



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **M. V.**, zastoupeného JUDr. Josefem Corradini, advokátem se sídlem Válova 24/1106, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 4. 2006, č. j. 12859/110/2005 a č. j. 12969/110/2005 a ze dne 31. 3. 2006, č. j. 12860/130/2005, č. j. 12921/130/2005, č. j. 12922/130/2005, č. j. 12923/130/2005, č. j. 12924/130/2005, č. j. 12925/130/2005, č. j. 12926/130/2005, č. j. 12927/130/2005, č. j. 12928/130/2005, č. j. 12929/130/2005, č. j. 12931/130/2005, č. j. 12932/130/2005, č. j. 12933/130/2005, č. j. 12934/130/2005, č. j. 12935/130/2005, č. j. 12936/130/2005, č. j. 12937/130/2005, č. j. 12938/130/2005, č. j. 12939/130/2005, č. j. 12940/130/2005, č. j. 12942/130/2005, č. j. 12943/130/2005, č. j. 12944/130/2005, č. j. 12945/130/2005, o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob a daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 2. 2008, č. j. 22 Ca 210/2006 - 403,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 4. 2006, č. j. 12859/110/2005 a č. j. 12969/110/2005 a ze dne 31. 3. 2006, č. j. 12860/130/2005, č. j. 12921/130/2005, č. j. 12922/130/2005, č. j. 12923/130/2005, č. j. 12924/130/2005, č. j. 12925/130/2005, č. j. 12926/130/2005, č. j. 12927/130/2005, č. j. 12928/130/2005, č. j. 12929/130/2005, č. j. 12931/130/2005, č. j. 12932/130/2005, č. j. 12933/130/2005, č. j. 12934/130/2005, č. j. 12935/130/2005, č. j. 12936/130/2005, č. j. 12937/130/2005, č. j. 12938/130/2005, č. j. 12939/130/2005, č. j. 12940/130/2005, č. j. 12942/130/2005, č. j. 12943/130/2005, č. j. 12944/130/2005, č. j. 12945/130/2005. Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu v Kopřivnici (dále jen „správce daně“), dodatečným platebním výměřům ze dne 18. 5. 2005, č. j. 36340/05/376920/5058, č. j. 36345/05/376920/5058, č. j. 36276/05/376920/5058, č. j. 36277/05/376920/5058, č. j. 36278/05/376920/5058, č. j. 36279/05/376920/5058, č. j. 36280/05/376920/5058, č. j. 36281/05/376920/5058, č. j. 36282/05/376920/5058, č. j. 36284/05/376920/5058, č. j. 36285/05/376920/5058, č. j. 36286/05/376920/5058, č. j. 36291/05/376920/5058, č. j. 36293/05/376920/5058, č. j. 36297/05/376920/5058, č. j. 36300/05/376920/5058, č. j. 36302/05/376920/5058, č. j. 36305/05/376920/5058, č. j. 36306/05/376920/5058, č. j. 36308/05/376920/5058, č. j. 36310/05/376920/5058, č. j. 36315/05/376920/5058, č. j. 36317/05/376920/5058, č. j. 36318/05/376920/5058, č. j. 36319/05/376920/5058, č. j. 36321/05/376920/5058, jimiž správce daně na základě výsledku provedené daňové kontroly dodatečně vyměřil stěžovateli podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 a 2003 a dále daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2002 - prosinec 2003.

Stěžovatel označil jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Má zato, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost a pro nedostatek důvodů, neboť krajský soud se v jeho odůvodnění nezabýval upřesněním formulace žalobních bodů obsažených v replice k vyjádření žalovaného ze dne 15. 2. 2008. Dle názoru stěžovatele tak krajský soud pochybil, pokud podanou žalobu přezkoumal pouze ve znění tří žalobních bodů obsažených v podání ze dne 20. 6. 2006, ačkoli sám konstatoval, že se „nemohl nezabývat žalobními body“, které stěžovatel uplatnil v replice k vyjádření žalovaného ze dne 13. 10. 2006 (tato není stěžovateli známa), a dále především v replice ze dne 15. 2. 2008. Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného soudního rozhodnutí také v tom, že krajský soud přebíral závěry žalovaného obsažené v žalobou napadených rozhodnutích, aniž by blíže odůvodnil, proč tak učinil. Stěžovatel namítá, že krajský soud takto nemohl postupovat v případě, kdy v podané žalobě byly závěry žalovaného kvalifikovaně zpochybněny. Uvedený postup krajského soudu tak ve svém důsledku znamená nadbytečnost přezkumu ve správním soudnictví, jehož úkolem je kontrola činnosti veřejné

správy, k níž v daném případě nedošlo, neboť soud se omezil na pouhé převzetí závěrů správního orgánu. Stěžovatel se domnívá, že krajský soud měl přezkoumat zákonnost vydaných rozhodnutí žalovaného s ohledem na celkový průběh řízení, který je zjistitelný z předložených správních spisů, z nichž lze také spolehlivě dovodit, že daň určená za použití pomůcek nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Ze všech výše uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se k obsahu podané kasační stížnosti nevyjádřil.

Z obsahu předloženého soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Žalobou podanou u krajského soudu dne 20. 6. 2006 se stěžovatel domáhal zrušení v záhlaví rozsudku označených rozhodnutí žalovaného. Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti shora vyjmenovaným rozhodnutím správce daně, dodatečným platebním výměrům, jimiž správce daně na základě výsledku provedené daňové kontroly dodatečně vyměřil stěžovateli podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 a 2003 a dále daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2002 - prosinec 2003.

Stěžovatel v žalobě uplatnil následující žalobní body. Uvedl, že z obsahu zpráv o daňové kontrole, z písemností vyhotovených správcem daně, jakož i z odůvodnění shora označených rozhodnutí žalovaného, nelze zjistit, z jakých skutečností finanční orgány obou stupňů vycházely a co považovaly za pomůcky pro stanovení daňové povinnosti. Stěžovatel namítal, že nebyl s použitými pomůckami seznámen, nemohl se k nim vyjádřit, a tedy ani nemohl ověřit, zda správce daně a odvolací orgán přihlédl k výhodám pro stěžovatele, případně k jakým. Stěžovatel se domníval, že nemohl kvalifikovaně vznášet námitky proti postupu správce daně, a odvolací orgán tento nezákonný postup ve svých rozhodnutích potvrdil.

V replikách k vyjádření žalovaného ze dne 13. 10. 2006 (č. l. 372 a násl.) a zejména ze dne 15. 2. 2008 (č. l. 389 a násl.) stěžovatel uvedl, že upřesňuje formulaci žalobních bodů obsažených v původním podání ze dne 20. 6. 2006, a to následujícím způsobem:

1/Stěžovatel správci daně vytýkal neobjektivní stanovení obchodní přírážky, kdy zcela účelově vybíral pouze obchodní případy s vysokým ziskem. Přestože stěžovatel správci daně předložil důkazní prostředky osvědčující nižší obchodní přírážky, žalovaný se s touto námitkou řádně nevypořádal, kdy v odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl pouze tolik, že stěžovatel zcela účelově vybíral obchodní případy s nízkým ziskem, a tedy jsou jeho výpočty zkreslené a neobjektivní.

2/ Ze správního spisu dále není možno zjistit, jak správce daně postupoval při rozdělení prodeje zboží na velkoobchodní a maloobchodní prodej. Správní spis neobsahuje úřední záznam nebo jiný doklad, z něhož by vyplývalo, jakým způsobem správce daně rozdělil stanovené příjmy na velkoobchod ve výši 74 % příjmů a maloobchod ve výši 26 % příjmů. Dle názoru stěžovatele přitom toto rozdělení má zcela zásadní vliv na spolehlivost stanovené pomůcky. Stěžovatel zdůraznil, že již do protokolu o ústním jednání dne 5. 1. 2005 uváděl, že prodej pro velkoodběratele činil 90 % a pro maloodběratele 10 % z celkového obrátu. Za této situace proto nelze posoudit, zda byla daň podle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.

3/ Ze správního spisu rovněž nevyplývá způsob stanovení slev z příjmů, které správce daně vyčíslil na 5 % z příjmů dosažených velkoobchodním prodejem a na 3 % z příjmů dosažených maloobchodním prodejem. V důsledku toho se tak stěžovatel opět nemohl zabývat otázkou, zda daň pomocí pomůcek byla stanovena dostatečně spolehlivě.

4/ Správce daně se dále při výpočtu průměrné obchodní příirážky dopustil početních chyb, konkrétně tím, že u některých položek vycházel z nákupních cen bez daně z přidané hodnoty, zatímco k prodejním cenám daň z přidané hodnoty připočetl, aniž by ovšem současně zohlednil slevy. Tímto postupem došlo ke zkreslení výše průměrné obchodní marže v neprospěch stěžovatele.

5/ Za početní chybu pak stěžovatel považuje také stanovení slev z příjmů ve výši 5 % z příjmů dosažených velkoobchodním prodejem a ve výši 3 % z příjmů dosažených maloobchodním prodejem. Ve skutečnosti se totiž výše slev podle jednotlivých prodejních dokladů pohybovala od 0 % do 21 %. Správce daně však namísto toho vykonstruoval průměrnou výši slev způsobem, který nemá oporu ve správním spisu.

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného včetně řízení, která jejich vydání předcházela, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. V odůvodnění rozhodnutí krajský soud poukázal na skutečnost, že s ohledem na dispoziční a koncentrační zásadu, jíž je správní soudnictví ovládáno, se nemohl zabývat žalobními body, které stěžovatel uplatnil až v replikách k vyjádření žalovaného ze dne 13. 10. 2006 a ze dne 15. 2. 2009. Krajský soud nesdílel názor stěžovatele, že se jednalo o upřesnění či podrobnější rozvedení žalobních bodů uplatněných v žalobě ze dne 20. 6. 2006, ale o zcela nové žalobní body, které nebyly ani v základních rysech v původní žalobě formulovány. Krajský soud dále nepřisvědčil žalobní námitce, že stěžovatel nebyl seznámen s pomůckami, nemohl se k nim vyjádřit ani vznášet kvalifikované a relevantní námitky proti postupu správce daně. V této souvislosti krajský soud uvedl, že správce daně stěžovateli v rámci projednání zprávy o výsledku daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob i daně z přidané hodnoty umožnil na základě žádosti nahlédnout do záznamů o postupu při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek a stěžovateli byly předány rovněž fotokopie obou těchto záznamů. Stěžovatel proto byl seznámen s tím, jaké pomůcky správce daně při stanovení daňové povinnosti použil a k jakým

okolnostem ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), přihlédl. Proto stěžovateli nic nebránilo vznášet relevantní námitky proti postupu správce daně, což také učinil podáním ze dne 26. 4. 2005 (vyjádření ke zprávě o výsledku daňové kontroly) a následně v odvoláních proti jednotlivým dodatečným platebním výměrům. Důvodnými pak krajský soud neshledal ani žalobní body, v nichž stěžovatel namítal, že z obsahu správního spisu nelze zjistit, co finanční orgány považovaly za pomůcky a zda a případně k jakým výhodám pro stěžovatele přihlížely.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel předně spatřuje pochybení krajského soudu v tom, že podanou žalobu přezkoumal pouze v mezích tří žalobních bodů obsažených v podání ze dne 20. 6. 2006, a nezabýval se již jejich upřesněním a doplněním zahrnutým v replice k vyjádření žalovaného ze dne 15. 2. 2008, přestože v odůvodnění rozhodnutí sám konstatoval, že se „nemohl nezabývat žalobními body“, které stěžovatel uplatnil v replice k vyjádření žalovaného ze dne 13. 10. 2006 (ta není stěžovateli známa), a dále především v replice ze dne 15. 2. 2008.

Při posuzování důvodnosti takto stěžovatelem uplatněných kasačních námitek Nejvyšší správní soud vycházel z následujících úvah:

Žalobní řízení ve správním soudnictví je založeno na zásadách koncentrace a dispozice. To především znamená, že soud přezkouvává napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) uplatněných v zákonem stanovené lhůtě, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů žalobce považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.).

Podle § 71 odst. 2, věty druhé a třetí, s. ř. s. žalobce může v žalobě formulované žalobní body kdykoli za řízení omezit, tzn. určitý žalobní bod vypustit nebo zúžit námitky v něm uvedené; rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby.

Racionální podstata citovaných dvou zásad spočívá především v zájmu na rychlosti a hospodárnosti řízení a také v ochraně ostatních účastníků řízení ve smyslu nastolení určité právní jistoty ohledně vymezení předmětu soudního řízení, neboť po uplynutí této lhůty je definitivně určeno, co bude předmětem soudního přezkumu.

V dané souvislosti je nutno podotknout, že s omezením práva na rozšíření žaloby podle shora citovaného ustanovení § 71 odst. 2 s. ř. s. byla co do svého obsahu prakticky shodná předchozí úprava (srovnej ustanovení § 250h odst. 1, část věty za středníkem, o. s. ř., ve znění do 31. 12. 2002) Ústavním soudem shledána jako „interpretovatelná v ústavních mezích“. To dokládají např. rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 10. 3. 1999, sp. zn. I. ÚS 164/97, či nález ze dne 27. 6. 2000, sp. zn. Pl. ÚS 12/99, vyhlášený pod č. 232/2000 Sb. (obě rozhodnutí zveřejněná na <http://nalus.usoud.cz>). Ve vztahu k současné právní úpravě obsažené v soudním řádu správním Ústavní soud tento svůj závěr opakovaně potvrdil v rozhodnutích ze dne 19. 6. 2006, sp. zn. II. ÚS 529/05 a ze dne 6. 2. 2007, sp. zn. I. ÚS 531/05.

Z těchto rozhodnutí, jakož i ze starší judikatury správních soudů (srovnej např. rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 25. 10. 1999, č. j. 6 A 28/98 - 47, publikované pod č. 1038/2002 SoJ., či rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 5. 8. 2002, č. j. 29 Ca 416/2001 - 18, publikované pod č. 1047/2002 SoJ.) jednoznačně vyplývá, že žalobce sice může měnit rozsah, v jakém rozhodnutí správního orgánu napadá a uvádět příslušné důvody (tzv. žalobní body), avšak rozšiřovat je může pouze do konce lhůty stanovené zákonem pro podání žaloby. Po uplynutí této lhůty není již možné vznášet v průběhu soudního řízení další výhrady proti správnímu rozhodnutí (až na zákonem stanovené výjimky) a toto rozhodnutí přezkoumávat z hlediska později uplatněných žalobních bodů. V judikatuře zdejšího soudu pak jsou shora uvedené závěry obsaženy např. v rozhodnutí ze dne 27. 2. 2004, č. j. 4 Azs 3/2004 - 48, dostupném na www.nssoud.cz.

V přezkoumávané věci přitom Nejvyšší správní soud z obsahu soudního spisu ověřil, že stěžovatel krajskému soudu doručil posledního dne dvouměsíční lhůty žalobu, v níž namítal, že z obsahu správního spisu a žalobou napadeného rozhodnutí vůbec nelze zjistit, co finanční orgány obou stupňů považovaly za pomůcky, stěžovatel s nimi nebyl seznámen, nemohl se k nim vyjádřit a vznášet kvalifikované a relevantní námitky proti postupu správce daně i žalovaného, dále nemohl zjistit, zda finanční orgány přihlédly k výhodám pro stěžovatele, případně k jakým.

Takto formulované žalobní body Nejvyšší správní soud považuje za dostatečně určité, srozumitelné a naplňující požadavek zákona obsažený v ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., kdy stěžovatel pochybnosti nevzbuzujícím způsobem krajskému soudu vymezil rozsah a obsah soudního přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí. Ve vztahu k žalobním námitkám, které stěžovatel uplatnil

až v replikách ze dne 13. 10. 2006 a zejména ze dne 15. 2. 2008 (tj. téměř dva roky poté, kdy soudu bylo doručeno původní znění žaloby), pak Nejvyšší správní soud ve shodě se závěry krajského soudu musí konstatovat, že se nejednalo o pouhé formulační zpřesnění či podrobnější rozvedení již uplatněných žalobních bodů, ale jednalo se po skutkové a právní stránce o zcela nové důvody, pro které stěžovatel považoval napadená rozhodnutí za nezákonná. Všechny takto vznesené námitky již směřují do samotné konstrukce správcem daně použitých pomůcek, o nichž stěžovatel v žalobě ve znění ze dne 20. 6. 2006 tvrdil, že s nimi vůbec nebyl seznámen, a tedy ani nemohl zjistit, co finanční orgány jako pomůcku (včetně případných výhod) použily.

Nejvyšší správní soud přitom studiem správního spisu zjistil, že stěžovateli nic nebránilo, aby předmětné důvody uplatnil ihned při prvotním podání žaloby. Tyto okolnosti mu byly známy, neboť je již předtím učinil obsahem obou odvolání směřujících proti dodatečným platebním výměrům, a tedy i předmětem přezkumu žalovaným správním orgánem. V žalobě však stěžovatel v tomto směru na svou obranu rezignoval a vzhledem k tomu, že k doručení žaloby soudu došlo až na samém sklonku zákonné lhůty, stěžovatel si musel být vědom veškerých následků s tím spojených, totiž že žalobu již nebude možno úspěšně o nové žalobní body rozšířit.

Jak již bylo uvedeno výše, řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, což především znamená, že zahájení řízení a vymezení jeho předmětu je v dispozici oprávněné osoby – žalobce, tj. toho, kdo tvrdí, že byl rozhodnutím správního orgánu zkrácen na svých právech. Avšak, stejně jako žalobce se může dovolat ochrany jen těch práv, která mu náleží, může i soud přezkoumávat napadené rozhodnutí pouze v těch směrech, které jsou vytyčeny žalobou, nejde-li o skutečnosti, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti. O takové skutečnosti v daném případě nešlo, neboť opožděně uplatněné námitky nepoukazovaly na vady, které krajský soud zjišťuje v řízení v každém okamžiku a z vlastní iniciativy, tj. nepřezkoumatelnost a nicotnost rozhodnutí. Stěžovatel v dodatečně a z pohledu § 71 odst. 2 opožděně podaných námitkách poukazoval na nedostatečně a nesprávně zjištěný skutkový stav věci, který byl nutný pro správnou tvorbu pomůcek. Takto formulovanou námitku lze podřadit pod ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., přičemž nejsou pochybnosti, že o těchto námitkách soud nerozhoduje z úřední povinnosti, ale pouze na základě řádně a včas uplatněných žalobních námitek.

Je-li plně na uvážení žalobce, zda podá žalobu, a zpochybní tak pravomocné rozhodnutí orgánu veřejné správy, je též v jeho dispozici i stanovení mezí přezkumu soudem, a to nejen kvantitativně – označením výroků, které napadá, ale i kvalitativně – uvedením žalobních důvodů, v nichž soustředí své výtky proti napadenému rozhodnutí. V zájmu právní jistoty je přitom nezbytné, aby byla zákonem jednoznačně vymezena doba, v níž lze správní rozhodnutí žalobou u

soudu zpochybnit, přičemž její zmeškání nelze prominout. Pokud by pak současně touto lhůtou nebylo omezeno také oprávnění žalobce rozšiřovat žalobu na další výroky napadeného správního rozhodnutí a rozšiřovat žalobní důvody, pak by stanovení lhůty k podání žaloby postrádalo smysl, neboť by nebylo jasné, co vlastně má být předmětem soudního přezkoumání.

Dodržování a uplatňování koncentrační zásady ze strany soudů tak nelze s ohledem na charakter řízení a povahu přezkumu ve správním soudnictví považovat za projev přílišného právního formalismu, ale naopak, opačný přístup by porušoval právo rovného postavení účastníků (§ 36 odst. 1 s. ř. s.) a vytvářel by prostor pro neomezené, případně i účelové protahování soudního řízení, což by ve svých důsledcích vedlo k prodlužování stavu právní nejistoty.

Na výše uvedené závěry nemá vliv ani námitka stěžovatele, dle níž krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí užil spojení, že se „nemohl nezabývat žalobními body, které žalobce uplatnil až v replikách k vyjádření žalovaného ze dne 13. 10. 2006 a ze dne 15. 2. 2008“. Z kontextu celého odůvodnění totiž nepochybně vyplývá, že krajský soud se dopustil formulační nepřesnosti, kterou posléze jako chybu v psaní či zřejmou nesprávnost dle ustanovení § 54 odst. 4, věty první, s. ř. s., opravil tak, aby citované větné spojení správně znělo, že se „nemohl zabývat žalobními body...“. Ze všech výše uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud neshledal kasační námitku stěžovatele, kterou zpochybňoval postup krajského soudu při přezkumu žalobních bodů, důvodnou.

Stěžovatel dále namítá, že krajský soud se v odůvodnění svého rozhodnutí omezil na pouhé převzetí závěrů žalovaného obsažené v žalobou napadených rozhodnutích, aniž by však blíže odůvodnil, proč tak učinil. Stěžovatel z tohoto důvodu považuje napadené rozhodnutí krajského soudu za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

V projednávaném případě Nejvyšší správní soud takovou vadu rozhodnutí krajského soudu mající za následek jeho nepřezkoumatelnost neshledal. Výrok rozhodnutí krajského soudu je řádně odůvodněn, toto odůvodnění není možno považovat za nesrozumitelné a je rovněž jednoznačně seznatelné, které otázky krajský soud považoval za rozhodné, také vzájemná souvislost jednotlivých úvah, jež soud v napadeném rozhodnutí vyslovil, je z odůvodnění napadeného rozhodnutí zřetelná.

Stěžovateli je možno přisvědčit v tvrzení, že krajský soud se při posuzování jednotlivých žalobních bodů nemůže omezit na pouhé konstatování, že odvolací správní orgán rozhodl správně (podle nálezu Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. II. ÚS 242/02, a obdobně i podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2003, č. j. 5 A 62/2000 - 27). O takový případ se však v posuzované věci nejedná.

Krajský soud při posuzování důvodnosti jednotlivých žalobních bodů reagoval na stěžovatelem podaný žalobní návrh, o jehož obsahu neměl důvod pochybovat. Úvahy krajského soudu se odvíjely od formulace žalobních bodů, v nichž stěžovatel především namítal, že nebylo možno zjistit, co finanční orgány obou stupňů považovaly za pomůcky a zda vůbec přihlédly k nějakým výhodám; a dále že stěžovatel nebyl s použitými pomůckami seznámen, a tedy se k nim nemohl kvalifikovaně vyjádřit a vznášet relevantní námitky.

Vzhledem k výše uvedenému je zcela logickým vyústěním, pokud krajský soud v rámci vypořádání jednotlivých žalobních bodů mimo jiné odkázal na příslušné pasáže odůvodnění rozhodnutí žalovaného, v nichž tento podrobným a přezkoumatelným způsobem konstatoval, jaké pomůcky správce daně použil a k jakým okolnostem ve smyslu § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků přihlédl, stejně jako srozumitelným a jednoznačným způsobem označil příslušnou dokumentaci správního spisu, v níž byly použité pomůcky a zjištěné okolnosti, z nichž vyplývaly pro stěžovatele výhody, náležitým a podrobným způsobem popsány. Krajský soud veškeré odkazy na pasáže napadených rozhodnutí spojil s uvedením důvodů, proč je považuje za správné a v souladu se zákonem, což činí jeho rozhodnutí přezkoumatelným a srozumitelným.

V souladu se závěry krajského soudu Nejvyšší správní soud uvádí, že z obsahu správního spisu je zřejmé, že stěžovateli bylo v rámci projednání zprávy o výsledku daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2002 a 2003 a daně z přidané hodnoty za období leden 2002 až prosinec 2003 umožněno na základě jeho žádosti nahlédnout do záznamů o postupu při stanovení základu daně a daně podle pomůcek ze dne 11. 4. 2005, č. j. 26515/05/376930/3411 (pro daň z příjmů fyzických osob) a ze dne 4. 4. 2005, č. j. 1096/05/376930/7061 (pro daň z přidané hodnoty), fotokopie těchto záznamů byly stěžovateli předány (viz protokol ze dne 21. 4. 2005, č. j. 30844/05/376920/5058), a tedy není pravdivým tvrzení stěžovatele, že nebyl seznámen s tím, jaké pomůcky správce daně při stanovení základu daně a daňové povinnosti použil a k jakým okolnostem ve smyslu § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků přihlédl. Stěžovateli nic nebránilo, aby vznášel námitky proti postupu správce daně, což také učinil již ve svém podání ze dne 26. 4. 2005, označeném jako „*Vyjádření ke Zprávě o výsledku daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za rok 2002, 2003, č. j. 29070/05/376930/3411 a Zprávě o výsledku daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za období od 1. 1. 2002 – 31. 12. 2003, č. j. 2356/05/376930/7061*“, a následně i v odvoláních proti dodatečným platebním výměrům. Ani takto uplatněné stížní námitce proto Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit.

Nejvyšší správní soud tak nezjistil naplnění žádného z důvodů uplatněných stěžovatelem v kasační stížnosti dle ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s., sám neshledal ani jiné vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel

přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení ze zákona a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 23. dubna 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu