soudu, podle kterého stěžovatel neodstranil pochybnosti správce daně a neprokázal svá tvrzení důkazními prostředky je tak protizákonné a v rozporu s § 31 odst. 4, 8, písm. c) d. ř. a s § 9 d. ř.

Krajský soud jednal protizákonně, pokud se nezabýval tvrzenou nepřezkoumatelností rozhodnutí žalovaného, která vyplývá ze skutečnosti, že žalovaný spojil dvě řízení v jedno. Porušení § 2 odst. 1 d. ř. ostatně prolíná celým řízením, vedeným se stěžovatelem.

V daňovém řízení nebylo provedeno žádné dokazování, kterým by žalovaný vyvrátil pochybnosti, jež měl vůči dodatečnému daňovému přiznání. Krajský soud ve svém závěru, že nebyl prováděn žádný důkaz svědeckou výpovědí, zcela pominul postavení tzv. předzvědných osob a míru, do jaké bylo přihlédnuto k jejich výpovědím. Krajský soud se rovněž nezabýval námitkou nepřezkoumatelnosti v celém jejím rozsahu, neboť pominul otázku jakou úvahou se žalovaný řídil a jak posoudil stěžovatelem předložené důkazy, a to samostatně a v jejich vzájemné souvislosti.

Stanovisko krajského soudu k námitce, týkající se použití § 49 odst. 1 d. ř., je v rozporu se skutečným stavem, neboť zmíněné ustanovení se poprvé objevuje

v rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2003, ve vztahu k rozhodnutí ze dne 18. 2. 2000. Toto rozhodnutí odkazuje pouze k § 50 odst. 5 d. ř., o § 49 odst. 1 d. ř. nehovoří a neuvádí jej ani jako součást citace ustanovení § 50 odst. 5 d. ř.

Ve vypořádání s námitkou stěžovatele, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání je nezákonná, se krajský soud opět přiklonil k argumentaci žalovaného, a jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné.

Stěžovatel krajskému soudu vytkl pochybení v otázce nájmu domu v B. Poukázal na rozpory v odůvodnění krajského soudu, který v rámci jednoho řízení zaujímá dvě zcela odlišná stanoviska, neboť na jedné straně uznává náklady vázané k nájmu a na druhé straně neuznává nájemné. Jeho závěry jsou proto nepřezkoumatelné.

Stěžovatel namítl také zmatečnost řízení před krajským soudem. Uvedl, že z rozsudku krajského soudu vyplývá, že soud rozhodoval v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Šancy a soudců JUDr. Ing. Viery Horčicové a Mgr. Petra Kobylky, přičemž rozsudek byl dne 6. 6. 2005 vyhlášen Mgr. Petrem Kobylkou, pověřeným zastupováním předsedy senátu z důvodu jeho dlouhodobé nepřítomnosti. Vyhlásil-li rozsudek Mgr. Petr Kobylka, nemohl být senát obsazen tak, jak je uvedeno v záhlaví rozhodnutí.

V doplnění kasační stížnosti stěžovatel krajskému soudu vytkl, že se nevypořádal s jeho námitkou promlčení. Výzva ze dne 12. 4. 2001, k podání dodatečného daňového přiznání, se totiž vztahovala k řádnému daňovému přiznání za rok 1996 a k jejímu vydání došlo po uplynutí lhůty vyplývající z § 47 odst. 1 d. ř.

V.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. K pochybení v čísle jednacím u dodatečného platebního výměru uvedl, že se zjevně jedná o písařskou chybu (před správným číslem je navíc číslice dva). Zrušení napadeného rozhodnutí pro „písařský překlep“ by bylo nadměrným formalismem.

Žalovaný dále upozornil, že kasační stížnost zahrnuje text fakticky totožný s žalobou a rovněž tvrzené důvody nesprávného rozhodnutí krajského soudu jsou v podstatě zopakováním skutečností již namítaných v odvolání, či později v žalobě. Krajský soud dostatečně jasně prezentuje své právní stanovisko a reaguje na námitky uplatněné v žalobě. Pokud se názor krajského soudu shoduje s názorem jedné ze stran soudního řízení, jedná se o potvrzené správnosti stanoviska této strany, nikoliv o porušení práva protistrany. Dále již žalovaný pro stručnost odkázal pouze na své vyjádření k žalobě.

VI.

Kasační stížnost není důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil (vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti, podle § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) takto:

Nejvyšší správní soud se na prvním místě zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. V případě důvodnosti této námitky by nebylo možné zabývat se dalšími stížními námitkami, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí může být předmětem přezkumu z hlediska správnosti právních závěrů v něm vyjádřených[§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Nejvyšší správní soud předem dalšího odůvodnění zdůrazňuje, že důvodem kasační stížnosti nemohou být sice tvrzené, ale blíže nekonkretizované vady v právním úsudku krajského soudu. Vymezení rozsahu kasační stížnosti a specifikace jejích důvodů leží na stěžovateli v důsledku dispoziční zásady, která ovládá řízení o kasační stížnosti. Uvedení konkrétních námitek nelze - tak jak to do značné míry učinil stěžovatel - nahradit pouhým zopakováním námitek uplatněných v žalobě, již proto, že žalobní námitky směřovaly proti jinému rozhodnutí (rozhodnutí žalovaného), než které je předmětem přezkumu kasačním soudem (srov. § 102 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud přezkoumává napadený a pravomocný rozsudek soudu, který se k žalobním bodům původně uplatněným vyjádřil; jen jeho postup a jeho právní názory pak mohou být přezkoumány kasačním soudem k řádné námitce kasační stížnosti. Konkretizaci namítaných nedostatků právního názoru krajského soudu lze jen obtížně nahradit obecným tvrzením, že právní závěr krajského soudu není správný, neboť krajský soud převzal právní argumentaci žalovaného. V této argumentaci srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2006, čj. 1 Afs 11/2004 - 190[1].

V souladu s tímto názorem se Nejvyšší správní soud dále zabývá pouze těmi námitkami, které jsou individualizovány ve vztahu k napadenému rozhodnutí krajského soudu, a pomíjí ty námitky, které jsou pouhým zopakováním žalobních námitek, směřují proti napadenému správnímu rozhodnutí, a není z nich seznatelné, co je krajskému soudu vytýkáno.

Krajský soud se s žalobními námitkami řádně a úplně vypořádal, své rozhodnutí logicky a vnitřně nerozporně odůvodnil. Skutečnost, že dal ve svých závěrech za pravdu právnímu názoru žalovaného správního orgánu, nezakládá sama o sobě nezákonnost jeho rozhodnutí a není důvodem jeho nepřezkoumatelnosti.

[1] http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=6655

Nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí lze podřadit rovněž námitku obsaženou v doplnění kasační stížnosti, podle které se krajský soud nevypořádal se stěžovatelem tvrzeným promlčením výzvy k podání dodatečného daňového přiznání.

Nejvyšší správní soud k této námitce nejprve uvádí, že ji považuje za přípustnou z hlediska její včasnosti, a to zejména s odkazem k rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 31. 1. 2006, sp. zn. I. ÚS 390/05[2]. Přípustnost kasační námitky se ovšem odvíjí od posouzení různých hledisek, přičemž časové kritérium je pouze jedním z nich. Kasační stížnost se zásadně může opírat pouze o důvody, které stěžovatel uplatnil již v řízení před krajským soudem (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Tato zásada je odrazem shora nastíněného charakteru řízení o kasační stížnosti, ve kterém Nejvyšší správní soud přezkoumává rozhodnutí krajského soudu, a zabývá se proto pouze námitkami, ke kterým se již krajský soud, vázaný žalobními body (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), mohl vyjádřit. Stěžovatel krajskému soudu vytkl, že se nezabýval jeho námitkou promlčení, tato námitka však v žalobě obsažena není. Nejvyšší správní soud se jí proto nemohl zabývat a pouze pro úplnost dodává, že v případě její důvodnosti, kterou ovšem Nejvyšší správní soud nehodnotí, by způsobovala nezákonnost napadeného správního rozhodnutí, nikoliv však jeho nicotnost a není tedy možné k ní přihlížet ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou zmatečnosti řízení před krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Stěžovatel přitom tvrdil, že rozsudek byl dne 6. 6. 2005 vyhlášen Mgr. Petrem Kobylkou, pověřeným zastupováním předsedy senátu z důvodu jeho dlouhodobé nepřítomnosti, a je proto zřejmé, že předseda senátu nemohl ve věci rozhodovat, ačkoliv je uveden v záhlaví rozsudku.

V případě rozsudku je třeba rozlišovat okamžik jeho vyhlášení, a okamžik jeho písemného vyhotovení. Na rozsudku se senát usnáší nadpoloviční většinou v neveřejné poradě (§ 54 odst. 1 s. ř. s.). Rozsudek má být písemně vyhotoven ve lhůtě jednoho měsíce od vyhlášení (§ 54 odst. 3 s. ř. s.), přičemž jeho písemné vyhotovení podepisuje předseda senátu, a nemůže-li tak učinit, jiný člen senátu (§ 54 odst. 2 s. ř. s.). Z protokolu o hlasování ze dne 6. 6. 2005, stejně jako ze zkráceného znění rozsudku vyvěšeného téhož dne na úřední desku, vyplývá, že se předseda senátu JUDr. Jan Šanca rozhodování účastnil, a oba dokumenty podepsal. Mgr. Petr Kobylka, pověřený zastupováním předsedy senátu z důvodu jeho dlouhodobé nepřítomnosti, podepsal teprve písemné vyhotovení rozsudku. Kasační námitka je proto zcela zřejmě nedůvodná.

[2] http://www.judikatura.cz

Stěžovatel zpochybňuje postup krajského soudu, který pro své potřeby sám „opravil“ číslo jednací dodatečného platebního výměru, o kterém rozhodoval žalovaný ve výroku napadeného rozhodnutí.

Námitka není důvodná. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí číslo jednací dodatečného platebního výměru 249448/01/283912/3222, namísto čísla 49448/01/283912/3222. Je zřejmé, že se jedná o překlep ve vyhotovení rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud by považoval za nemístný formalismus, vyslovit neplatnost napadeného správního rozhodnutí pro pouhou písařskou chybu. Ostatně, ve svém závěru Nejvyšší správní soud odkazuje k § 32 odst. 7 d. ř. Podle citovaného ustanovení chybí-li v rozhodnutí některá ze základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon předepisuje, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí. *A contrario*, existence zřejmé chyby v psaní v popsaném případě neplatnost rozhodnutí nezpůsobuje.

Stěžovatel krajskému soudu vytýká, že se nevypořádal s námitkou věci rozhodnuté sám, čímž porušil rovné postavení účastníků a právo stěžovatele na spravedlivý proces. Stěžovatele rovněž neuspokojil způsob, jakým se krajský soud vypořádal se stěžovatelovým zpochybněním ukončení daňové kontroly.

Nejvyšší správní soud nejprve odkazuje na předchozí část svého odůvodnění. Samotná skutečnost, že se krajský soud přiklonil k názoru žalovaného, nečiní jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným. Krajský soud se úplně a vnitřně nerozporně vypořádal s žalobními námitkami a z podstaty soudního řízení pak vyplývá, že výsledek může být (a to i co do argumentace k jednotlivým bodům) ve prospěch jedné, nebo druhé strany. Stěžovatel argumentuje odkazem k § 36 s. ř. s. a právem na spravedlivý proces (srov. zejm. články 36 - 38 Listiny základních práv a svobod). Tato ustanovení mají za cíl především chránit procesní práva účastníků řízení, zajistit, aby se soud s jejich argumenty vypořádal, a aby jeden z účastníků nebyl v řízení zvýhodněn před jiným, zároveň však nemohou mít za cíl garantovat účastníku řízení, aby soud dal jeho argumentům za pravdu.

Stanovil-li správce daně daň podle pomůcek (§ 44 d. ř.) a jeho rozhodnutí bylo k odvolání daňového subjektu zrušeno (§ 50 odst. 5 d. ř.), neboť odvolací orgán neshledal dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně, nebrání tato skutečnost novému doměření daně, na základě dokazování. Správce daně je oprávněn doměřit daň dokazováním, postupem podle § 46 odst. 7 d. ř., ve lhůtě podle § 47 d. ř., přičemž zrušení rozhodnutí o doměření daně za použití pomůcek, postupem podle § 50 odst. 5 d. ř., nezakládá překážku věci pravomocně rozhodnuté.

Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil ani v jeho názoru na okamžik ukončení daňové kontroly. Daňová kontrola představuje relativně samostatnou

procesní fázi daňového řízení, jejímž výsledkem je zpráva o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 d. ř.). Zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 32 d. ř. a může být pouze jedním z možných důkazních prostředků ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 d. ř. (k charakteru zprávy srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2005, čj. 5 Afs 223/2004 - 89[3]). Součástí zprávy o daňové kontrole může být dodatečný platební výměr (§ 16 odst. 8 d. ř.), který však zůstává samostatným rozhodnutím, vydaným podle § 46 odst. 7 d. ř. Zrušení takového platebního výměru podle § 50 odst. 5 d. ř., z důvodů nesouvisejících s daňovou kontrolou, se pak nedotkne účinků daňové kontroly jako takové, nebo použitelnosti zprávy o ní v dalším řízení. V posuzované věci navíc nelze přehlédnout skutečnost, že správce daně dodatečný platební výměr vydal až po ukončení daňové kontroly.

Stěžovatel dále tvrdí, že se krajský soud nevypořádal s jeho námitkou, podle které nebyl poučen podle § 134 o. s. ř.

Krajský soud skutečně ve svém rozhodnutí výslovně necituje ustanovení § 134 o. s. ř. Tato skutečnost však neznamená, že by se s námitkou stěžovatele nevypořádal. Krajský soud především námitku odmítl v jejím širším rozsahu s tím, že stěžovatel nespecifikoval protokoly, v jejichž případě mělo k pochybení dojít. Stěžovatel tvrdí, že odkázal na „protokoly sepsané v průběhu daňové kontroly“. Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem v názoru na neurčitost tohoto odkazu, který předpokládá, že soud bude sám aktivně vyhledávat jednotlivé protokoly vyhotovené ve správním řízení a zkoumat, zda zrovna ty měl stěžovatel na mysli. Taková aktivita by však přesahovala procesní úlohu soudu, který by svým jednáním musel nahradit nedostatek podání stěžovatele.

Krajský soud dále v obecné rovině odkázal k § 12 d. ř., který výslovně konstatuje, že protokol je veřejnou listinou. Nejvyšší správní soud považuje způsob, jakým se krajský soud s žalobním bodem vypořádal, za dostatečný.

Podle § 12 d. ř. sepíše správce daně o ústním jednání protokol, který je veřejnou listinou. Ustanovení § 12 d. ř. zároveň obsahuje odkaz k § 134 o. s. ř., podle kterého listiny vydané soudy České republiky nebo jinými státními orgány v mezích jejich pravomoci, jakož i listiny, které jsou zvláštními předpisy prohlášeny za veřejné, potvrzují, že jde o nařízení nebo prohlášení orgánu, který listinu vydal, a není-li dokázán opak, i pravdivost toho, co je v nich osvědčeno nebo potvrzeno. Ustanovení § 134 o. s. ř. obsahuje zákonnou definici veřejné listiny, nelze z něj ovšem dovodit žádnou poučovací povinnost, tím méně pak poučovací povinnost v rozsahu naznačovaném stěžovatelem. Ostatně, citovaná definice veřejné listiny odpovídá tradičnímu vymezení tohoto pojmu (srov. J. Bureš, L. Drápal, Z. Krčmář,

[3] http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=1337

M. Mazanec, Občanský soudní řád, komentář, I. díl, 6. vydání, C. H. Beck, 2003, str. 504).

Ve vztahu k posouzení výzvy, vydané podle § 43 d. ř., stěžovatel vytýká krajskému soudu, že „protizákonně posoudil právní otázku předcházejícího řízení“. Stěžovatel tuto výtku blíže nerozvedl, neuvedl v čem konkrétně spatřuje nezákonnost rozhodnutí krajského soudu či pochybení v právním názoru, a Nejvyšší správní soud se proto námitkou pro její míru obecnosti prakticky nemohl zabývat.

U této námitky stěžovatel rovněž uvedl, že krajský soud odkazem na odůvodnění rozhodnutí žalovaného porušil zásadu rovnosti účastníků a právo stěžovatele na spravedlivý proces. Nejvyšší správní soud pro stručnost pouze připomíná závěry k tvrzené nepřezkoumatelnosti, podrobně rozepsané v předchozí části odůvodnění, a dodává, že rozsudek krajského soudu neobsahuje odkaz na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, ale tvrzení, že se krajský soud shoduje s tímto odůvodněním. Závěr krajského soudu je ovšem rozepsán, odůvodněn, a jasně z něj vyplývá, jakým způsobem k němu krajský soud dospěl.

Stěžovatel krajskému soudu vytkl, že se nezabýval námitkou „okamžiku ukončení daňové kontroly“, závěry krajského soudu považuje za protizákonné a rozporné s § 16 odst. 4 písm. f) d. ř. a s § 16 odst. 8 d. ř.

Nejvyšší správní soud se ani s touto námitkou pro její obecnost prakticky nemůže vypořádat. Stěžovatel neuvádí konkrétní skutečnosti, pro které má být závěr krajského soudu v rozporu s citovanými ustanoveními daňového řádu.

Stěžovatel k ukončení kontroly tvrdí, že dne 11. 2. 1999 potvrdil převzetí zprávy o kontrole, zprávu samotnou však nepodepsal, kontrola byla uzavřena před tím, než stěžovatel převzal zprávu.

Toto tvrzení stěžovatele je v rozporu s obsahem správního spisu. Ze zprávy o kontrole je zřejmé, že byla vyhotovena dne 19. 1. 1999 a stěžovatel svým podpisem na zprávě samotné potvrdil její převzetí dne 11. 2. 1999. Téhož dne byla se stěžovatelem zpráva o kontrole projednána, přičemž stěžovatel tuto skutečnost potvrdil podpisem protokolu o ústním jednání, jehož předmětem bylo právě projednání zprávy o kontrole. Nejvyšší správní soud proto nemůže přisvědčit tvrzení stěžovatele, že s ním zpráva o kontrole nebyla projednána. Uvádí-li stěžovatel, že nepodepsal zprávu o kontrole, ale pouze její převzetí, považuje Nejvyšší správní soud takové tvrzení za účelový formalismus – převzetí zprávy je podepsáno na zprávě samotné.

K tvrzení, podle kterého je třeba za den ukončení daňové kontroly považovat den vydání dodatečného platebního výměru Nejvyšší správní soud odkazuje na předchozí část odůvodnění, týkající se charakteru daňové kontroly a zprávy o ní.

Nejvyšší správní soud neshledal právní názor krajského soudu stran daňové kontroly a jejího ukončení nesprávným, proto ani výzva k podání dodatečného daňového přiznání nemůže být nezákonná v návaznosti na skutečnosti týkající se daňové kontroly - jiné aspekty výzvy přitom nebyly předmětem přezkumu kasačního soudu.

Stěžovatel zpochybňuje rovněž závěr krajského soudu, podle kterého stěžovatel neodstranil pochybnosti správce daně a neprokázal svá tvrzení důkazními prostředky.

Nejvyšší správní soud shledává správným názor krajského soudu, který vymezil vztah ustanovení § 43 d. ř. a § 31 odst. 4 d. ř., odkázal k závěrům předchozí daňové kontroly, ze kterých vyplývala existence skutečností odůvodňujících doměření daňové povinnosti stěžovatele, a přisvědčil postupu správce daně, který výzvou vydanou podle § 43 d. ř. jasně specifikoval své pochybnosti a vyzval stěžovatele k jejich odstranění. Tvrdil-li stěžovatel, že pochybnosti správce daně odstranil, nedal mu krajský soud za pravdu. Krajský soud se postavil na stanovisko, že závěry správního orgánu byly přezkoumatelným způsobem vyjádřeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, které obsahuje konkrétní argumentaci ve vztahu k jednotlivým odvolacím námitkám.

Tento závěr krajského soudu je plně přezkoumatelný a není vnitřně rozporný. Nejvyšší správní soud proto kasační námitku, která s rozhodnutím krajského soudu polemizuje v relativně obecné rovině, neshledal důvodnou.

Stěžovateli nelze přisvědčit v jeho tvrzení, podle kterého se krajský soud nezabýval vznesenou námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, který spojil řízení o kontrole a řízení zahájené výzvou k podání dodatečného daňového přiznání. Nejvyšší správní soud předně uvádí, že krajský soud se námitkou zabýval, dospěl však k závěru, že z žaloby nelze seznat, čím se měl žalovaný dopustit porušení stěžovatelem tvrzených zákonných ustanovení, popřípadě jakým úkonem byl stěžovatel zkrácen na svých zákonných právech ve smyslu § 65 s. ř. s. Nejvyšší správní soud nad rámec nutného odůvodnění doplňuje, že námitka by nemohla obstát ani v případě její určitosti. Jak z odůvodnění shora vyplývá, daňová kontrola byla řádně ukončena a tvrzení o spojení dvou řízení je proto nedůvodné.

Stěžovatel uvádí, že porušení § 2 odst. 1 d. ř. prolíná celé daňové řízení, aniž by specifikoval konkrétní skutkové okolnosti, ve kterých toto porušení spatřuje. Nejvyšší správní soud se proto jeho námitkou nemohl blíže zabývat.

Stěžovatel krajskému soudu vytýká, že v závěru o neprovádění dokazování svědeckými výpověďmi zcela pominul postavení tzv. předzvědných osob, jeho výrok je proto „v rozporu s Ústavou a protizákonný“. Stěžovatel odkázal k rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02[4] a k rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 15. 1. 2002, sp. zn. I. ÚS 54/01[5]. Nejvyšší správní soud neshledal názor krajského soudu nezákonným. Krajský soud uvedl, že jak vyplývá z rozhodnutí žalovaného, tak ze správního spisu, důkaz svědeckou výpovědí nebyl v dané věci použit. Nejvyšší správní soud ke kasační námitce dodává, že z napadeného správního rozhodnutí nevyplývá, že by k výpovědím tzv. předzvědných osob bylo jakkoliv přihlédnuto. Přestože by, v souladu se závěry Ústavního soudu, pominutí procesních práv stěžovatele při výslechu osob negovalo důkazní hodnotu takovýchto výslechů, nemůže tento výsledek nastat, pokud správní orgán při vydání napadeného rozhodnutí z výslechů byť i jen předzvědných osob vůbec nevycházel.

Vytýká-li stěžovatel krajskému soudu, že se nezabýval námitkou nepřezkoumatelnosti v celém jejím rozsahu, neboť pominul otázku, jakou úvahou se žalovaný řídil a jak posoudil stěžovatelem předložené důkazy, a to samostatně a v jejich vzájemné souvislosti, Nejvyšší správní soud připomíná rozsah přezkumu správního rozhodnutí. Ten se odvíjí od konkrétních skutkových a právních tvrzení, obsažených v žalobě [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Po soudu nelze žádat, aby k námitce tvrzeného porušení zákona, nespecifikované konkrétními skutkovými tvrzeními, přezkoumával napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení z hlediska všech v úvahu přicházejících porušení. Takový postup by ve svém důsledku zcela popřel zásadu dispoziční, kterou se přezkum v rámci správního soudnictví řídí.

Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu co do použití § 49 odst. 1 d. ř. a tvrdí, že „označení tímto ustanovením“ se poprvé objevuje u žalovaného v rozhodnutí ze dne 10. 1. 2003, ve vztahu k rozhodnutí ze dne 18. 2. 2000, které odkazuje pouze na použití § 50 odst. 5 d. ř. a nehovoří o § 49 odst. 1 d. ř. ani v rozsahu úplné citace ustanovení § 50 odst. 5 d. ř.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že názor krajského soudu se opírá o obsah správního spisu, se kterým není v rozporu. Citace § 49 odst. 1 d. ř., jako součást úplné citace § 50 odst. 5 d. ř., se objevuje v žalobou napadeném rozhodnutí žalovaného (str. 3 rozhodnutí žalovaného). Jak krajský soud správně uzavřel, rozhodnutí ze dne 18. 2. 2000 se opírá o § 50 odst. 5 d. ř., neboť o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, kterým byla stanovena daň podle pomůcek, rozhodl odvolací správní orgán sám. Použití § 49 odst. 1 d. ř. by přicházelo v úvahu

[4] http://www.judikatura.cz
[5] http://www.judikatura.cz

pouze v případě, kdyby o odvolání rozhodoval již správce daně, a to tak, že by mu vyhověl.

Stěžovatel dále zpochybnil výzvu k podání dodatečného daňového přiznání pro tvrzený rozpor s § 41 odst. 2, 4 d. ř., krajskému soudu přitom vytkl, že se přiklonil k argumentaci žalovaného.

Nejvyšší správní soud opakuje, že kasační námitka vycházející ze skutečnosti, že krajský soud dal za pravdu žalovanému, nemůže obstát, pokud se tento soud zároveň úplně a přezkoumatelně vypořádal s argumenty stěžovatele. Krajský soud navíc správně uzavřel, že daňová kontrola byla v době vydání výzvy již uzavřena. Nelze přehlédnout ani skutečnost, že stěžovateli mohlo být při doměření daně na základě dodatečného daňového přiznání vyměřeno nižší penále, oproti doměření na základě zjištění správce daně z daňové kontroly (§ 63 odst. 3 d. ř.).

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli ani v otázce nájemného za dům v B. Stěžovatel poukázal na rozpory v odůvodnění krajského soudu, který na jedné straně uznává náklady vázané k nájmu, a na druhé straně neuznává nájemné. Nejvyšší správní soud stěžovatelem tvrzené rozpory v odůvodnění krajského soudu neshledal, neboť rozhodnutí krajského soudu s žádnými náklady vázanými k nájmu nepracuje – v hmotně právní rovině se zabývá nájemným za dům v Boskovicích, náklady cestovného vozem Avia a náklady za provoz kanceláře, která se ovšem nachází v jiné nemovitosti, než které se týká již zmíněný nájem.

VII.

Z vyložených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Nejvyšší správní soud rovněž vážil nezbytnost rozhodnutí o žádosti o odkladný účinek kasační stížnosti, o které již nerozhodl s ohledem na rozhodování ve věci samé.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nenáleží mu proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contr*. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť z obsahu spisu nevyplývá, že by mu náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti vznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. července 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu