ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **J. M.,** zastoupeného JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem v Ostravě, Kosmova č. 20, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hl. město Prahu,** se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, o daň z příjmů, v řízení o kasační stížnosti žalobce – stěžovatele proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2004, č. j. 28 Ca 104/2001 - 61,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2004, č. j. 28 Ca 104/2001 – 61 **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Městský soud v Praze (dále městský soud) rozsudkem ze dne 30. 11. 2004, č. j. 28 Ca 104/2001 - 61, zamítl žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 1. 2001, č. j. FŘ-6289/11/00. Tímto rozhodnutím žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu-Jižní Město (dále správce daně) ze dne 28. 6. 1999, č. j.65484/99/011931/5445 tak, že toto rozhodnutí změnil v částce dodatečně stanovené daně za rok 1997 z původní částky 40 978 320 Kč na částku 343 411 160 Kč. Námitky, které žalobce uplatnil v žalobě jako žalobní body neshledal městský soud důvodnými.

Kasační stížnost podal žalobce – nyní stěžovatel (§ 105 odst. 1 s. ř. s.) z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a/, b/ a d/ s. ř. s. Stěžovatel namítal neplatnost rozhodnutí správce daně č. RO 332 č. j. 65484/99/011931/5445 ze den 28. 6. 1999

i žalovaného ze dne 3. 1. 2001, č. j. FŘ-6289/11/00 z důvodu absence odkazu na hmotně právní předpis ve výroku obou rozhodnutí. Městský soud se s jeho námitkou buď vůbec nebo dostatečně nevypořádal. V dodatečném platebním výměru je v jeho záhlaví uvedeno datum vydání, označení finančního úřadu, číslo jednací, kdo vyřizuje, číslo dveří, telefon, účet správce daně, peněžní ústav, jeho pobočka, konstantní a variabilní symbol. Pod těmito údaji je listina nadepsána dodatečný platební výměr č. RO 332 na daň z příjmů fyzických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, za kalendářní rok (zdaňovací období): 1997. Následuje označení poplatníka, jeho DIČ a pod tím je uvedeno: „Podle § 46 odst. 7 zákona č 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, se Vám dodatečně vyměřuje daň z příjmů fyzických osob ve výši 40 978 320 Kč.“. Pod tím je částka vypsána slovy a dále následuje v šesti bodech výpočet daně. Pod tím je uvedeno, že rozdíl vykázaný na řádku 6 je poplatník povinen uhradit a v jaké lhůtě. Následuje informace o možnosti poplatníka požádat v odvolací lhůtě správce daně o sdělení důvodu odchylného stanovení daně a o počítání lhůty podle § 32 odst. 10 zákona č. 337/1992 Sb. V závěru je uvedeno poučení o odvolání, otisk kulatého razítka se státním znakem a je zde uvedeno jméno a příjmení, včetně funkce, oprávněného pracovníka správce daně a nečitelný podpis. Stěžovatel cituje ustanovení § 32 odst. 2 zákona upravující náležitosti rozhodnutí a dochází k závěru, vychází-li z pořadí základních náležitostí rozhodnutí, tak jak jsou citovány v uvedeném rozhodnutí, pak výrok následuje po označení příjemce rozhodnutí a předchází stanovení lhůty k plnění. V daném případě výrok začíná slovy „Podle § 46 odst. 7 …“ a končí částkou „40 978 320“ v bodu 6. Z uvedeného plyne, že ve výroku napadeného rozhodnutí není odkaz na hmotněprávní předpis, jak stanoví zákon a jak judikoval i Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99. Městský soud k této námitce jen uvedl, že „Platební výměr obsahuje všechny náležitosti rozhodnutí podle § 32 odst. 2 daňového řádu včetně uvedení předpisu, podle kterého bylo rozhodováno (§ 47 odst. 7 daňového řádu)“. Správně mělo být zřejmě, podle stěžovatele, uvedeno § 46. Námitkou o nedostatku všech náležitostí rozhodnutí žalovaného se pak městský soud vůbec nezabýval. Přitom Ústavní soud (sp. zn. III. ÚS 103/99, sp. zn. I. ÚS 60/01) požadavek řádného a vyčerpávajícího zdůvodnění rozhodnutí orgánů veřejné moci považuje za jednu ze základních podmínek ústavně souladného rozhodnutí. Rozsudkem městského soudu, tak došlo k zásahu do základních práv stěžovatele chráněných čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Tento rozsudek nelze hodnotit jako přezkoumatelný, odpovídající principům řádného a spravedlivého procesu a zákazu libovůle v rozhodování. Městský soud spojil žalobní námitku ohledně porušení § 31 odst. 2 zákona výhradně s další námitkou ohledně porušení § 2 odst. 3 a § 16 odst. 8 zákona ve vazbě na zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Nevzal v potaz repliku stěžovatele ze dne 2. 6. 2004, kde porušení § 31 odst. 2 bylo upřesněno návrhem na provedení důkazu znaleckým posudkem. Doplnění dokazování znaleckým posudkem městský soud neakceptoval, protože se zcela ztotožnil s názorem žalovaného. Stěžovatel však navrhl doplnění dokazování znaleckým posudkem proto, že dotčená problematika pořízení pohledávek a jejich započtení není jednoduchá a žalovaný hodnocení důkazů předložených v průběhu daňové kontroly neprovedl v souladu se zákonem. Stěžovatel vědom si složitosti celého případu požádal o vypracování znaleckého posudku nezávislým znalcem, aby bylo posouzeno, zda došli ke správnému či chybnému postupu při účtování těchto operací a následně stanovení daňového základu a výpočtu daně.

Tvrzení žalovaného v napadeném rozhodnutí, že (stručně řečeno) došlo k zápočtu částky 858 404 563,50 Kč vůči částce 318 291 250 Kč, za kterou byla pořízena pohledávka v částce 858 404 563,50 Kč, není pravdivé. Kdyby soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného, včetně podkladů na základě kterých žalovaný rozhodoval, tak jak mu to ukládá soudní řád

správní, eventuelně v pochybnostech doplnil dokazování navrženým znaleckým posudkem, nemohl by se ztotožnit s právním hodnocením žalovaného. Soud se zabýval věcí toliko z procesního hlediska, nikoliv z hlediska věcného. Vzhledem k tomu, že závěry žalovaného stran posuzování postupování pohledávek, jejich zápočtů a účtování o těchto úkonech přesahují vlastní zájmy stěžovatele, měl soud přezkoumat napadené rozhodnutí i po doplnění dokazování předloženým znaleckým posudkem. Tím, že městský soud řádně neodůvodnil odmítnutí návrhu na doplnění dokazování znaleckým posudkem, odepřel stěžovateli právo na spravedlivý proces a porušil v jeho neprospěch čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

Kasační stížností se stěžovatel domáhal zrušení napadeného rozsudku městského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

Stěžovatel se k věci dále rozsáhle vyjádřil podáním ze dne 24. 4. 2006 adresovaném Nejvyššímu správnímu soudu, přičemž Nejvyšší správní soud k tomuto podání přihlížel v rozsahu, v němž stěžovatel doplnil a rozvinul své námitky uplatněné již v kasační stížnosti jako její důvody a předtím v žalobě jako žalobní body. Ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. není možno přihlížet k důvodům kasační stížnosti, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno. Protože rozšířit žalobu o další žalobní body lze jen ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.), to znamená ve lhůtě dvou měsíců po doručení rozhodnutí správního orgánu, přistupoval z tohoto hlediska Nejvyšší správní soud i k podání stěžovatele ze dne 2. 6. 2004 adresovanému Městskému soudu v Praze, na které stěžovatel odkazuje v kasační stížnosti.

Kasační stížností napadený rozsudek Městského soudu v Praze přezkoumal Nejvyšší správní soud v rozsahu (jak výše uvedeno) kasačních důvodů v ní uplatněných (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a vycházel i z věty za středníkem citovaného ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., podle níž Nejvyšší správní soud není vázán důvody kasační stížnosti, bylo-li řízení před soudem zmatečné (§ 103 odst. 1 písm. c/) nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné (§ 103 odst. 1 písm. d/), jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel především namítá neplatnost rozhodnutí správce daně č. RO 332 č. j. 65484/99/011931/5445 ze den 28. 6. 1999 i žalovaného ze dne 3. 1. 2001, č. j. FŘ-6289/11/00 z důvodu absence odkazu na hmotně právní předpis ve výroku obou rozhodnutí s tím, že městský soud se s jeho námitkou buď vůbec nebo dostatečně nevypořádal. Městský soud se v napadeném rozsudku vyjádřil tak, platební výměr obsahuje všechny náležitosti rozhodnutí podle § 32 odst. 2 daňového řádu včetně uvedení předpisu, podle kterého bylo rozhodováno (§ 47 odst. 7 daňového řádu) a z tohoto pohledu nebyl stěžovatel na svých ústavních ani jiných právech zkrácen. K náležitostem rozhodnutí žalovaného jako odvolacího orgánu se městský soud nevyjádřil vůbec. Nejvyšší správní soud má za to, že námitka stěžovatele, že městský soud se s touto jeho námitkou buď vůbec nebo dostatečně nevypořádal, je důvodná. Stěžovatel v žalobě uplatnil žalobní bod spočívající v neplatnosti rozhodnutí obou správních orgánů z důvodu absence odkazu na hmotně právní předpis a měl za to, že když žalovaný měnil rozhodnutí správce daně, měl i výrok jeho rozhodnutí obsahovat odkaz na hmotně právní předpis. Dále poukazoval na pořadí základních náležitostí uvedených v ustanovení § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Svoji námitku

o neplatnosti rozhodnutí správních orgánů stěžovatel podpořil odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99. V tomto nálezu se Ústavní soud vyjádřil tak, že podle ustanovení § 32 odst. 7 zák. č. 337/1992 Sb. v případě, že v rozhodnutí chybí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jejich obsahem a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání, má tato vada za následek neplatnost rozhodnutí. …Ve výroku rozhodnutí musí být tedy uvedeny (a zákonodárce uvedením množného čísla sledoval označení jak hmotněprávních, tak procesněprávních předpisů), právní předpisy podle nichž bylo rozhodováno v daném případě....Daňovému orgánu proto nemůže být ponecháno na výběr uvedení pouze jednoho z příslušných právních předpisů na daňovém výměru…

V nálezu ze dne 21. 7. 2004, sp. zn. II. ÚS 583/03 Ústavní soud zaujal názor, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, které se nevypořádá s námitkou ohledně neplatnosti rozhodnutí vydaného v daňovém řízení směřující proti neúplnému výroku rozhodnutí, jehož obsah je stanoven v § 32 odst. 2 písm. d/ zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je nepřezkoumatelné a porušuje principy zakotvené v čl. 36 Listiny základních práv a svobod. V uvedené věci Ústavní soud Nejvyššímu správnímu soudu vytkl, že se nevypořádal se stěžejní námitkou stěžovatele, že zákonné náležitosti, tj. hmotněprávní předpis …nejsou uvedeny přímo ve výroku rozhodnutí. Stejnou námitku, totiž, že rozhodnutí správce daně je neplatné, protože ve výroku jeho rozhodnutí chybí odkaz na hmotněprávní předpis, uplatnil stěžovatel v žalobě a tuto námitku uplatnil i proti rozhodnutí žalovaného s odůvodněním, že žalovaný měnil rozhodnutí správce daně, a proto měl i výrok jeho rozhodnutí obsahovat odkaz na hmotně právní předpis. Protože městský soud se k těmto námitkám stěžovatele nevyjádřil, je z tohoto důvodu jeho rozsudek nepřezkoumatelný. V této souvislosti Nejvyšší správní soud uvádí, že k otázce neplatnosti správního rozhodnutí v daňovém řízení zaujal právní názor, mimo řadu jiných rozhodnutí soudů, např. i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve věci tohoto soudu sp. zn. 6 A 76/2001 poté, co předchozí rozsudek v této věci zrušil Ústavní soud právě shora citovaným nálezem sp. zn. II. ÚS 583/03. Citovaný rozsudek rozšířeného senátu je uveřejněn ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu , ročník 2006, č. sešitu 3, strana 220.

Nikoliv v kasační stížnosti, ale v jejím doplnění ze dne 24. 4. 2006, k němuž Nejvyšší správní soud přihlíží, protože soud nevyzval stěžovatele k doplnění podání - kasační stížnosti a proto na danou věc nelze vztáhnout ustanovení § 106 odst. 3 větu druhou s. ř. s. (viz nález Ústavního soudu ze dne 31. 1. 2006 sp. zn. I. ÚS 390/05), stěžovatel namítl vady řízení před žalovaným spočívající v tom, že jako odvolací orgán nebyl oprávněn vydat bez dalšího rozhodnutí o odvolání. Žalovaný mu zvýšil daň doměřenou dodatečným platebním výměrem o 302 432 840 Kč na základě zcela jiného posouzení důkazních prostředků a předložených dokladů, než jaké bylo předmětem zprávy o kontrole správce daně. Daňové řízení je upraveno jako řízení dvojinstanční. I když odvolací orgán není vázán jen návrhy odvolatele ve smyslu ustanovení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, v případě, kdy vyjdou v průběhu odvolacího řízení najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, může k těmto zjištěným skutečnostem při svém rozhodování přihlédnout a dovodit jiný právní názor než správní orgán prvního stupně, avšak vzhledem ke skutečnosti,že jde o řízení a rozhodnutí, proti němuž nemá stěžovatel právo dalšího odvolání, má odvolatel právo na sdělení zjištěných skutečností tak, aby se mohl proti změně právního názoru účinně bránit .Měl být tedy s odlišným právním posouzením seznámen a měla mu být dána možnost proti novému posouzení vznést argumenty či navrhnout důkazy tyto nové závěry vylučující. V souladu s § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků mohl ještě v průběhu odvolacího řízení doplňovat a pozměňovat údaje odvolání, předložit

nebo navrhnout další důkazní prostředky.žalovaný citovaná ustanovení porušil a porušil i zásadu dvojinstančnosti. Postup žalovaného byl v rozporu se zásadou součinnosti a spolupráce ve smyslu ustanovení § 2 odst. 2 a 9 zákona o správě daní a poplatků. Neumožnil stěžovateli se daňového řízení reálně účastnit. V odvolání může daňový subjekt napadat pouze to, co je předmětem doměření podle zprávy o daňové kontrole.

Námitku porušení § 50 odst. 3 a 6, § 2 odst. 1, § 2 odst. 9 uplatnil stěžovatel v žalobě ze dne 3. 3. 2001.

Městský soud tuto námitku stěžovatele neshledal důvodnou. Porušení citovaných ustanovení zákona nezjistil. Podle městského soudu žalovaný vycházel ze shodných důkazních prostředků jako správce daně. Tyto důkazní prostředky předložil stěžovatel v rámci daňové kontroly. V tomto směru městský soud především poukázal na smlouvy o postoupení pohledávek ze dne 3. 6. 1997 a 16. 6. 1997. Těmito smlouvami stěžovatel prokazoval, že částka 318 291 250 Kč je výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Přestože byly citované smlouvy předloženy správci daně ke kontrole, správce daně se zabýval pouze transakcemi s pozemky. V rámci odvolacího řízení žalovaný dospěl k závěru, že do daňového základu je nutno zahrnout i smlouvy o postoupení pohledávek a jejich obsah shrnul ve svém rozhodnutí. Žalovaný, podle městského soudu, hodnotil důkazy, které byly opatřeny v průběhu daňové kontroly a nové právní posouzení provedl na základě skutkového stavu zjištěného správcem daně.

