



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.**, zastoupený 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 75/2008 - 60,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 3. 3. 2009, č. j. 11 Ca 75/2008 - 60, **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 75/2008 - 60, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 17. 12. 2007, č. j. 824007-110-200545, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Voticích ze dne 14. 5. 2007, č. j. 10569/07/023970/1124, o doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 0 Kč. Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že finanční orgány v dané věci dospěly k závěru, že žalobce neprokázal důvodnost snížení výše své daňové povinnosti podle dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2002 oproti daňové povinnosti vyměřené původním daňovým přiznáním provádí dokazování správce daně, který vede daňové řízení, nebo z jeho pověření správce daně dožádaný. Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Kogentní ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění účinném pro rok 2002, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) ukládá daňovému subjektu povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení nebo vyúčtování. Není tedy na správci daně, aby zjišťoval skutečný stav věci a prokazoval za

daňový subjekt 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. 2 s. ř. s., podle kterého lze rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby (tzn. ve lhůtě dvou měsíců od doby, kdy bylo rozhodnutí žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou). Z uvedených ustanovení vyplývá, že soud může napadené rozhodnutí přezkoumat pouze se zřetelem ke skutečnostem, které žalobce 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, již městský soud nemohl přihlédnout. Žaloba podaná stěžovatelem je na samé hranici toho, aby ještě umožnila konkrétní, věcný a srozumitelný přezkum napadeného rozhodnutí. Ve značně obsáhlém a souvislém textu žaloby lze jen obtížně jednoznačně určit, zda namítané vady se vztahují k rozhodnutí správního úřadu I. stupně nebo i k rozhodnutí finančního ředitelství, zda a jaké konkrétní vady rozhodnutí byly vytknuty v odvolání a jak s nimi naložilo finanční ředitelství. To umožnilo městskému soudu provést přezkum napadeného správního rozhodnutí do jisté míry obecným způsobem vyjma těch námitek, které svojí určitostí a srozumitelností byly způsobitelné k tomu, aby se jimi městský soud zabýval podrobně a individuálně. Stěžovatel se podle městského soudu v podané 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 ustanoveních zákona, zejména pokud jde o část pátou žaloby, avšak ze žádných konkrétních skutečností není patrné, jaká práva stěžovatele byla napadeným rozhodnutím porušena. Žalobní námitku, v níž stěžovatel namítal nedostatek součinnosti správce daně, městský soud označil 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 rámci řízení o žalobě nezodpověděl podle městského soudu zástupce stěžovatele konkrétně formulovanou otázku, z jakých dokladů dospěl k částce vyčíslené v dodatečném daňovém přiznání. Bylo na stěžovateli, aby zejména k výzvám, ale i bez nich, činil úkony, 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 vyměřena. Argumentace stěžovatele, že rozhodné skutečnosti vyplývají z celého účetnictví, není podle městského soudu 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 němu šel zkontrolovat celé účetnictví za předmětné zdaňovací 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 stěžovatel k dodatečnému daňovému přiznání žádné doklady a podklady nepředložil a žádné konkrétní rozhodné skutečnosti neuvedl. Proto podle městského soudu stěžovatel nesplnil svoji povinnost vyplývající z ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, protože podal-li dodatečné daňové přiznání, byl povinen, zejména k doručeným výzvám správce daně, řádně doložit, ze kterých konkrétních dokladů a ze kterých rozhodujících

skutečností má za to, že jeho daňová povinnost měla být nižší. Výše uvedené skutečnosti odůvodňují pochybnosti, které měly finanční orgány o správnosti, důvodnosti a prokazatelnosti stěžovatelem dodatečného daňového přiznání.

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. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve vztahu k ust. § 2 a § 31 zákona o správě daní a poplatků. Mezi stěžovatelem a finančním ředitelstvím je sporné posouzení výše příjmů dosažených ve zdaňovacím období roku 2002 a tomu odpovídající výše daně z příjmů fyzických osob, konkrétně posouzení údajů vyplývajících ze stěžovatelem podaného řádného a posléze dvou dodatečných daňových přiznání. Spornou je otázka, zda a jakým způsobem mělo dojít k přezkumu předmětných účetních a daňových dokladů správcem daně v průběhu vytýkácího 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. Městský soud se závěry finančního ředitelství ve věci ztotožnil. Podle stěžovatele pochybil ve výkladu ust. § 31 odst. 2 a 9 zákona o správě daní a poplatků 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 nepřijatelnou. Stěžovatel se tak ocitá v situaci, že má v držení podklady prokazující údaje uvedené v dodatečném daňovém přiznání, ale nedostal možnost jimi 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 nenavrhl. Pro úplnost stěžovatel dodal, že v řízení mezi totožnými účastníky ve věci shodné daně i zdaňovacího období, řešeném Nejvyšším správním soudem pod č. j. 7 Afs 116/2008 - 108 v naprosto shodné věci (vytýkácí 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 také v odůvodnění svého rozsudku uvedl nepravdivé údaje nebo názory, když uvedl, že správce daně vyměřil změnu daně ve výši 0 Kč, přitom vyměřil částku 339 477 Kč a finanční ředitelství na základě odvolání vyměřenou daň změnilo na částku 218 421 Kč. Dále podle stěžovatele městský soud chybně uvedl, že o věci sp. zn. 8 Ca 65/2007 soud nerozhodl, přitom uvedený rozsudek byl zrušen Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 7 Afs 116/2008. Městský soud rovněž uvedl nepravdivý názor, že správci daně žádný předpis neukládá zjistit přesně skutečný stav věci, přitom podle ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Stejně tak chybně uvedl, že ani v rámci řízení o podané žalobě nezodpověděl zástupce stěžovatele konkrétně formulovanou otázku, z jakých dokladů dospěl ke konkrétní částce, vyčíslené v dodatečném přiznání k dani

z přidané hodnoty za uvedené zdaňovací období. Ve skutečnosti na otázku městského soudu, z jakých faktur vyplynuly změněné údaje o uskutečněných zdanitelných plněních, zástupce stěžovatele uvedl, že z žádných faktur, ale součtem přibližně sto dvaceti dekadních soupisů tržeb. Navíc předmětné řízení je vedeno ve věci daně z příjmů. Městský soud také nesprávně uvedl, že stěžovatel nedoložil, co bylo předmětem jednotlivých uskutečněných plnění, které uplatnil v daňovém přiznání jako plnění zakládající nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Přitom se řízení vede ve věci daně z příjmů a ani souběžně vedené řízení stěžovatele (sp. zn. 11 Ca 74/2008) se nedotýká oblasti nároku na odpočet. Uvedeným pochybením tak došlo rovněž i pro vnitřní rozpornost k naplnění důvodu pro podání kasační stížnosti podle 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 podle něj je finanční ředitelství povinno se vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými, což v namítaných věcech neprovedlo, resp. vypořádání nevyplývá z odůvodnění jeho rozhodnutí. Konečně, pokud městský soud uvedl, že odůvodnění napadeného správního rozhodnutí obsahuje vypořádání se se všemi hlavními odvolacími argumenty, potom tento postup není dostačující, neboť podle citované právní úpravy je nutné se vypořádat se všemi důvody uvedenými v odvolání. 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 ústním jednání, že ve věci prvního dodatečného přiznání k dani z příjmů za rok 2002, řešené Nejvyšším správním soudem pod č. j. 7 Afs 116/2008 - 108, byl rozsudek městského soudu č. j. 6 Ca 65/2007 - 59 zrušen s tím, že městský soud je povinen pro nepřezkoumatelnost zrušit rozhodnutí finančního ředitelství. Městský soud měl v tomto případě přerušit řízení 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. Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí v absenci odůvodnění napadeného rozsudku, jak se vypořádal s jeho argumentací v rámci prvního žalobního bodu. Městský soud se však 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. Stejně tak stěžovatel nepovažuje za dostatečné, jak se městský soud vypořádal s jeho argumentací v rámci čtvrtého žalobního bodu a v čem konkrétně spatřuje jeho pochybení. Stěžovatel rovněž spatřuje nepřezkoumatelnost v tom, jak se městský soud vypořádal s jeho argumentací ve 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. 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 s námitkou stěžovatele, že správce daně odmítl přezkum předmětných podkladů. Z předloženého správního spisu vyplývá, že výzva k odstranění pochybností, která byla doručena stěžovateli dne 7. 2. 2007, obsahovala 15-denní lhůtu na vyjádření a prokázání rozhodných skutečností k pochybnostem, které vznikly po přezkoumání dodatečného daňového přiznání k dani

z příjmů fyzických osob podaného dne 29. 12. 2006 za zdaňovací období roku 2002. Stěžovatel požádal o prodloužení uvedené lhůty do 31. 3. 2007 a správce daně rozhodnutím lhůtu prodloužil do 5. 3. 2007. Je tedy zřejmé, že poskytl stěžovateli měsíční lhůtu na vyjádření a prokázání rozhodných skutečností. Stěžovatel odpověděl vyjádřením ze dne 3. 3. 2007, na které reagoval správce daně tím, že vydal dne 8. 3. 2007 druhou výzvu podle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků a opětovně požadoval, aby stěžovatel údaje, které uplatnil v dodatečném daňovém přiznání na řádcích 101 a 102, doložil a vysvětlil. Výzva byla doručena dne 12. 3. 2007 a stěžovatel opět požádal o prodloužení lhůty, a to do 30. 4. 2007. Správce daně žádosti vyhověl a stěžovatel měl na poskytnutí a doložení důkazních prostředků k dispozici dalších 49 dní. Podle názoru finančního ředitelství měl tak dostatek času, prostoru i příležitosti k tomu, aby své tvrzení vztahující se k daňové povinnosti na dani z příjmů fyzických osob za rok 2002 prokázal. Jak je zřejmé ze spisového materiálu, v této lhůtě neprojevil stěžovatel 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, že pokud by k tomuto odmítnutí dokladů skutečně došlo, jak stěžovatel uvádí, zůstal by takový postup zcela bez povšimnutí a nebyl by stěžovatelem napadán v prvoinstačním, případně odvolacím, řízení. Nepřesnosti v odůvodnění napadeného rozsudku, na které stěžovatel poukázal, nemohou podle finančního ředitelství způsobit nezákonnost rozsudku. V rozsudku je mimo jiné uvedeno, že rozhodnutí č. j. 9000/06-1100-200545 napadl stěžovatel žalobou a soud o věci vedené pod sp. zn. 8 Ca 65/2007 do dne podání žaloby nerozhodl. Toto tvrzení městského soudu je správné, protože žaloba vedená pod sp. zn. 11 Ca 75/2008 byla podána v době, kdy ještě nebyl znám výsledek řízení ve věci vedené pod sp. zn. 8 Ca 65/2007, neboť rozsudek v této věci byl vydán dne 3. 6. 2008. Finanční ředitelství má za to, že jeho rozhodnutí není v rozporu s ust. § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, protože se v odůvodnění rozhodnutí vypořádalo se všemi důvody uvedenými v odvolání. Stěžovatel spatřuje jinou vadu řízení v tom, že městský soud nepřihlédl k informaci sdělené mu stěžovatelem při jednání, že ve věci prvního dodatečného přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2002 Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu s tím, že je povinen pro nepřezkoumatelnost zrušit rozhodnutí finančního ředitelství. K tomu finanční ředitelství uvádí, že v den konání jednání, tj. 3. 3. 2009, nebylo odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu známo. Na internetovém portálu úřední desky Nejvyššího správního soudu 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, protože má za to, že byla prováděna dvě samostatná, na sobě nezávislá, daňová řízení. Tím, že by finanční ředitelství svým rozhodnutím zrušilo dodatečný platební výměr správce daně, uznalo by stěžovateli snížení příjmů vykázaných ve druhém dodatečném daňovém přiznání. Ve věci ostatního obsahu kasační stížnosti finanční ředitelství odkázalo na vyjádření k podané žalobě a na argumentaci uvedenou v odůvodnění napadeného rozsudku a navrholo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností 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. nález ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94 a nález 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 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 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 rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, www.nssoud.cz). Za nepřezkoumatelná 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 důvodů), 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, 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. Pokud městský soud v napadeném rozsudku uvedl, že žalobní námitky stěžovatele jsou zcela obecné a z tohoto důvodu přezkoumal rozhodnutí finančního ředitelství do jisté míry obecným způsobem vyjma těch námitek, které svojí určitostí a srozumitelností byly způsobilé k tomu, aby se jimi zabýval podrobně a individuálně, považuje Nejvyšší správní soud tento procesní postup za nesprávný. K otázce obecnosti žalobních bodů a jejich projednatelnosti existuje konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu, podle které, má-li krajský (městský) soud za to, že některý ze žalobních bodů je nekonkrétní, takže není projednatelný, má 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 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 jakéhokoliv

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 tak mohl věcně projednávat žalobu jen za předpokladu, že žalobní body jsou dostatečně konkrétní. Nejsou-li, musí se pokusit o odstranění této vady žaloby. Teprve nepodaří-li se tímto postupem odstranit vady žaloby, např. proto, že žalobce na řádně doručenou výzvu soudu ve stanovené lhůtě nereaguje, je v rozsahu, v jakém jsou žalobní důvody nekonkrétní či neurčité, žaloba neprojednatelná. Městský soud se však nekonkrétními žalobními body zabýval obecně, popř. vůbec, bez toho, že by 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 dostupný na www.nssoud.cz, dále rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2008, č. j. 2 Afs 132/2007 - 62, a dostupný www.nssoud.cz). Námitka stěžovatele, že došlo k naplnění důvodu pro podání kasační stížnosti ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je proto důvodná.

Napadený rozsudek je také nepřezkoumatelný proto, že se městský soud vůbec nezabýval návrhem důkazů, které stěžovatel formuloval zcela konkrétně. Navrhované důkazy neprovedl a ani neodůvodnil jejich neprovedení. Zásada volného hodnocení důkazů neznamena, 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, že důkaz nemá žádnou vypovídací schopnost nebo, že se jedná o důkaz nadbytečný, např. byla-li již skutečnost, která má být dokazována, mimo jakoukoliv pochybnost prokázána. Soud tak je oprávněn rozhodnout, které z navržených důkazů provede, nicméně jako nepodstatný, nezpůsobilý nebo nadbytečný nelze odmítnout důkaz, který může v souvislosti s jinými důkazy osvědčit skutečnosti podstatné pro rozhodnutí. Žádný z těchto argumentů však není v odůvodnění napadeného rozsudku obsažen. Není tak zřejmé, proč městský soud nepovažoval navrhované důkazy za relevantní.

Městský soud v odůvodnění svého rozsudku citoval ust. § 71 odst. 1 a 2 s. ř. s. a dovodil, že z něj, že soud může napadené přezkoumat pouze se zřetelem ke skutečnostem, které žalobce v podané žalobě výslovně uvedl, neboť ve lhůtě pro její podání nebyla doplňována a k doplněním a upřesněním po uplynutí uvedené lhůty (včetně uvádění nových skutečností při ústním jednání) již nelze přihlížet. Podle Nejvyššího správního soudu 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 podání žaloby. Jiný postup však platí pro upřesnění žalobních bodů v žalobě již obsažených, 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 včasém 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 přihlídnout i k upřesněním žaloby učiněným po uplynutí uvedené lhůty, včetně uváděných okolností při ústním jednání u soudu. K námitce stěžovatele, že městský soud nepřihlédl k informaci sdělené při jednání, však Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatel podle protokolu o jednání (č. l. 58) nesdělil, že rozsudek městského soudu ve věci prvního dodatečného přiznání k dani z příjmů byl Nejvyšším správním soudem zrušen a nenavrhoval přerušování řízení, ani neuváděl, že není jisté, oproti jaké pravomocné dani se mají vztáhnout údaje z druhého dodatečného přiznání.

Stěžovatel dále v kasační stížnosti namítal, že má v držení podklady prokazující údaje uvedené v dodatečném daňovém přiznání, ale nedostal možnost jimi prokázat svá tvrzení, neboť správce daně odmítl v rozporu s dosavadní správní praxí fyzický přezkum předmětných podkladů v prostorách stěžovatele, odmítl zaslání podkladů poštou a jiný postup nenavrhl. Nejvyšší správní soud k této námitce 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 příjmů fyzických osob, ale naopak z něj nevyplývá, že by svá tvrzení doložil nějakými důkazními prostředky či že by navrhoval přezkum předmětných podkladů v prostorách stěžovatele nebo zaslání podkladů poštou. Stejně tak ze správního spisu nevyplývá, že by správce daně neprojevil vůli k přezkumu účetních dokladů a že zaslání předmětných dokladů stěžovatelem bylo správcem daně odmítnuto pro nedostatečné prostorové kapacity. Pokud stěžovatel k prokázání tohoto tvrzení navrhl výslech svědků, městský soud se tímto návrhem nezabýval, a proto za stávající procesní situace nemůže Nejvyšší správní soud tuto námitku přezkoumat. Pouze odkazuje na to, že stěžovatel nese důkazní břemeno ve vztahu ke svým tvrzením uvedeným v druhém dodatečném přiznání a měl především prokázat, že skutečný objem jeho příjmů byl nižší, než jak je vykázal a přiznal v původním přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Rovněž měl prokázat, proč ve druhém dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 vykázal příjmy ve výši 4 305 700 Kč a výdaje ve výši 4 370 800 Kč, zatímco v daňovém přiznání vykázal příjmy ve výši 5 497 516 Kč a výdaje ve výši 4 070 353 Kč, a dále v prvním dodatečném přiznání vykázal příjmy ve výši 4 256 127 Kč a výdaje ve výši 4 070 353 Kč. Pokud stěžovatel poukazoval na správní praxi ve věci shodné daně i shodného zdaňovacího období, lze poukázat na skutečnost, že ve věci, kterou Nejvyšší správní soud rozhodoval pod sp. zn. 7 Afs 116/2008, bylo od souzené věci rozdílné především to, že stěžovatel ve správním řízení předložil konkrétní účetní doklady (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 příjmech a výdajích vyplývají ze součtu přibližně sto dvaceti dekadních soupisů tržeb, nepostačí. Stěžovatel musí konkrétně uvést a prokázat, jak k těmto částkám dospěl a z jakých důvodů byly původní údaje nesprávné (například tím, že vysvětlí, které příjmové či jiné doklady byly zaúčtovány nesprávně a v jakých konkrétních jednotlivých dílčích částkách se původní a nové údaje od sebe liší a jaká je příčina této odlišnosti).

Namítal-li stěžovatel, že městský soud v odůvodnění rozsudku chybně uvedl, že správce daně vyměřil podle prvního dodatečného přiznání změnu daně ve výši 0 Kč, přitom ve skutečnosti správce daně vyměřil daň ve výši 339 477 Kč a finanční ředitelství na

základě odvolání vyměřenou daň změnilo na 218 421 Kč, tato nesprávnost uvedená v rekapitulaci skutkového stavu nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Městský soud totiž pouze pro přehlednost popsal i řízení týkající se prvního dodatečného daňového přiznání. K další námitce stěžovatele, že městský soud chybně uvedl, že ve věci vedené pod sp. zn. 8 Ca 65/2007 soud nerozhodl, lze uvést pouze, že zde se městský soud žádné nepřesnosti či omylu nedopustil, neboť správně konstatoval, že ve věci vedené pod sp. zn. 8 Ca 65/2007 do dne podání žaloby nerozhodl. Žaloba v souzené věci byla podána dne 18. 2. 2008 a městský soud ve věci sp. zn. 8 Ca 65/2007 rozhodl až dne 3. 6. 2008.

Stěžovatel dále namítal, že městský soud vyslovil nepravdivý názor, že správci daně žádný předpis neukládá zjistit přesně skutečný stav věci.

Správce daně má pak podle ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků dbát správce daně, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Daňovému subjektu však musí správce daně umožnit rozhodné skutečnosti prokázat. To zejména znamená, že daňovému subjektu musí být patřičně sděleno, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokázané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, dostupný na www.nssoud.cz). Městský soud v odůvodnění rozsudku správně odkázal jednak na ust. § 31 odst. 2 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a pokud vyslovil, že správci daně žádný právní předpis neukládá zjistit přesně skutečný stav věci, lze v kontextu toho, že odkázal na ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, předpokládat, že si byl vědom povinnosti správce daně zjistit co nejúplněji a nejsprávněji skutkový stav, ovšem chtěl upozornit i na důkazní břemeno daňového subjektu. Kvalitní a patřičně rozsáhlé dokazování zpravidla vede k tomu, že zjištěný skutkový stav se víceméně shoduje se skutečným stavem věci tak, jak se objektivně stal. S ohledem na důkazní břemeno, které nese daňový subjekt, však může zejména v důsledku neunesení důkazního břemene nastat, a to zcela v souladu se zákonem, významný rozdíl mezi oběma stavy, přičemž neblahé důsledky toho jdou k tíži daňového subjektu. Pokud bude vyjádření městského soudu interpretováno tímto způsobem, nelze k němu mít výhrad, jakkoli zvolená formulace může být považována za nejasnou a víceznačnou.

Nejvyšší správní soud ale naopak vyhodnotil jako důvodnou stížní námitku týkající se záměny terminologie podle zákona o daních z příjmů fyzických osob a zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Toto pochybení by však samo o sobě neznamenal nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost, pokud by z celkového kontextu bylo zřejmé, že se jedná o omyl v psaní. V daném případě se městský soud přiklonil k právnímu názoru vyslovenému v dřívějším rozsudku městského soudu týkajícím se obdobné věci stejného stěžovatele, ovšem z hlediska daně z přidané hodnoty. Tento postup je zcela v pořádku a v souladu se zásadou jednotnosti, a tedy předvídatelnosti soudního rozhodování. Pokud městský soud rozhodl totožně, měl však správně uvést terminologii vztahující se k dani z příjmů. V daném případě je však nutno zohlednit, že se jedná pouze o omyl či nepozornost soudu, která neměla vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

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. Ve vztahu k této stížní námitce poukazuje Nejvyšší správní soud na text odůvodnění napadeného rozsudku, který tuto formulaci neobsahuje, neboť městský soud se prvním žalobním bodem, v němž stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí finančního ředitelství, vůbec nezabýval. Stěžovatel tuto námitku pravděpodobně převzal z kasační stížnosti ve věci vedené pod sp. zn. 7 Afs 116/2008. To ale nemění nic na tom, že rozsudek městského soudu je z tohoto důvodu (nezabýval se námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí finančního ředitelství) a také 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 podle ustanovení § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu dalšímu řízení. Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 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 rozsudek 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 23. října 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu