



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 JUDr. Miloslavem Průchou, advokátem se sídlem Štěpánská 49/633, Praha 1, 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. 3. 2009, č. j. 11 Ca 74/2008 – 66,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 3. 3. 2009, č. j. 11 Ca 74/2008 – 66, **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. 3. 2009, č. j. 11 Ca 74/2008 – 66, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 17. 12. 2007, č. j. 8354/07-1300-204884, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Voticích ze dne 14. 5. 2007, č. j. 10576/07/023970/1124, o doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2002. Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že finanční orgány dospěly k závěru, že stěžovatel neprokázal důvodnost snížení výše své daňové povinnosti podle dodatečného daňového přiznání za IV. čtvrtletí 2002 oproti daňové povinnosti vyměřené původním daňovým přiznáním. Ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění účinném pro rok 2002 (dále jen „o správě daní a poplatků“) ukládá daňovému subjektu povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení nebo vyúčtování. Není tedy na daňovém orgánu, aby zjišťoval skutečný stav věci a za daňový subjekt prokazoval výši daně. Na druhé straně důkazní břemeno ležící na správci daně je podstatně užší a okruh případů je relativně přesně a taxativně vymezen. Přitom je nutné zdůraznit, že správci daně žádný právní předpis neukládá zjistit přesně skutečný stav věci. Městský soud odkázal na ust. § 71 odst. 1

s. ř. s., podle kterého je jednou z podstatných náležitostí žaloby uvedení žalobních bodů, tzn. uvedení toho, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné. Podle odst. 2 citovaného ustanovení lze rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Z uvedených ustanovení vyplývá, že soud může napadené rozhodnutí v tomto případě přezkoumat pouze se zřetelem ke skutečnostem, které stěžovatel v podané žalobě výslovně uvedl, neboť následně žaloba ve lhůtě pro její podání k soudu doplňována nebyla a k doplněním a upřesnění žaloby po uplynutí uvedené lhůty (včetně uvádění nových skutečností při ústním jednání u soudu) již soud přihlídnout nemohl. Žaloba stěžovatele je podle městského soudu na samé hranici, aby ještě umožnila konkrétní, věcný a srozumitelný přezkum napadeného rozhodnutí. Značně obsáhlý a souvislý text žaloby, v němž lze jen obtížně jednoznačně určit, zda namítané vady se vztahují k rozhodnutí správce daně nebo i k napadenému rozhodnutí, zda a jaké konkrétní vady prvoinstančního rozhodnutí byly vytknuty v odvolání a jak s nimi naložilo finanční ředitelství, to vše umožnilo městskému soudu přezkoumat napadené rozhodnutí do jisté míry obecným způsobem vyjma těch námitek, které svojí určitostí a srozumitelností byly způsobilé k tomu, aby se jimi městský soud zabýval podrobně a individuálně. Městský soud považoval žalobní body (námitky) za zcela obecné. Stěžovatel se v žalobě místo vymezení konkrétních skutkových a právních důvodů, v nichž spatřuje nesprávnost či nezákonnost napadeného rozhodnutí, omezil na konstatování práv a povinností uvedených v jednotlivých právních ustanovení, zejména pokud jde o část pátou žaloby, v níž je citována Ústava a Listina základních práv a svobod, avšak ze žádných konkrétních skutečností není patrné, jaká práva stěžovatele byla napadeným rozhodnutím porušena. Žalobní námitku, v níž byl namítán nedostatek součinnosti správce daně označil městský soud za nedůvodnou. Stěžovateli byly poté, co správci daně doručil dodatečné daňové přiznání, zaslány dvě výzvy k odstranění pochybností, v nichž byl vyzván, aby doložil, z jakých skutečností vycházel, když stanovil daňovou povinnost nižší, než byla uvedena v původním daňovém přiznání. Ani v řízení o žalobě nezodpověděl zástupce stěžovatele konkrétně formulovanou otázku, z jakých dokladů dospěl k částce vyčíslené v dodatečném přiznání k dani z přidané hodnoty. Bylo na stěžovateli, aby zejména k výzvám, ale i bez nich, činil úkony k tomu, aby doložil rozhodné skutečnosti, o něž opíral svá tvrzení v dodatečném daňovém přiznání a z nichž vycházel, pokud se domáhal toho, aby jeho daňová povinnost byla stanovena nižší, než jak byla za uvedené zdaňovací období vyměřena. Argumentace stěžovatele, že rozhodné skutečnosti vyplývají z celého účetnictví, není případná, stejně jako nelze argumentovat tím, že daňový subjekt učinil úvahu o tom, že jeho daňová povinnost měla být nižší, a na základě takové zcela obecné úvahy, bez doložení konkrétních dokladů ke konkrétním částkám a obchodním případům, vyzval správce daně, aby si k daňovému subjektu šel zkontrolovat celé účetnictví za předmětné období. Takový způsob prokázání tvrzení není v souladu s ust. § 31 zákona o správě daní a poplatků a námitka stěžovatele, že takový postup správce daně důvodně očekával vzhledem k jeho běžné praxi, nemůže obstát za situace, kdy k dodatečnému daňovému přiznání žádné doklady a podklady nepředložil a žádné konkrétní rozhodné skutečnosti neuvedl. Výše uvedené skutečnosti odůvodňují pochybnosti, které měly finanční orgány o správnosti, důvodnosti a prokazatelnosti stěžovatelem podaného dodatečného daňového přiznání. Bylo na stěžovateli, aby splnění zákonných podmínek pro realizaci snížení své daňové povinnosti prokázal takovým způsobem, který nevzbuzuje pochybnosti, že je možné uvedené náklady daňově zohlednit tak, jak zákon stanoví.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Nezákonnost 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 § 2 a § 31 zákona o správě daní a poplatků. Mezi stěžovatelem a finančním ředitelstvím je sporné posouzení výše uskutečněných zdanitelných plnění dosažených ve IV. čtvrtletí 2002 a tomu odpovídající výše daně z přidané hodnoty, konkrétně posouzení předmětných údajů vyplývajících ze stěžovatelem podaného řádného a posléze prvního a druhého dodatečného daňového přiznání. Spornou je otázka, zda a jakým způsobem mělo dojít k přezkumu předmětných účetních a daňových dokladů správcem daně v průběhu vytýkacího řízení. Finanční ředitelství bez ohledu na odvolací námitky rozhodlo, že stěžovatel neodstranil pochybnosti o údajích v dodatečném daňovém přiznání, a správce daně i finanční ředitelství tak nemohly akceptovat podávaná vysvětlení stěžovatele. Podle stěžovatele městský soud pochybil ve výkladu ust. § 31 odst. 2 a 9 ve vztahu k § 2 odst. 1, 2 a 9 zákona o správě daní a poplatků, a tím nesprávně posoudil předmětné právní otázky v předcházejícím řízení, když uvedl, že stěžovatel nesplnil svoji povinnost řádně doložit, ze kterých konkrétních dokladů a ze kterých rozhodujících skutečností má za to, že jeho daňová povinnost měla být nižší. Konkrétně sdělení stěžovatele, že k přezkumu daňové povinnosti podle dodatečného přiznání nabízí správci daně, a následně finančnímu ředitelství, záznamní povinnost podle ust. § 11 zákona o správě daní a poplatků, účetní knihy a v šanonech uložené účetní a daňové doklady za předmětné období, považuje za nepřipadnou. Stěžovatel se tak ocitá v situaci, že má v držení podklady prokazující údaje uvedené v dodatečném daňovém přiznání, ale nedostal možnost těmito důkazními prostředky, prokázat svá tvrzení uvedená v dodatečném daňovém přiznání, neboť správce daně odmítl v rozporu s dosavadní správní praxí fyzický přezkum předmětných podkladů v prostorách stěžovatele, odmítl zaslání podkladů poštou a jiný postup nenavrl. Pro úplnost stěžovatel dodal, že v řízení mezi totožnými účastníky ve věci shodné daně i shodného zdaňovacího období, řešení Nejvyšším správním soudem pod č. j. 7 Afs 79/2008 - 105 v naprosto shodné věci (vytýkací řízení po podání prvního dodatečného daňového přiznání), provedli pracovníci správce daně ve shodě se správní praxí čtyři přezkumy navrhovaných důkazních prostředků v prostorách stěžovatele, eventuálně jeho zástupce. Městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl nepravdivé údaje, když chybně uvedl, že ani v řízení o žalobě nezodpověděl zástupce stěžovatele konkrétně formulovanou otázku, z jakých dokladů dospěl k částce vyčíslené v dodatečném daňovém přiznání. Ve skutečnosti na otázku, z jakých faktur vyplynuly změněné údaje o uskutečněných zdanitelných plněních, zástupce stěžovatele uvedl, že z žádných faktur, nýbrž součtem přibližně sto dvaceti dekadních soupisů tržeb. Výše uvedeným pochybením městského soudu došlo rovněž k naplnění důvodu pro podání kasační stížnosti uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. Městský soud pochybil ve výkladu ust. § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, neboť se nevypořádal se všemi důvody uvedenými v odvolání, respektive vypořádání nevyplývá z odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Konečně, pokud městský soud uvedl, že odůvodnění rozhodnutí finančního ředitelství obsahuje po obsahové stránce vypořádání se se všemi hlavními odvolacími argumenty, potom tento postup není dostačující, neboť podle citované právní úpravy je nutné se se všemi důvody v odvolání uvedenými vypořádat. Stěžovatel spatřuje „nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v jiné vadě řízení“ především v tom, že městský soud nepřihlédl k informaci sdělené mu stěžovatelem i finančním ředitelstvím při

jednání spočívající v tom, že ve věci prvního dodatečného přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2002, řešené Nejvyšším správním soudem pod č. j. 7 Afs 79/2008 - 105, tento soud zrušil rozsudek městského soudu č. j. 11 Ca 47/2007 - 72 a městský soud je povinen v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu pro nepřekoumatelnost zrušit rozhodnutí finančního ředitelství. Městský soud měl v tomto případě přerušit řízení v této věci do doby, než bude najisto postavena předmětná daňová povinnost po podání prvního dodatečného přiznání z roku 2005, neboť lze očekávat, že pravomocně stanovená předmětná daň bude změněna, a není tedy jisté, oproti jaké pravomocné dani vztáhnout údaje z druhého dodatečného přiznání. Podle stěžovatele by finanční ředitelství mělo ze shodného důvodu zrušit rozhodnutí v řízení následujícím po podání druhého dodatečného přiznání. Stěžovatel spatřuje nepřekoumatelnost v absenci odůvodnění rozsudku městského soudu, jak se vypořádal s jeho argumentací v rámci prvního žalobního bodu. Městský soud se omezil pouze na konstatování o obecnosti žalobních bodů, které ve většině označil jako žalobní body na samé hranici srozumitelnosti a přezkoumatelnosti, což nelze považovat za odůvodnění dostatečné. Stěžovatel dále nepovažuje za dostatečné odůvodnění rozsudku, jak se městský soud vypořádal s argumentací stěžovatele v rámci čtvrtého žalobního bodu a v čem konkrétně spatřuje jeho pochybení. Stěžovatel rovněž spatřuje nepřekoumatelnost v absenci odůvodnění rozsudku, jak se městský soud vypořádal s jeho argumentací v třetím žalobním bodu, že postup finančního ředitelství byl v rozporu s ust. § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, v pátém žalobním bodu, že postup správních orgánů je v rozporu s ustanoveními Ústavy a Listiny základních práv a svobod, v šestém žalobním bodu, že byla porušena zásada dvojinstančnosti správního řízení a v sedmém žalobním bodu, že postup správních orgánů byl ve vztahu k ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků nesprávný. Městský soud se však v odůvodnění svého rozsudku uvedenými žalobními body nezabýval, tedy nelze považovat jeho odůvodnění za dostatečné. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl rozsudek městského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovilo nesouhlas se stížní námitkou, že správce daně odmítl přezkum předmětných podkladů. Stěžovateli byla doručena výzva k odstranění pochybností, v níž byla stanovena 15-denní lhůta na vyjádření a prokázání rozhodných skutečností k pochybnostem, které vznikly po přezkoumání dodatečného daňového přiznání za IV. čtvrtletí 2002. Stěžovatel zaslal správci daně vyjádření, na které tento reagoval tím, že vydal druhou výzvu a opětovně požadoval, aby stěžovatel údaje, které uplatnil v dodatečném daňovém přiznání na řádku 445, doložil a vysvětlil. Podle názoru finančního ředitelství měl stěžovatel dostatek času, prostoru i příležitostí k tomu, aby své tvrzení vztahující se k daňové povinnosti za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2002 prokázal. Stěžovatel však neprojevil žádnou vůli ani snahu k prokázání svého tvrzení. Finanční ředitelství má za to, že správce daně postupoval zcela v souladu s ust. § 2 odst. 2 a 9 zákona o správě daní a poplatků. Nelze souhlasit ani s tvrzením stěžovatele, že finanční ředitelství v odvolacím řízení odmítlo fyzický přezkum předmětných podkladů, protože stěžovatel žádné doklady nepředložil. Lze jen stěží uvěřit tomu, že kdyby k odmítnutí dokladů skutečně došlo, zůstal by takový postup správce daně zcela bez povšimnutí a nebyl by stěžovatelem napadán v prvoinstačním řízení, případně v odvolacím řízení. Finanční ředitelství má za to, že jeho rozhodnutí není v rozporu s ust. § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. V odůvodnění svého rozhodnutí se vypořádalo

se všemi důvody uvedenými v odvolání. K namítané jiné vadě řízení spočívající v tom, že městský soud nepřihlédl k informaci sdělené mu stěžovatelem při ústním jednání, finanční ředitelství uvedlo, že v den konání jednání, tj. 3. 3. 2009, nebylo odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu známo. Na internetovém portálu úřední desky bylo možno se seznámit pouze s výrokem rozsudku. Finančnímu ředitelství není jasné, proč by měl městský soud přerušit řízení ve věci 11 Ca 74/2008 do doby, než bude najisto postavena předmětná daňová povinnost po podání prvního dodatečného daňového přiznání z roku 2005. Finanční ředitelství má za to, že v dané věci byla prováděna dvě samostatná na sobě nezávislá daňová řízení. Argumentaci stěžovatele, že finanční ředitelství mělo zrušit rozhodnutí v řízení následujícím po podání druhého dodatečného přiznání, označilo finanční ředitelství za zcela nepřijatelnou. Tím, že by finanční ředitelství zrušilo dodatečný platební výměr, uznalo by stěžovateli nárok na odpočet, který si uplatnil ve druhém dodatečném daňovém přiznání. Ve vztahu k ostatnímu obsahu kasační stížnosti finanční ředitelství odkázalo na vyjádření k podané žalobě a na argumentaci uvedenou v odůvodnění rozhodnutí městského soudu. Závěrem navrholo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v souladu s ust. § 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 námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů. Podle konstantní judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94 a nálezy 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 ust. § 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. Nejvyšší správní soud ve svých rozsudcích také vyslovil, že není-li z odůvodnění rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka nepovažuje za opodstatněné nebo vyvrácené, nutno považovat takový rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů ve smyslu ust. § 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, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS a na www.nssoud.cz a také rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, 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 rozhodnutí 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,

kteřá 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, publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS, www.nssoud.cz).

Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že se městský soud nevypořádal s jeho argumentací obsaženou v prvním, třetím, čtvrtém, šestém a sedmém žalobním bodu. Nejvyšší správní soud považuje procesní postup městského soudu, který uvedl, že žalobní námítky jsou zcela obecné, a z tohoto důvodu přezkoumal napadený rozsudek do jisté míry obecným způsobem, vyjma těch, které svojí určitostí a srozumitelností byly způsobilé k tomu, aby se jimi zabýval podrobně a individuálně, za nesprávný. K otázce obecnosti žalobních bodů a jejich projednatelnosti existuje ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu, podle které v případě, že městský soud považoval určitý žalobní bod za nekonkrétní, takže nebyl projednatelný, měl se pokusit o odstranění této vady žaloby v souladu s ust. § 37 odst. 5 s. ř. s. a stanovit k tomu lhůtu. To však městský soud v dané věci neučinil. Vyzvat stěžovatele k odstranění vad žaloby mohl městský soud i po uplynutí lhůty stanovené v ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s., jak již Nejvyšší správní soud judikoval např. v rozsudku ze dne 9. 8. 2004, č. j. 2 Azs 63/2004 – 46, v němž uvedl, že „má-li žaloba jiné vady než absenci jakéhokoli žalobního bodu či absenci vymezení rozsahu, v němž je rozhodnutí napadáno, vyzve předseda senátu žalobce k odstranění vad podání podle ustanovení § 37 odst. 5 s. ř. s. i po uplynutí lhůty podle ustanovení § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s.“ Městský soud může věcně žalobu projednat jen za předpokladu, že žalobní body jsou dostatečně konkrétní. Nejsou-li, musí se pokusit o odstranění této vady žaloby. Teprve nepodaří-li se soudu tímto postupem odstranit vady žaloby, např. proto, že žalobce na řádně doručenou výzvu soudu ve lhůtě soudem stanovené nereaguje, je v rozsahu, v jakém jsou žalobní důvody nekonkrétní či neurčité, žaloba neprojednatelná. Městský soud se však nekonkrétními žalobními body zabýval obecně či vůbec, aniž bys se o odstranění vady žaloby pokusil, čímž zatížil řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí (viz zejména rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58, publikovaný pod č. 835/2006 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, dále také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2008, č. j. 2 Afs 132/2007 – 62, publikovaný na www.nssoud.cz). Námitka stěžovatele, že došlo k naplnění důvodu ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., byla proto důvodná.

Rozsudek městského soudu je rovněž podle názoru Nejvyššího správního soudu nepřezkoumatelný proto, že se městský soud vůbec nezabýval návrhem důkazů, jež stěžovatel formuloval zcela konkrétně. Navrhované důkazy neprovedl a zároveň neodůvodnil jejich neprovedení. Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by soud 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 je možné např. z důvodu, že tvrzená skutečnost, k jejímuž prokázání nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, nebo z důvodu, že důkaz nemá vypovídací schopnost. Odmítnutí provedení důkazu může být také odůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení bez důvodných pochybností prokázána. Soud je oprávněn rozhodnout, které z navržených důkazů

provede a které nikoliv, nicméně musí být zřejmé, jaké důvody ho ke konkrétnímu procesnímu postupu vedly. Z odůvodnění napadeného rozsudku však není zřejmé, proč nepovažoval za relevantní doplnit dokazování navrhovanými důkazy.

Městský soud v odůvodnění rozsudku s odkazem na ust. § 71 odst. 1 a 2 s. ř. s. dovodil, že může napadené správní rozhodnutí přezkoumat pouze se zřetelem ke skutečnostem, které žalobce v žalobě výslovně uvedl, neboť žaloba nebyla ve lhůtě pro její podání doplňována a k doplněním a upřesnění žaloby po uplynutí uvedené lhůty, včetně uvádění nových skutečností při ústním jednání u soudu, již přihlédnout nemohl. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že městský soud zřejmě zaměnil rozšíření žalobních bodů s jejich konkretizací či upřesněním. Postup soudu ve správním soudnictví je v těchto situacích odlišný. Podle ust. § 71 odst. 2 s. ř. s. lze rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro její podání. Jiný postup však platí pro upřesnění žalobních bodů obsažených v žalobě, které lze konkretizovat i po uplynutí lhůty pro podání žaloby. V rozsudku ze dne 28. 7. 2005, č. j. 2 Azs 134/2005 - 43, publikovaný pod č. 685/2005 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud uvedl, že „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.“ Z výše uvedeného vyplývá, že městský soud měl přihlédnout k upřesnění žaloby po uplynutí uvedené lhůty včetně skutečností uváděných při ústním jednání. Ke stížní námitce, že městský soud nepřihlédl k informaci sdělené při ústním jednání, že ve věci prvního dodatečného přiznání byl zrušen rozsudek městského soudu, Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatel podle protokolu o jednání pouze sdělil, že rozhodnutí městského soudu ve věci prvního dodatečného přiznání bylo Nejvyšším správním soudem zrušeno a že visí na úřední desce. Stěžovatel nenavrhoval přerušení řízení, ani neuváděl, že není jisté, oproti jaké pravomocné dani se mají vztáhnout údaje z druhého dodatečného přiznání. Současně však Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že uplatnil-li stěžovatel při ústním jednání námitku prekluze, není vůbec podstatné, že tak učinil až po uplynutí zákonné lhůty pro podání žaloby. Městský soud měl povinnost se otázkou prekluze věcně zabývat, protože následky, které jsou s prekluzí spojeny, dosahují takové závažnosti, že soudy k nim mají povinnost přihlížet i z moci úřední. Soud má povinnost se vypořádat s otázkou prekluze tehdy, je-li namítána, a také v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo. Bude tedy na městském soudě, aby v dalším řízení otázku prekluze posoudil, neboť pochybil, jestliže se nezabýval tím, zda v případě stěžovatele nedošlo k prekluzi práva vyměřit daň (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, publ. pod č. 1851/2009 Sb. NSS, publikovaný na www.nssoud.cz, který reflektuje judikaturu Ústavního soudu k povinnosti správních soudů přihlédnout k prekluzi práva vyměřit daň v každé fázi soudního řízení z úřední povinnosti).

Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítal, že má v držení podklady prokazující údaje uvedené v dodatečném daňovém přiznání, ale nedostal možnost těmito důkazními prostředky prokázat svá tvrzení, neboť správce daně odmítl v rozporu s dosavadní správní

praxi fyzický přezkum předmětných podkladů v prostorách stěžovatele, odmítl zaslání podkladů poštou a jiný postup nenavrhoval. K této stížní námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel byl dvakrát vyzván k vysvětlení a doložení svých tvrzení uvedených ve druhém dodatečném přiznání k dani z přidané hodnoty. Nevyplývá z něj ale, že by ke svým tvrzením předložil nějaké důkazní prostředky či že by navrhoval přezkum předmětných podkladů ve svých prostorách nebo zaslání podkladů poštou. Stěžovatel v žalobě uváděl, že správce daně neprojevil vůli k přezkumu účetních dokladů a že zaslání předmětných dokladů do prostor správce daně bylo odmítnuto pro nedostatečné prostorové kapacity. Ze správního spisu však nic takového neplyne. Stěžovatel se pokoušel toto tvrzení prokázat výsledkem navržených svědků, ale tímto návrhem se městský soud nezabýval. Za této procesní situace nemůže Nejvyšší správní soud tuto námitku přezkoumat, neboť dosud nebylo rozhodnuto o provedení důkazů a nebyl tak dostatečně zjištěn skutkový stav. Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že stěžovatel nese důkazní břemeno ve vztahu ke svým tvrzením uvedeným ve druhém dodatečném přiznání. Především by měl prokázat, že rozsah jím uskutečněných zdanitelných plnění byl nižší, než jak je uvedl a přiznal v původním přiznání k dani z přidané hodnoty. Stěžovatel měl rovněž vysvětlit a prokázat, proč v prvním dodatečném daňovém přiznání za stejné zdaňovací období a na stejnou daň snížil původní objem uskutečněných zdanitelných plnění o 1 241 389 Kč, čímž snížil svou daňovou povinnost o částku 273 060 Kč, zatímco v druhém dodatečném daňovém přiznání vykázal snížení základu daně o 1 327 722 Kč a snížení daně na výstupu o 292 100 Kč.

Pokud stěžovatel odkazoval na správní praxi ve věci shodné daně i shodného zdaňovacího období, lze poukázat na skutečnost, že věc, kterou Nejvyšší správní soud rozhodoval pod sp. zn. 7 Afs 79/2008, se lišila od dané věci především v tom, že stěžovatel ve správním řízení předložil evidenci daně z přidané hodnoty a sporné příjmové doklady p/123 a p/124, které podle něj byly zaevidovány nesprávně. Naopak v dané věci není zřejmé, zda stěžovatel vůbec nějaké důkazní prostředky předložil. Pouhé jeho tvrzení, že změněné údaje o uskutečněných zdanitelných plněních vyplývají ze součtu přibližně sto dvaceti dekádních soupisů tržeb, nepostačí. Stěžovatel musí konkrétně vysvětlit a prokázat, jak k těmto částkám dospěl a z jakých důvodů byly původní údaje nesprávné. Městský soud však musí nejprve zjistit řádně skutkový stav, tedy především to, zda stěžovatel v řízení před správcem vůbec prokazoval svá tvrzení nějakými důkazními prostředky či nikoliv.

Stěžovatel v kasační stížnosti rovněž namítal, že městský soud pochybil ve výkladu ust. § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, neboť uvedl, že odůvodnění rozhodnutí finančního ředitelství obsahuje po obsahové stránce vypořádání se se všemi hlavními odvolacími argumenty, avšak podle citované právní úpravy je nutné se vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými. Nejvyšší správní soud k této stížní námitce poukazuje na přesné znění napadeného rozsudku v němž městský soud formulaci vůbec nepoužil, neboť se prvním žalobním bodem, v němž stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí finančního ředitelství, vůbec nezabýval. Stěžovatel tuto námitku pravděpodobně převzal z kasační stížnosti ve věci pod sp. zn. 7 Afs 79/2008. To nic nemění na tom, že rozsudek městského soudu je z tohoto důvodu (nezabýval se námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí finančního ředitelství) a z výše uvedených důvodů nepřezkoumatelný.

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 10. září 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu