



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 4. 12. 2007, č. j. 11 Ca 47/2007 - 72,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 4. 12. 2007, č. j. 11 Ca 47/2007 – 72, **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 4. 12. 2007, č. j. 11 Ca 47/2007 - 72, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 18. 12. 2006, č. j. 9774/06-1300-205176, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Voticích ze dne 19. 4. 2006, č. j. 9788/06/023970/1124, o doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2002. 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 v odůvodnění rozhodnutí finančního ředitelství vypořádalo se všemi hlavními odvolacími argumenty, které stěžovatel ve svých šesti odvolacích podáních uvedl. Finanční ředitelství se zabývalo charakterem daňového řízení a odůvodnilo, z jakých důvodů je považovalo za řízení vytykácí, zabývalo se námitkami ohledně způsobu provedení a obsahu svědecké výpovědi Jaromíra Blažejovského, poukázalo na sdělení správce daně stěžovateli, aby získal bližší informace o skutečnostech, které správce daně vedly k závěrům, jejichž výsledkem bylo vydání dodatečného platebního výměru. 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 podle městského soudu především z toho, 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. Správce daně nepostupoval v rozporu se zákonem, jestliže neprováděl daňovou kontrolu, ale vedl vytýkáací řízení. Předmětem daňového řízení byla správnost údajů uvedených stěžovatelem v dodatečném daňovém přiznání. Správní orgány stěžovatele vyzvaly k prokázání jím tvrzených skutečností v dodatečném daňovém přiznání v souladu s ustanovením § 43 zákona o správě daní a poplatků. Ten však neprokázal svá tvrzení, že „sporné“ doklady, z nichž bylo v původním daňovém řízení vycházeno, do jeho dokladů nepatří. Veškeré doklady předložené stěžovatelem trpí rozdílností, rozporuplností a nevyplývají z nich žádné jednoznačné, konkrétní a srozumitelné údaje. Podle městského soudu tak stěžovatel neprokázal, že dodatečné daňové přiznání podal na základě takových rozhodných skutečností, aby bylo možno shledat zákonné důvody pro snížení jeho daňové povinnosti. Městský soud neshledal důvodnými žalobní námitky, že po stěžovateli byl 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 ústním jednání dne 4. 12. 2007. Ze správního spisu podle městského soudu vyplývá, že tyto doklady byly posléze stěžovateli správním orgánem vráceny. Stěžovatel podal daňové přiznání dne 27. 1. 2003 a svým podpisem potvrdil pravdivost údajů v něm uvedených. V dodatečném daňovém přiznání uvedl daň nižší přibližně o 273 000 Kč, přičemž jako důkaz na podporu svých tvrzení v tomto dodatečném daňovém přiznání předložil pouze své tvrzení o tom, že dva doklady nepatří do jeho daňové evidence. K tvrzení stěžovatele o tom, 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 vlastního tvrzení nepatří. Zároveň však nebyl schopen prokázat obsah původní daňové evidence (peněžního deníku), protože v současné době, pro potřeby dodatečného daňového přiznání, je pracováno již na základě dokladů zpracovaných a upravených právě pro potřeby tohoto 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 z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Nezákonost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem spatřuje stěžovatel v nesprávné aplikaci ustanovení zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o dani z přidané hodnoty“) ve vztahu k ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků. Městský soud rovněž pochybil ve výkladu ustanovení § 7, § 14, § 17 a § 38 zákona o dani z přidané hodnoty ve vztahu k ustanovení § 41 zákona o správě daní a poplatků. Tato ustanovení upravují postup při podání dodatečného daňového přiznání a stanovují rámec povinností daňových subjektů ve věci výše uskutečněných zdanitelných plnění. Městský soud se omezil 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. V odůvodnění rozsudku uvedl opakovaně nepravdivé údaje, neboť chybně vyslovil, že při ústním jednání dne 17. 10. 2005 stěžovatel předložil příjmové pokladní doklady p/1-p/122, přičemž byly předloženy veškeré příjmové doklady p/1-p/124. Městský soud dále chybně uvedl, že evidence denních tržeb předložená stěžovatelem neodpovídá výpovědi svědka Blažejovského, a přitom tento svědek, jak sám soud uvádí, hovořil o denních evidencích tržeb evidovaných na počítači. Městský soud rovněž chybně a neúplně uvedl, že stěžovatel při ústním jednání předložil originály příjmových dokladů p/123 a p/124, zatímco je předložil až poté, co po jeho formálním dotazu

na obsah spisu zjistil, že jejich kopie nejsou ve spise založeny a finanční ředitelství a soud rozhodují bez jejich přezkumu. Podle stěžovatele také není pravdivé, že nebyl schopen prokázat obsah původní daňové evidence (peněžního deníku). Evidenčním podkladem pro plnění ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty je záznamní povinnost podle § 11 zákona o správě daní a poplatků, která předložena byla a je uložena ve spise. Daňová evidence, a dříve peněžní deník, slouží k uplatňování daně z příjmů, nikoli daně z přidané hodnoty. Stěžovatel dále namítal, že svědkovi Blažejovskému byla zásilka obsahující předvolání doručována v rodinném domě, kde má svědek bydliště, nikoliv v jeho úřadovně. Stěžovateli není znám význam termínu 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 k naplnění důvodu pro podání kasační stížnosti uvedeného v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Městský soud nesprávně posoudil právní otázku aplikace ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) a § 16 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 vytykáací řízení a především věcný a časový rozsah úkonů správce daně (předložení a zapůjčení veškeré účetní a daňové dokumentace roku 2002), neměly úkony správce daně charakter vytykáacího řízení, ale jednalo se o daňovou kontrolu. Stěžovatel tak byl zbaven možnosti realizovat práva ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Městský soud se omezil na konstatování správnosti postupu správních orgánů s citací § 43 zákona o správě daní a poplatků, ale 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 městský soud uvedl, že odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje vypořádání se všemi hlavními odvolacími argumenty, potom tento postup není dostačující, neboť podle citovaného ustanovení je nutné se se všemi důvody v odvolání uvedenými vypořádat. Mezi stěžovatelem a finančním ředitelstvím je sporné, zda konkrétní výše uskutečněných zdanitelných plnění, a tomu odpovídající výše daně, je částka uvedená v řádném daňovém přiznání nebo v dodatečném daňovém přiznání. Finanční ředitelství se opíralo o svědeckou výpověď jednatele účetní firmy. Stěžovatel navrhl alternativní možnosti ověření pravosti předmětných pokladních dokladů, a to svědeckou výpověď skutečné zpracovatelky účetnictví stěžovatele a provedení grafologického rozboru písma na předmětných dokladech. Povedením těchto důkazních prostředků by byl zjištěn skutkový stav. Finanční ředitelství tyto důkazy neprovedlo, přičemž se v odůvodnění svého rozhodnutí touto věcí vůbec nezabývalo. Stejně tak se jí nezabýval městský soud. Stěžovatel v řízení před správcem daně i finančním ředitelstvím poukazoval na nedostatečně zjištěný skutkový stav v rozporu s § 31 odst. 2 i ve vztahu k § 2 odst. 2 a odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Pokud městský soud uvedl, že správní orgány vyzvaly stěžovatele k prokázání jím tvrzených skutečností a že žádnými konkrétními důkazy nedoložil a neprokázal svá nová tvrzení, je tento postup nedostačující. Navíc soud v rozporu s obsahem spisu uvedl nepravdivé údaje. Městský soud se nevypořádal s argumentací stěžovatele v rámci prvního žalobního bodu. Stěžovatel uvedl v žalobě osm konkrétních odvolacích námitek, se kterými se finanční ředitelství 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 i odůvodnění v tom, jak se městský soud vypořádal s argumentací v rámci druhého žalobního bodu a v čem konkrétně spatřuje pochybení stěžovatele. 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. Konstatoval-li městský soud obecně,

že veškeré doklady předložené stěžovatelem trpí rozdílností, rozporuplností a nevyplývají z nich žádné jednoznačné, konkrétní a srozumitelné údaje a přitom nespecifikoval blíže vady, nelze takové odůvodnění považovat za dostatečné. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatel také v odstavcích týkající se negativního, a tedy nemožného důkazu, kde navíc uvádí nepravdivé údaje. Městský soud chybně uvedl, že ze správního spisu vyplývá, že sporné pokladní doklady, dekadní soupisy tržeb byly posléze stěžovateli správním orgánem vráceny. Podle stěžovatele byly kopie uloženy sice do správního spisu stěžovatele, ale v jiné věci. Toto přiznal i zástupce finančního ředitelství při jednání. Pokud městský soud uvedl, že stěžovatel předložil jako důkaz pouze své tvrzení o tom, že dva doklady nepatří do jeho evidence, je ze spisového materiálu zřejmé, že byly předloženy i veškeré ostatní účetní i daňové doklady, rozborů výše obchodního rozpětí, evidence tržeb, inventarizace zásob, apod. Městský soud se 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 stěžovatel namítal, že postup správních orgánů v rozporu s ustanoveními Ústavy a Listiny, v rámci šestého žalobního bodu, kde stěžovatel 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. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl usnesení 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 napadeném rozsudku městského soudu a navrhlo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností 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 by 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 niž 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 finanční ředitelství nevyřádalo s tím, že v odvolání navrhoval důkazní prostředky, a to výsledk 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 provedením mělo být prokázáno, že se nejedná o písmo stěžovatele. Městský soud se však při posuzování přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí vůbec nezabýval tím, zda finanční ředitelství tyto důkazy provedlo či zda odůvodnilo, proč je nebude provádět. 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 také nezabýval ani další žalobní námitkou, že se finanční ředitelství nevyřádalo 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. Z rozhodnutí finančního ředitelství vyplývá, že i tato odvolací námitka zůstala opomenuta. Městský soud proto pochybil, pokud vyslovil, že odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje vypořádání se 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 rovněž v kasační stížnosti namítal, že městský soud v odůvodnění rozsudku opakovaně uvedl nepravdivé údaje, neboť chybně vyslovil, že při ústním jednání dne 17. 10. 2005 stěžovatel předložil příjmové pokladní doklady označené p/1-p/122, přičemž byly předloženy veškeré příjmové doklady p/1-p/124. K tomu Nejvyšší správní soudu 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 k doložení. 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. Podle stěžovatele soud rovněž chybně a neúplně uvedl, že stěžovatel při ústním jednání u soudu předložil originály příjmových dokladů p/123 a p/124, přitom je předložil až poté, co po jeho formálním dotazu na obsah spisu zjistil, že jejich kopie nejsou ve spise založeny a finanční ředitelství a soud rozhodují bez jejich přezkumu. I tato námitka stěžovatele je důvodná, neboť podle protokolu o jednání, které se uskutečnilo dne 23. 10. 2007 nebyly předmětné doklady založeny v kopii ve správním spise a zástupce stěžovatele je předložil při jednání poté, co tuto skutečnost zjistil. Tato neúplnost v rekapitulaci dosavadního řízení však neměla vliv na zákonnost řízení před městským soudem, neboť je podstatné, že městský soud předmětné doklady při rozhodování měl k dispozici, a měl je k dispozici podle obsahu ze správního spisu, i odvolací správní orgán. Nejvyšší správní soud však zdůrazňuje, že bylo povinností správního orgánu předat městskému soudu úplný spis včetně příjmových dokladů p/123 a p/124, neboť tyto jsou zcela nezbytné pro posouzení věci. Lze rovněž dát za pravdu stěžovateli, že předmětné doklady správní orgán uložil do jiného správního spisu stěžovatele, neboť zástupce finančního ředitelství při ústním jednání dne 4. 12. 2007 uvedl, že tyto doklady byly zaslány městskému soudu k věci sp. zn. 8 Ca 65/2007. Naopak tvrzení stěžovatele, že zástupce finančního ředitelství při tomto jednání uvedl, že citované doklady ve správním řízení neposuzoval, není pravdivé. Zástupce finančního ředitelství totiž uvedl, že v době, kdy správní orgány rozhodovaly, měly veškeré doklady k dispozici, a to včetně dokladů č. 123 a č. 124. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že správní soudy musí rozhodovat na základě spolehlivě zjištěného skutkového stavu; součástí přezkumu rozhodnutí správních orgánů je také posouzení postupu těchto orgánů v průběhu správního řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo. Při přezkumu rozhodnutí správních orgánů tak vycházejí především z úplného správního spisu, dále z podání účastníků řízení a případně z důkazů provedených při jednání před soudem. Městský soud je povinen si opatřit úplný správní spis. V daném případě však sám stěžovatel při jednání neúplnost zjistil a nedostatky doplnil, proto z tohoto hlediska netrpělo řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Stejně tak je důvodná stížná námitka, že svědkovi Blažejovskému, jednateli společnosti SB servis, spol. s r. o., byla zásilka obsahující předvolání ke svědecké výpovědi doručována na jiné adrese než je sídlo této právnické osoby. Podle správního spisu bylo předvolání adresováno jednateli 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 i 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 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 rozhodnutí městského soudu 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 poukazyval 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, které podle tvrzení stěžovatele neměly charakter vytýkacího řízení podle ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků, ale jednalo se o daňovou kontrolu. 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 vytýkací 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 vytýkacího 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 stěžovateli sděleny konkrétní pochybnosti, které mají být odstraněny, aby mohl posoudit, zda se jednalo o vytýkací řízení či daňovou kontrolu (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 122, dostupný na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud konečně považuje za nepřezkoumatelnou i tu část odůvodnění rozsudku městského soudu, v níž soud dovedl, 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 přidané hodnoty. Městský soud vycházel z premisy, že veškeré doklady předložené stěžovatelem trpí rozdílností a rozporuplností a nevyplývají z nich žádné jednoznačné, konkrétní a srozumitelné údaje. Nekonkretizoval však, o jakou rozporuplnost se jedná. 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, podle kterého správce daně prokazuje mimo jiné existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem (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 ustanovení § 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 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 19. února 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu