



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **K. V.**, zastoupen Mgr. Martinou Štěpáníkovou, advokátkou se sídlem Žitomířská 38, Praha 10, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 6. 2008, č. j. 8 Ca 65/2007 – 59,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 3. 6. 2008, č. j. 8 Ca 65/2007 – 59, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 3. 6. 2008, č. j. 8 Ca 65/2007 – 59, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“) ze 14. 12. 2006, č. j. 9000/06-1100-200545, kterým byl změněn Finanční úřad ve Voticích ze dne 19. 4. 2006, č. j. 9787/06/023970/1124, na daň z příjmů fyzických osob za rok 2002 tak, že dodatečně vyměřená daň ve výši 339 477,00 Kč byla snížena na částku 218 421,00 Kč. Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že neshledal důvodnou žalobní námitku, v níž stěžovatel namítal porušení ustanovení § 50 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), kterého se finanční ředitelství mělo dopustit tím, že se nevypořádalo se všemi důvody v odvolání uvedenými. Podle názoru městského soudu se vypořádalo se všemi hlavními odvolacími argumenty, které stěžovatel v celkem šesti odvolacích podáních uvedl. Z odůvodnění tohoto rozhodnutí zřejmé, že se finanční ředitelství zabývalo charakterem daňového řízení a odůvodnilo, z jakých důvodů je považovalo za řízení vytýkácí, zabývalo se námitkami ohledně způsobu provedení a obsahu svědecké výpovědi svědka Jaromíra Blažejovského, poukázalo na sdělení správce daně, jimiž bylo stěžovateli umožněno, aby získal bližší informace o skutečnostech, které

vedly k závěrům, jejichž výsledkem bylo vydání platebního výměru. Finanční ředitelství rovněž jednoznačně uvedlo, jakým způsobem se vypořádalo se stěžovatelem tvrzenými rozhodujícími skutečnostmi a z jakého důvodu dospělo k závěru, že neprokázal svá tvrzení, na jejichž základě snížil dodatečným daňovým přiznáním svou daňovou povinnost. Závěr o nedůvodnosti podané žaloby vyplynul především z toho, že stěžovatel žádnými konkrétními tvrzeními ani předloženými důkazy neprokázal, že skutečný objem jím uskutečněných zdanitelných plnění byl nižší, než jak je vykázal a přiznal v původním přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Proto neprokázal skutečnosti, na jejichž základě podal dodatečné přiznání. Podle městského soudu správce daně nepostupoval v rozporu se zákonem, jestliže neprováděl daňovou kontrolu, ale vedl vytýkácí řízení. V dané věci byla předmětem daňového řízení správnost údajů uvedených stěžovatelem v dodatečném daňovém přiznání. Správní orgán jej vyzval k prokázání jím tvrzených skutečností v dodatečném daňovém přiznání v souladu s ustanovením § 43 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel však žádnými konkrétními důkazy nedoložil a neprokázal svá tvrzení, že „sporné“ doklady, z nichž bylo v původním daňovém řízení vycházeno, do dokladů stěžovatele nepatří. Veškeré doklady předložené stěžovatelem trpí podle městského soudu rozdílností, rozporuplností. Nevyplývají z nich žádné jednoznačné, konkrétní a srozumitelné údaje. Nebylo tak prokázáno, a důkazní břemeno nese stěžovatel, že dodatečné daňové přiznání je podáno na základě takových rozhodných skutečností, aby bylo možno shledat zákonné důvody pro snížení daňové povinnosti. Městský soud neshledal důvodnými žalobní námitky, v nichž stěžovatel tvrdil, že je po něm požadován tzv. negativní, a tedy nemožný, důkaz. V době, kdy o věci správní orgány rozhodovaly, měly veškeré doklady k dispozici, a to včetně dokladů označených jak p/123 a p/124, i dokladů označených jako p/1 – 100 a p/1 – 122, které stěžovatel předložil soudu při jednání dne 4. 12. 2007. Ze správního spisu vyplývá, že tyto doklady byly posléze stěžovateli vráceny. Stěžovatel podal daňové přiznání dne 27. 1. 2003 a svým podpisem potvrdil, že údaje v něm uvedené jsou pravdivé. Dodatečné daňové přiznání uvádí daň nižší přibližně o 273 000 Kč, přičemž stěžovatel jako důkaz na podporu svých tvrzení v tomto přiznání předložil pouze své tvrzení o tom, že dva doklady nepatří do jeho daňové evidence. K tvrzení stěžovatele, že svědka Blažejovského měly navštívit pracovnice správce daně v místě bydliště a předem jej seznámit s obsahem svědecké výpovědi, městský soud zdůraznil, že z obsahu spisového materiálu je zřejmé, že svědkovi byla zásilka obsahující předvolání doručována v jeho úřadovně, a nikoliv v místě bydliště. Skutečnost, že stěžovatel nevyužil možnosti zúčastnit se výslechu svědka, nemůže jít k tíži správních orgánů. Stěžovatel dovozuje snížení daňového základu z dokladů p/123 a p/124, které mu podle jeho tvrzení nepatří. Zároveň však nebyl schopen prokázat obsah původní daňové evidence (peněžního deníku), protože podle městského soudu v současné době, pro potřeby dodatečného daňového přiznání, je pracováno již na základě dokladů, zpracovaných a upravených právě pro potřeby dodatečného daňového přiznání. Městský soud neměl žádné pochybnosti o tom, že napadené rozhodnutí je existující a platné a neshledal žádné důvody pro to, aby správce daně či soud deklarovaly jeho nicotnost.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, v níž namítal důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem spatřuje v nesprávné aplikaci ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve vztahu k ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků. Podle stěžovatele

městský soud pochybil ve výkladu ustanovení § 38g, § 38p, § 3, § 5 a § 23 zákona o daních z příjmů ve vztahu k § 41 a § 43 zákona o správě daní a poplatků. Tato ustanovení stanovují okruhy příjmů podléhajících zdanění daní z příjmů a upravují postup při podání dodatečného daňového přiznání a stanovují rámec povinností daňových subjektů ve věci výše uskutečněných zdanitelných plnění. Stěžovatel podrobně jak v řízení před finančním ředitelstvím, tak v žalobě uvedl, jaké důkazní prostředky předložil a jaké důkazní prostředky navrhuje provést, a to veškeré účetní doklady týkající se daně z příjmů za rok 2001, především 122 příjmových dokladů, peněžní deník za rok 2002, pokladní doklady p/123 a p/124, neoznačených jménem stěžovatele, nepodepsané a nepotvrzené stěžovatelem, ručně psané nikoli stěžovatelem, na formuláři nepoužívaným stěžovatelem, 122 příjmových podkladů počítačově zpracovaných, potvrzených a podepsaných stěžovatelem i zpracovatelem účetnictví, ekonomický rozbor podnikatelské činnosti včetně vyčíslení průměrných marží, přehled denních tržeb v celkovém počtu odpovídajícím jednotlivým podkladům p/1 až p/122, po dekáдах odpovídající jednotlivým pokladním dokladům p/1 až p/122, výsledch zaměstnanců zpracovatele účetnictví zbývajících se podklady předávaných stěžovatelem, kteří potvrdí tvrzení stěžovatele o podobě a formě předávaných účetních dokladů, provedení grafologického rozboru písma na dokladech p/123 a p/124 k prokázání, že nebyly vyhotoveny stěžovatelem. Finanční ředitelství některé navrhované důkazy vůbec neprovedlo. Stěžovatel je toho názoru, předložil a navrhl vyčerpávající množství důkazních prostředků k prokázání výše zdanitelných příjmů. Z veškerých důkazních prostředků je zřejmé, že výše zdanitelných příjmů za rok 2002 je částka uvedená v dodatečném přiznání. Ani z jediného důkazu podle nevyplyvá jiný závěr, přesto finanční ředitelství i městský soud konstatovaly, že stěžovatel neprokázal svá tvrzení. Pouhé konstatování městského soudu, že neprokázal svá tvrzení stěžovatel považuje za nedostatečné. Městský soud se v odůvodnění svého rozsudku omezil na konstatování, že stěžovatel žádnými konkrétními skutkovými tvrzeními ani důkazy neprokázal, že skutečný objem jím uskutečněných zdanitelných plnění ve čtvrtém čtvrtletí roku 2002 byl nižší, než jak vykázal v řádném daňovém přiznání, doručeném správci daně dne 27. 1. 2003. Stěžovatel k tomu upozornil, že pro daň z příjmů fyzických osob je zdaňovacím obdobím kalendářní rok 2002, nikoli pouze čtvrté čtvrtletí a rovněž, že řádné daňové přiznání doručil správci daně dne 30. 6. 2003 a nikoli dne 27. 1. 2003. Podle stěžovatele městský soud v rozsudku uvedl opakovaně nepravdivé údaje, neboť chybně vyslovil, že v žalobě je uvedeno, že „při prověrce daňových povinností po ukončení podnikání ve vztahu k účetnictví stěžovatel zjistil, že za zdaňovací období čtvrtého čtvrtletí roku 2002 zpracovatel jeho účetnictví zaevidoval mezi doklady, týkající se uskutečnění zdanitelných plnění pole zákona o daních z příjmů z dokladů, označených jako p/123 a p/124, znějících na souhrnnou částku 1 514 449 Kč, to vše s textem prodej zboží 10-12/02, tedy za období tří měsíců“. Podle stěžovatele je tato věta nesrozumitelná a neúplná. Žaloba je věnována problematice daně z příjmů se zdaňovacím obdobím celého roku 2002 a termín uskutečnění zdanitelného plnění není pojmem zákona o daních z příjmů, ale zákona o dani z přidané hodnoty. Městský soud podle stěžovatele nepřezkoumatelně uvedl, že „podstatou sporu mezi správcem daně a stěžovatelem je otázka, zda korektní výše uskutečněných zdanitelných plnění, dosažených ve čtvrtém čtvrtletí 2002“. Tato věta se rovněž týká problematiky daně u přidané hodnoty. Ze stejného důvodu městský soud uvedl chybně, že částka bez daně z přidané hodnoty jako základ a daň byla mezi uskutečnitelná zdanitelná plnění uvedena v řádném daňovém přiznání nesprávně. Městský soud také chybně uvedl, že při ústním jednání dne

17. 10. 2005 stěžovatel předložil příjmové pokladní doklady označené p/1-p/122, přitom byly předloženy veškeré příjmové doklady p/1-p/124. Stejně tak nesprávně uvedl, že při ústím jednání dne 18. 10. 2005 předložil další evidenci daně z příjmů s uvedením částek dokladů p/123 a p/124, přitom došlo pouze k předložení podkladů týkajících se daně z přidané hodnoty. Městský soud uvedl, že evidence denních tržeb předložená stěžovatelem neodpovídá výpovědi svědka Blažejovského, přitom tento svědek, jak sám soud uvádí, hovořil o denních evidencích tržeb evidovaných na počítači. Podle stěžovatele soud rovněž chybně a neúplně uvedl, že tomuto svědkovi byla zásilka obsahující předvolání ke svědecké výpovědi doručována v jeho úřadovně, nikoli bydlišti, přitom podle spisového materiálu a rozhodnutí Policie ČR bylo doručováno v rodinném domě, kde má svědek bydliště. Stěžovateli není znám význam pojmu úřadovna. Zpracovatelem účetnictví je právnická osoba se sídlem v Benešově, kde fyzicky probíhá provádění účetních služeb, v místě bydliště jednatele společnosti zpracovatel účetnictví nepůsobí. Výše uvedeným pochybením došlo podle stěžovatele k naplnění důvodu pro podání kasační stížnosti uvedeného v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Městský soud podle stěžovatele nesprávně posoudil právní otázku aplikace ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 ve vztahu k § 43 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel v průběhu řízení před správcem daně namítal, že s ohledem na obsah výzev, kterými bylo zahájeno vytykácí řízení, a především věcný a časový rozsah úkonů správce daně (předložení a zapůjčení veškeré účetní a daňové dokumentace roku 2002), neměly tyto úkony charakter vytykácího řízení, ale jednalo se o provedení daňové kontroly. Stěžovatel tak byl zbaven možnosti realizovat práva daná mu ustanovením § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Postupem podle § 16 citovaného zákona by stěžovatel již v řízení před správcem daně byl seznámen s hodnocením důkazů ve věci a nebyl by zbaven práva vypořádat se se závěry správce daně. Městský soud se omezil pouze na konstatování správnosti postupu správních orgánů s citací § 43 zákona o správě daní a poplatků. Problematikou namítaného rozsahu prováděných úkonů spolu s převzetím veškeré účetní a daňové dokumentace ve vztahu k ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků se nezabýval. Dále pochybil ve výkladu ustanovení § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, neboť podle tohoto ustanovení je odvolací orgán povinen se vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými, což finanční ředitelství neprovedlo. Konečně pokud soud uvedl, že odůvodnění rozhodnutí finančního ředitelství obsahuje vypořádání se všemi hlavními odvolacími argumenty, potom tento postup není dostačující, neboť podle § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků je nutné se se všemi důvody v odvolání uvedenými vypořádat. Stěžovatel pod žalobním bodem jedna namítal, že se finanční ředitelství nevypořádalo se všemi důvody v odvolání uvedenými, např. se jedná o odvolací námitky pátého doplnění odvolání, namítanou nicotnost a návrh na dokazování provedení grafologickým rozbořem písma na předmětných dokladech a výsledkem svědků, zaměstnanců zpracovatele účetnictví, ke kterým se finanční ředitelství nevyjádřilo vůbec. Přitom provedením těchto důkazních prostředků by došlo k bezvadnému zjištění skutkového stavu ve věci. Stěžovatel v řízení před správcem daně i finančním ředitelstvím poukazoval na nedostatečně zjištěný skutkový stav v rozporu s § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků i ve vztahu k § 2 odst. 2 a odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Soud v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že správní orgány vyzvaly stěžovatele k prokázání jím tvrzených skutečností. Soud dále uvedl, že stěžovatel žádnými konkrétními důkazy nedoložil a neprokázal svá nová tvrzení o tom, že „sporné“ doklady do dokladů stěžovatele nepatří. Tento postup soudu podle stěžovatele není dostačující a navíc soud v rozporu s obsahem spisu uvedl nepravdivé údaje.

Městský soud se předmětnou věcí rovněž vůbec nezabýval. Stěžovatel pod žalobním bodem deset namítal, že rozhodnutí správce daně i finančního ředitelství jsou nicotná, a to z konkrétního důvodu nedodržení lhůt k vyřízení vytýkacího řízení určených analogickým použitím správního řádu. Městský soud rozhodl, že rozhodnutí finančního ředitelství není nicotné. K namítané nicotnosti rozhodnutí správce daně se nevyjádřil vůbec. Nesprávně také posoudil právní otázku, zda jsou rozhodnutí nicotná. Navíc v rozporu s textem žaloby uvedl, že stěžovatel v ní nedovozoval nicotnost z konkrétních skutečností. Podle stěžovatele se soud nevypořádal s jeho argumentací v rámci prvního žalobního bodu. Stěžovatel uvedl v žalobě osm konkrétních odvolacích námitek, se kterými se finanční ředitelství podle jeho názoru nevypořádalo. Městský soud se však omezil pouze na neúplnou rekapitulaci odvolacích námitek, o návrhu provedení důkazu výsledkem svědka se nezmínil a dospěl k závěru, že odůvodnění rozhodnutí finančního ředitelství obsahuje vypořádání se všemi hlavními odvolacími argumenty, což nelze považovat za odůvodnění dostatečné. Nedostatečné je odůvodnění soudu i v tom, jak se vypořádal s argumentací v rámci druhého žalobního bodu a v čem konkrétně spatřuje pochybení stěžovatele. Městský soud se omezil pouze na konstatování, že stěžovatel žádnými konkrétními skutkovými tvrzeními ani důkazy neprokázal, že skutečný objem jím uskutečněných zdanitelných plnění byl nižší, než jak vykázal v řádném daňovém přiznání, přičemž použil nesprávnou terminologii. Dále v rozsudku obecně konstatoval, že veškeré doklady předložené stěžovatelem trpí rozdílností, rozporuplností nevyplynají z nich žádné jednoznačné, konkrétní a srozumitelné údaje. Protože nespecifikoval blíže vady, nelze považovat jeho odůvodnění za dostatečné. Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu také v odstavcích týkajících se negativního, a tedy nemožného důkazu, relevanci původního daňového přiznání, kdy soud podle stěžovatele navíc uvádí nepravdivé údaje. Chybně uvedl, že ze správního spisu vyplývá, že tyto doklady (sporné pokladní doklady, dekádní soupisy tržeb) byly posléze stěžovateli správním orgánem vráceny. Dále chybně uvedl, že stěžovatel předložil jako důkaz pouze své tvrzení o tom, že dva doklady nepatří do jeho evidence, přitom i ze spisového materiálu je zřejmé, že byly předloženy i veškeré ostatní účetní i daňové doklady, rozborů výše obchodního rozpětí, evidence tržeb, inventarizace zásob, apod. Soud se konečně nevypořádal s argumentací v rámci třetího žalobního bodu, kde stěžovatel napadal postup finančního ředitelství v rozporu s ustanovením § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, v rámci pátého žalobního bodu, kde namítal postup správních orgánů v rozporu s ustanoveními Ústavy a Listiny, v rámci šestého žalobního bodu, kde namítal porušení jeho práva na posouzení věci ve správním řízení ve dvou instancích a v rámci osmého žalobního bodu, kde namítal nesprávný postup správních orgánů ve vztahu k § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Závěrem stěžovatel uvedl, že shledává podobnost odůvodnění rozsudku městského soudu s odůvodněním rozhodnutí městského soudu sp. zn. 11 Ca 47/2007, přičemž opomněl v některých případech nahradit údaje týkající se daně z přidané hodnoty terminologií podle zákona o daních z příjmů. Městský soud navíc uvádí i argumentaci proti žalobním bodům, které stěžovatel konkretizoval pouze při ústním jednání ve věci sp. zn. 11 Ca 47/2007, např. ohledně úplnosti spisového materiálu. I z tohoto důvodu je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl rozsudek krajského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na své vyjádření k žalobě a na argumentaci uvedenou v rozsudku městského soudu. Podle jeho názoru je

nepravděpodobné, že by se stěžovatel při podávání řádných daňových přiznání za rok 2002 mohl tak výrazně splést. Příjmy z předmětných dokladů nebyly evidentně nad rámec běžné činnosti stěžovatele, neboť za rok 2002 byly v řádném přiznání příjmy necelých 5,5 mil. Kč. V předchozích letech 2000 a 2001 dosahoval stěžovatel příjmy 6,5 mil. Kč ročně. Proto finanční ředitelství navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížnosti napadený rozsudek městského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2, 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti, přičemž neshledal vady uvedené v odst. 3 tohoto ustanovení, k nimž musel přihlížet z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se předně zabýval námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí městského soudu pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů. Podle konstantní judikatury Ústavního soudu (např. náleze ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94 a náleze ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, oba dostupné na <http://nalus.usoud.cz>) je jedním z principů představujícím součást práva na řádný proces, jakož i právního státu, povinnost soudů své rozsudky odůvodnit. Ve správním soudnictví nachází tato zásada vyjádření v ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s. Z odůvodnění rozsudku musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelné, protože by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces. Také Nejvyšší správní soud ve svých rozsudcích vyslovil, že není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, zveřejněný pod č. 689/2005 Sb. NSS; a také rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52; dostupný na www.nssoud.cz). Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publikovaný pod č. 244/2004 Sb. NSS, www.nssoud.cz). Také podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002 - 24, soud zruší rozhodnutí pro nesrozumitelnost odůvodnění, zejména tehdy, jestliže odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které pohnuly správní orgán k vydání rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.).

Stěžovatel v žalobě namítal, že se odvolací orgán nevypořádal s tím, že v odvolání navrhoval důkazní prostředky, a to výslech zaměstnanců zpracovatele účetnictví, jehož

provedením by byla potvrzena tvrzení stěžovatele o podobě jím předávaných podkladů o příjmech v hotovosti i o způsobu předávání zmiňovaných dokladů, a dále provedení grafologického rozboru písma na předmětných dokladech, jehož provedení mělo být prokázáno, že se nejedná o písmo stěžovatele. Městský soud se však při posuzování přezkoumatelnosti rozhodnutí finančního ředitelství vůbec nezabýval tím, zda tyto důkazy provedlo či zda odůvodnilo, proč je nebude provádět. Podle názoru Nejvyššího správního soudu přitom z rozhodnutí finančního ředitelství není zřejmé, proč nepovažovalo navrhované důkazy za relevantní. Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by správní orgán ve svém rozhodování měl na výběr, které z důkazů provede a vyhodnotí a které nikoli nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene. Neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit např. na tom, že tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším důvodem může být to, že důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací schopností. Odmítnutí provedení důkazu může být zdůvodněno také jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení mimo jakoukoliv pochybnost prokázána. Správní orgán tak je oprávněn rozhodnout, které z navržených důkazů provede, nicméně jako nepodstatný, nezpůsobilý nebo nadbytečný nelze odmítnout důkaz, jímž mohou být v souvislosti s jinými důkazy prokázány skutečnosti podstatné pro rozhodnutí. Žádný z těchto argumentů však rozhodnutí finančního ředitelství neobsahuje a ani z něj není zřejmé, proč nepovažovalo navrhované důkazy za relevantní.

Městský soud se dále nezabýval ani stížní námitkou, že se finanční ředitelství nevypořádalo s odvolací námitkou, že doklady označené jako p/123 a p/124 se týkají příjmů za tři měsíce, oproti ostatním dokladům stěžovatele, že jsou ručně psané, bez podpisu stěžovatele, atd. Městský soud se rovněž nezabýval námitkou, že stěžovatel v pátém doplnění odvolání namítal nicotnost rozhodnutí finančního ředitelství. Přitom z rozhodnutí finančního ředitelství vyplývá, že tyto odvolací námitky zůstaly opomenuty. Městský soud proto pochybil, pokud vyslovil, že odůvodnění rozhodnutí finančního ředitelství obsahuje vypořádání se všemi hlavními odvolacími argumenty. Podle ustanovení § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků je nutné se vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými. V této souvislosti lze poukázat na rozsudek ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003 – 78, (publ. pod č. 523/2005 Sb. NSS), v němž Nejvyšší správní soud vyslovil, že nepřihlédne-li soud k nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí, založí svým postupem i nepřezkoumatelnost rozhodnutí svého a z toho důvodu takové rozhodnutí soudu Nejvyšší správní soud zruší.

Stěžovatel dále v kasační stížnosti namítal, že městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl opakovaně nepravdivé údaje, neboť chybně vyslovil, že při ústním jednání dne 17. 10. 2005 stěžovatel předložil příjmové pokladní doklady označené p/1-p/122, přitom byly předloženy veškeré příjmové doklady p/1-p/124. K tomu Nejvyšší správní soud podotýká, že podle správního spisu byly dne 17. 10. 2005 předloženy příjmové doklady označené p/1-p/124 a při ústním jednání dne 14. 11. 2005 byly příjmové doklady p/1-p/124 vráceny. Podle výzvy správce daně ze dne 8. 12. 2005 však byly doklady p/123 a p/124 opět vyžadovány. Na tuto výzvu reagoval stěžovatel sdělením, že již tyto doklady předložil. Při ústním jednání dne 7. 3. 2006 správce daně uvedl, že ve složkách označených

p/1-p/124 chyběly příjmové doklady p/123 a p/124. Na otázku správce daně, proč nebyly předloženy tyto daňové doklady, pak zástupce stěžovatele uvedl, že o ně nebylo zákonným způsobem požádáno, a následně tyto doklady předložil. Podle názoru zdejšího soudu z výše uvedeného nelze zcela jednoznačně vyslovit, zda stěžovatel při ústním jednání dne 17. 10. 2005 předložil předmětné doklady, tato skutková okolnost však není rozhodující, neboť tyto doklady byly dne 7. 3. 2006 doloženy.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje i s námitkou stěžovatele týkající se zaměnění terminologie podle zákona o daních z příjmů a zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Toto pochybení by však samo o sobě neznamenovalo nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost, pokud by z celkového kontextu bylo zřejmé, že se jedná o omyl v psaní. V daném případě se městský soud přiklonil k právnímu názoru vyslovenému v dřívějším rozsudku městského soudu týkajícímu se obdobné věci stejného stěžovatele, ovšem z hlediska daně z přidané hodnoty. Tento postup je zcela v pořádku a v souladu se zásadou jednotnosti, a tedy předvídatelnosti soudního rozhodování. Pokud městský soud rozhodl totožně, měl však správně uvést terminologii vztahující se k dani z příjmů. V daném případě je však nutno zohlednit, že se jedná pouze o omyl či nepozornost soudu, kterých se ostatně dopustil i stěžovatel v kasační stížnosti, když uvedl, že určitá ustanovení určují „okruhy příjmů podléhajících zdanění daní z příjmů a upravují postup při podání dodatečného daňového přiznání a stanovují rámec povinností daňových subjektů ve věci výše uskutečněných zdanitelných plnění“.

Stejně tak je důvodná stížná námitka, že svědkovi Blažejovskému, jednateři společnosti SB servis, spol. s r. o. byla zásilka obsahující předvolání ke svědecké výpovědi doručována na adrese jiné, než je sídlo této právnické osoby. Městský soud se zde přiklonil k názoru finančního ředitelství, jehož zástupce při jednání před soudem (k tvrzení stěžovatele, že svědka Blažejovského navštívily pracovnice správce daně v místě bydliště) zdůraznil, že tomuto svědkovi bylo doručováno v jeho úřadovně, nikoliv v místě bydliště. Podle správního spisu bylo předvolání adresováno jednateři společnosti SB servis, spol. s r. o., Křešice 42, Votice, přitom nebylo doručováno poštou, nýbrž je svědek podle písemného vyjádření a podpisu na stejnopisu předvolání převzal dne 1. 12. 2005. Zároveň zde není uvedeno, kde si předvolání převzal. Podle obchodního rejstříku má společnost SB servis, spol. s r. o. sídlo v Benešově, Tyršova 2070. Pojem úřadovna zákon o správě daní a poplatků nezná. Podle ustanovení § 17 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků může správce daně doručovat úřední písemnosti i svými pracovníky. Doručuje se v bytě, provozovně, obchodní místnosti, kanceláři a nebo pracovním místě, kde se osoba, jíž má být doručeno, zdržuje. Doručení mimo tyto místnosti je platné, nebylo-li přijetí odepřeno. Podle § 17 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků se písemnosti určené právnickým osobám doručují pracovníkům oprávněným za tyto příjemce přijímat písemnosti. Není-li jich, doručuje se písemnost, která je určena do vlastních rukou, tomu, kdo je oprávněn za příjemce jednat, ostatní písemnosti kterémukoliv jejich pracovníku, který písemnost přijme. Z těchto ustanovení vyplývá, že i doručení mimo sídlo právnické osoby je platné.

Stěžovatel však v souvislosti s touto námitkou v žalobě uvedl další námitky k obsahu protokolu o výpovědi svědka a osobě svědka samého, a to že svědek jako jednatel účetnictví stěžovatele nezpracovával, činili tak zaměstnanci společnosti a podání svědecké výpovědi se konala po třiceti pěti měsících po provedení účetních zápisů, proto by podle

stěžovatele na otázku správce daně nedokázal bez předchozí přípravy po tak dlouhé době odpovědět téměř nikdo, neboť není možné, aby si osoba, která zápisy neprováděla, pamatovala jejich pořadová čísla a částky, přičemž sama otázka správce daně je podle stěžovatele nesrozumitelná. Těmito námitkami se městský soud rovněž vůbec nezabýval, a proto i z tohoto důvodu trpí napadený rozsudek nepřezkoumatelností. Městský soud se rovněž opomněl zabývat námitkou stěžovatele o porušení jeho práva na posouzení věci ve správním řízení ve dvou instancích a námitkou nesprávného postupu správních orgánů ve vztahu k ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

V další stížní námitce stěžovatel poukazoval na to, že městský soud se v odůvodnění svého rozhodnutí omezil pouze na konstatování správnosti postupu správních orgánů s citací § 43 zákona o správě daní a poplatků a nezabýval se namítaným rozsahem prováděných úkonů spolu s převzetím veškeré účetní a daňové dokumentace ve vztahu k ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků. I tato stížní námitka je důvodná. K této problematice existuje judikatura Nejvyššího správního soudu, například v rozsudku ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 10/2004 – 60, www.nssoud.cz, zdejší soud vyslovil, že „Soud však má za to, že s ohledem na obsah výzvy, kterou bylo zahájeno vytýkácí řízení, v níž nebyly sděleny konkrétní pochybnosti, které mají být odstraněny, ale subjekt byl vyzván obecně k předložení veškerých dokladů vztahujících se k uskutečněným zdanitelným plněním, aniž by bylo specifikováno ohledně kterých zdanitelných plnění má správce daně důvodné pochybnosti a s ohledem na rozsah věcný i časový, nemělo prováděné řízení u stěžovatele charakter vytýkácího řízení dle § 43 cit. zákona, podle něhož bylo postupováno, ale charakter daňové kontroly. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s žalovaným, tvrdí-li, že daňovou kontrolu je možno provést pouze po vyměření daně, když takové tvrzení nemá oporu v zákoně.“ Městský soud proto měl zkoumat rozsah prováděných úkonů a zda byly daňovému subjektu sděleny konkrétní pochybnosti, které mají být odstraněny, aby mohl posoudit, zda se v případě stěžovatele jednalo o vytýkácí řízení či daňovou kontrolu (viz k tomu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 122, www.nssoud.cz).

Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný i z toho důvodu, že se městský soud nevyjádřil k namítané nicotnosti rozhodnutí správce daně. Také v rozporu s textem žaloby konstatoval, že stěžovatel nedovožoval nicotnost z konkrétních skutečností, a nezabýval se tak žalobní námitkou, že obě rozhodnutí jsou nicotná z důvodu překročení lhůty určené za analogického použití správního řádu k vyřízení vytýkácího řízení.

Nejvyšší správní soud konečně považuje za nepřezkoumatelnou i tu část odůvodnění rozsudku městského soudu, v níž soud dovodil, že stěžovatel žádnými konkrétními tvrzeními ani konkrétními předloženými důkazy neprokázal, že skutečný objem jím uskutečněných zdanitelných plnění byl nižší, než jak je vykázal a přiznal v původním přiznání k dani z přidané hodnoty (jedná se o záměnu terminologie, jak bylo již výše uvedeno). Městský soud vycházel z premisy, že veškeré doklady předložené stěžovatelem trpí rozdílností a rozporuplností a nevyplývají z nich žádné jednoznačné, konkrétní a srozumitelné údaje. Nekongretizoval však, o jakou rozporuplnost jde. Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel předložil různé daňové doklady, rozborů výše obchodního rozpětí, atd., které městský soud bez bližšího odůvodnění posoudil jako nevěrohodné. Stěžovatel se pokoušel prokázat, že zpracovatel jeho účetnictví nesprávně zaevidoval doklady označené

jako p/123 a p/124 do účetnictví tím, že navrhoval v odvolacím řízení důkazy, které však zůstaly opomenuty. Správce daně nedal stěžovateli možnost svá tvrzení prokázat a ani se nezabýval jeho námitkami ohledně porušení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 123, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS a na www.nssoud.cz). Městský soud se námitkou přesunu důkazního břemene a požadování negativního důkazu rovněž dostatečně nezabýval. Pouze z výše uvedených obecných tezí, že stěžovatel předložil pouze rozporuplné doklady, vyvodil, že neunesl důkazní břemeno. Toto odůvodnění však není dostatečné, neboť městský soud vůbec neřešil rozsah povinnosti daňového subjektu nést důkazní břemeno v daňovém řízení, otázku přenosu důkazního břemene, ani možnost prokázání negativní skutečnosti. Pokud z odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. zrušil a věc vrátil dalšímu řízení. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí městského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Městský soud v Praze v rozhodnutí o věci samé (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. února 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně
senátu