Z obsahu daňového spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že daňovou kontrolu za roky 1994, 1995, 1996 a 1997 zahájil správce daně u stěžovatele dne 23. 11. 1998 a ukončil ji seznámením stěžovatele se zprávou o daňové kontrole dne 28. 6. 1999. Dne 28. 6. 1999 vydal správce daně dodatečný platební výměr č. RO 332, jímž doměřil stěžovateli za kalendářní rok (zdaňovací období) 1997 daň ve výši 40 978 320 Kč. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně akceptoval výchozí pořizovací cenu pozemků 124 705 701 Kč (rok 1991 a rok 1992), protože dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal oprávněnost navýšení pořizovací ceny pozemků o 318 291 250 Kč (rok 1997), neboť se jednalo o nákup pohledávky za A. B. v nominální hodnotě 858 404 563,50 Kč od I. spol. s. r. o. za cenu 318 291 250 Kč za účelem provedení zápočtu s postoupenou pohledávkou A. B. za M. s. r. o. také v nominální hodnotě 858 404 563,50 Kč. Podle správce daně nebyla prokázána žádná souvislost mezi náklady uplatněnými stěžovatelem ve výši 318 291 250 Kč a cenou za kterou byl majetek skutečně pořízen ve smyslu § 25 odst. 4 písm. a/ zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, tím také nebyla prokázána ani vstupní cena pozemků uplatněná stěžovatelem při jejich prodeji (§ 24 odst. 2 písm. t/ zákona o daních z příjmů). Dále správce daně uvedl, že v případě snížení pořizovací ceny pozemků o 215 968 799 Kč (závazky stěžovatele vůči M. s. r. o.) stěžovatel postupoval v rozporu se zněním čl. VI Úvodních ustanovení Opatření FMF č. j. V/20 100/1992, kterými se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, podle nichž je zakázáno kompenzovat majetek a závazky, a proto k tomuto snížení nepřihlížel.

Na dodatečný platební výměr ze dne 18. 6. 1999, č. RO 332 reagoval stěžovatel odvoláním ze dne 19. 7. 1999 v němž reagoval na závěry správce daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole ze dne 28. 6. 1999, vyvracel je a navrhoval důkazy tam uvedené.

Z obsahu daňového spisu vyplývá, že po podání odvolání stěžovatele a předložení spisu žalovanému, žalovaný vyzval přípisem ze dne 27. 7. 2000 k součinnosti podle § 34 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků I. spol. s r. o. k vydání dokladů,

přičemž vyzvaný subjekt žalovanému zaslal ověřené fotokopie listin. Jednalo se o Smlouvu o postoupení pohledávek ze dne 16. 6. 1997 uzavřenou se stěžovatelem, Přílohu ke smlouvě o postoupení pohledávek, Oznámení o postoupení pohledávek ze dne 3. 7. 1997, Smlouvu o postoupení pohledávek za úplatu ze dne 31. 7. 1996 uzavřenou mezi I. spol. s r. o. a U. B., a. s., Dodatek č. 2/97 ze dne 30. 4. 1997, Dodatek č. 3/97 ze dne 13. 5. 1997, Dodatek č. 4/97 ze dne 24. 6. 1997, Smlouvu o postoupení pohledávek za úplatu uzavřenou dne 21. 4. 1997 mezi I. spol. s r. o. a I. C. a. s. a další Smlouvu o postoupení pohledávek za úplatu mezi týmiž účastníky ze dne 21. 4. 1997.

Žalovaný dále vyzval A. B. a. s. v likvidaci 2000 k součinnosti podle § 34 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků k vydání nebo zapůjčení dokladů, přičemž uvedený subjekt výzvě vyhověl. Předložil Přihlášení pohledávky konkurzního věřitele A. B. a. s. v likvidaci za úpadcem M. I. C., s. r. o. ze dne 14. 10. 1996 k č. j. 98 K 77/95 Krajského obchodního soudu v Praze, Úvěrovou smlouvu uzavřenou A. B. a. s. s M., s. r. o. č. 155/0/92 ze dne 20. 5. 1992, Dodatek č. 155/1/92 ze dne 29. 9. 1993 k uvedené smlouvě, Dodatek č. 155/2/92 ze dne 13. 10. 1993 k uvedené smlouvě, Dodatek č. 155/3/92 ze dne 26. 10. 1993 k uvedené smlouvě, Odstoupení A. B. a. s. ze dne 6. 12. 1994 od Úvěrové smlouvy č. 155/0/92 , Evidenci úvěrů, Smlouvu o postoupení pohledávek ze dne 3. 6. 1997 uzavřenou mezi A. B. a. s. v likvidaci a J. M.… a další doklady, které jsou součástí daňového spisu.

Z obsahu daňového spisu nevyplývá, že by žalovaný stěžovatele vyzval, resp. umožnil mu nahlédnout do spisu a seznámit se s tím, jaké důkazy v jeho právní věci pro rozhodnutí o jeho odvolání shromáždil a jaký další nesprávný postup u něj, vedle závěrů uvedených ve zprávě o daňové kontrole zjistil, a tak mu umožnil k dalším důkazům a vytýkaným nedostatkům se vyjádřit.

I když z obsahu daňového spisu vyplývá, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly předložil smlouvy o postoupení pohledávek ze dnů 3. 6. 1997 a 16. 6. 1997 (jak uvádí i městský soud) a že tyto smlouvy si vyžádal i žalovaný od I. spol. s r. o. a od A. B. a. s. v likvidaci, nesouhlasí Nejvyšší správní soud se závěrem městského soudu o tom, že žalovaný ve svém rozhodnutí hodnotil jen důkazy, které byly opatřeny v průběhu daňové kontroly a že své právní posouzení provedl na základě skutkového stavu zjištěného správcem daně. Pokud by tomu tak bylo, nevyžadoval by další doklady od shora uvedených subjektů.

Postup odvolací orgánu je upraven v ustanovení § 50 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Podle ustanovení § 50 odst. 3 citovaného zákona odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlédnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty.

Podle ustanovení § 50 odst. 6 citovaného zákona odvolací orgán rozhodnutí přezkoumá a není-li při rozhodování vázán ustanovením odstavce 5 (rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek), rozhodnutí v odůvodněných případech změní nebo zruší, jinak odvolání zamítne.

Vzhledem k výše uvedeným ustanovením je třeba dojít k závěru, že žalovaný jako odvolací orgán mohl o odvolání stěžovatele rozhodnout, protože mu to zákon stanoví. Mohl dokazování doplňovat buď sám nebo prostřednictvím správce daně a mohl rozhodnout i v neprospěch odvolatele. Pokud však dokazování doplňoval, bylo na něm, aby dodržel základní zásady daňového řízení stanovené v § 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je, aby postupoval v souladu se zákony, tedy i zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v úzké součinnosti s daňovým subjektem-stěžovatelem, jehož právem i povinností je úzce spolupracovat při správném stanovení a vybrání daně. Toto právo bylo postupem žalovaného stěžovateli upřeno. I tento kasační důvod shledává Nejvyšší správní soud důvodným.

V žalobě a také kasační stížnosti(v jejím doplnění ze dne 24. 4. 2006) stěžovatel dále namítá, že na postoupenou pohledávku za dlužníkem v konkursním řízení je ve smyslu ustanovení zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů tvořena opravná položka, která je v souladu s ustanovením § 24 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tedy daňově uznatelným nákladem. Citovaný zákon upravuje opravné položky v ustanoveních § 8 a § 8a a oba případy jsou ve smyslu ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů daňově uznatelným nákladem. Rozhodnutí žalovaného v tomto smyslu označil za nepřezkoumatelné, neboť z něho nelze zjistit, zda tyto skutečnosti také přezkoumával, protože v daňovém řízení bezpochyby vyšly najevo. Městský soud k této námitce stěžovatele uvedl, že stěžovatel tvorbu opravných položek nenamítal ani při daňové kontrole ani v odvolání. A jejich existenci netvrdí ani v žalobě. Protože opravnou položku nevytvořil, nemohla být finančními orgány zohledněna do základu daně jako daňový náklad podle § 24 odst. 2 písm. i/ zákona. Vzhledem k tomu, že z obsahu rozhodnutí žalovaného nevyplývá, že by se v něm vyjadřoval k této problematice, čerpal městský soud zřejmě tyto údaje o nevytvoření opravných položek z vyjádření žalovaného k žalobě ze dne 17. 5. 2004. Nejvyšší správní soud proto souhlasí se stěžovatelem, že v tomto směru je rozhodnutí žalovaného i městského soudu nejasné a tedy nepřezkoumatelné.

V žalobě stěžovatel dále uplatnil jen odkazem na ustanovení zákona, že správní orgány porušily § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, protože skutečnosti rozhodné pro stanovení daně nezjistily co nejúplněji. Konkrétně v tomto směru uvedl jen tvorbu opravné položky. Posudek vypracovaný A. o správnosti účtování předložil až spolu se svým vyjádřením ze dne 2. 6. 2004 v němž navrhl, aby jím soud provedl důkaz. Tento důkaz městský soud neakceptoval s odůvodněním, že je nadbytečný. Žalobní bod, stejně jako kasační důvod, nelze uplatnit jen odkazem na ustanovení zákona. Protože návrh na provedení důkazu posudkem A. stěžovatel učinil až po lhůtě stanovené v § 72 odst. 1 a § 71 odst. 2 s. ř. s., přičemž stěžovatel nesouhlasí se závěrem městského soudu o jeho nadbytečnosti, bude nejprve potřeba zkoumat, zda v daném případě došlo k upřesnění ve lhůtě k podání žaloby uplatněného žalobního bodu, nebo zda šlo o rozšíření žaloby o další žalobní bod (body). Nejvyšší správní soud již k takové otázce zaujal právní názor vyjádřený např. v rozsudku ze dne 28. 7. 2005, č. j. 2 Azs 134/2005 uveřejněném ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ročník 2005, č. 685, podle něhož: „Důvody kasační stížnosti lze opřít jen o takové konkrétní právní či skutkové důvody, jež byly v řízení před krajským soudem přípustně uplatněny (viz § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), a tedy alespoň v základních rysech formulovány v žalobních bodech (§ 71 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.) obsažených v žalobě či jejím včasném rozšíření, a případně dále (i po uplynutí lhůty k podání či rozšíření žaloby) upřesněny či podrobněji rozvedeny, aniž by tím byly rozšiřovány. To platí jen za předpokladu, že uvedené

právní či skutkové důvody mohl stěžovatel v žalobě či jejím včasném rozšíření uplatnit.“ Městský soud se nezabýval tím, zda stěžovatel v tomto směru navrhl důkaz včas nebo zda upřesnil návrh na provedení tohoto důkazu, což Nejvyšší správní soud považuje za podstatné. Pokud dospěl k závěru, že navržený důkaz je nadbytečný, mohlo by se jevit, že ho snad považuje za včas uplatněný žalobní bod a návrh.

Nejvyšší správní soud po přezkoumání napadeného rozsudku městského soudu v rozsahu výše uvedeném dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele je důvodná pro skutečnosti v tomto rozhodnutí uvedené. Proto napadený rozsudek podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k novému rozhodnutí.

V novém rozhodnutí rozhodne městský soud i o náhradě nákladů tohoto řízení o kasační stížnosti (§ 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 (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 31. ledna 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu