



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 žalobkyně: **P. K.**, zastoupena JUDr. Marií Šupkovou, advokátkou se sídlem Moravní nábř. 1208, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 12. 2007, č. j. 31 Ca 25/2006 - 67,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 12. 2007, č. j. 31 Ca 25/2006 - 67, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 18. 12. 2007, č. j. 31 Ca 25/2006 - 67, zamítl žalobu podanou žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 2. 12. 2005, č. j. 3492/05/FŘ 110-0107, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně č. j. 59066/05303917/6388, ze dne 22. 3. 2005, o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2002 ve výši 670 944 Kč tak, že se dodatečně vyměří daň ve výši 653 280 Kč. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že se nejprve vypořádal se žalobním bodem, v němž namítala, že není zřejmé, se kterým daňovým subjektem byla zahájena kontrola. Podle protokolu o ústním jednání ze dne 9. 8. 2004 je zcela evidentní, že se tohoto jednání zúčastnily dvě osoby, a to daňový subjekt řádně označený jménem, adresou a DIČ a správce daně. Z protokolu navíc jasně vyplývá, že stěžovatelka odpovídala v pozici daňového subjektu a jako daňový subjekt protokol i podepsala s tím, že k němu neměla žádné námitky. Z protokolu rovněž vyplývá, jaká daňová kontrola je prováděna, za jaké zdaňovací období a na které dani. Druhou částí uvedeného žalobního bodu byla i skutečnost, že se správce daně nezaobíral jejími pochybnostmi uvedenými v části odvolání nazvané „Preambule“. Podle krajského soudu však bod odvolání „Preambule“ neobsahuje,

mimo subjektivních názorů stěžovatelky, žádné konkrétní výtky k postupu správce daně, na které by mohlo finanční ředitelství jakkoliv reagovat. Z uvedeného důvodu nebyl tento stížní bod obsahující námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí finančního ředitelství důvodný. Stěžovatelka dále namítala procesní pochybení správce daně, neboť si opatřil důkaz nezákonným postupem při provedení místního šetření bez její přítomnosti. Krajský soud uvedl, že k porušení procesních práv daňového subjektu na základě ust. § 16 odst. 4 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) může dojít pouze v případě, že správce daně při místním šetření provádí výslech svědků, který pak osvědčí jako důkaz. V situaci, kdy při místním šetření došlo pouze k převzetí kopií účetních dokladů od třetí osoby, která sama není v pozici svědka nebo osoby jinak zúčastněné na řízení, není důvod, aby byla nepřítomnost daňového subjektu při převzetí takových dokladů důvodem pro zrušení rozhodnutí, které se o takto převzaté doklady opírá. Činnost správce daně v této situaci je v zásadě pasivní, o čemž svědčí i úkon, kterým je převzetí dokumentů dokladováno, a to sepsání úředního záznamu. Uvedené účetní doklady byly známy i stěžovateli a měla je mít k dispozici a předložit správci daně k výzvě obsažené v citovaném protokolu o ústním jednání. Správce daně plnil své povinnosti v souladu s ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, což mu nemůže být vytýkáno jako pochybení v situaci, kdy citovaný zákon umožňuje správci daně vlastním postupem opatřovat důkazní prostředky k prokázání nutných skutečností k prověření údajů dokladovaných daňovým subjektem. K části nazvané „Hmotně právní část (§ 10)“ Krajský soud konstatoval, že stěžovatelka v žalobě uplatnila námitky, které neuplatnila v odvolání, a proto je není možné přezkoumat, neboť ani finanční ředitelství je ve svém řízení nemohlo přezkoumat (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 22/2007 - 50, ze dne 8. 11. 2007). Konkrétně stěžovatelka v odvolání neuplatnila námitku, že postupovala při podání daňového přiznání podle ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a neuplatnila ani námitku dohod o narovnání. Námitky soustředěné k této části žaloby postrádají konkrétní skutková tvrzení s uvedením, v jakých částkách, u kterých položek a z jakých důvodů je stěžovatelkou vytýkán správci daně nesprávný postup při doměření daně. K pozdějším skutkovým tvrzením doručeným soudu až v rámci repliky k vyjádření finančního ředitelství, a tedy po lhůtě pro podání žaloby, nemůže krajský soud přihlížet, neboť by došlo k porušení zásady koncentrace řízení zakotvené v ust. § 71 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s. Krajský soud závěrem vyslovil, že daňový subjekt musí respektovat základní ustanovení ohledně předmětu daně z příjmů, v tomto konkrétním případě pak zejména ust. § 3 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů, že předmětem daně nejsou půjčky a úvěry. Pokud argumentuje stěžovatelka ust. § 10 odst. 4 citovaného zákona, je nutné uzavřít, že pokud určitý příjem není předmětem daně, není možné k němu ani uplatnit daňově uznatelné výdaje. Jde plně k tíži daňového subjektu, pokud nedokáže své příjmy rozlišit na příjmy podléhající a nepodléhající dani, neboť jak je konstantně judikováno, důkazní břemeno v daňovém řízení na prvním místě stíhá daňový subjekt.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost, v níž namítala důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Krajský soud podle stěžovatelky nesprávně posoudil právní otázku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí finančního ředitelství. Přesto, že žalobou napadala, že se finanční ředitelství nevypořádalo se všemi důvody uváděnými v odvolání (podání ze dne 22. 4. 2005 doplněné podáním ze

dne 22. 5. 2005), krajský soud dospěl k závěru, že nelze z tohoto důvodu konstatovat nepřezkoumatelnost rozhodnutí finančního ředitelství. Přitom v odůvodnění důvody uváděné v doplnění odvolání nekonstatuje, takže není zřejmé, z čeho dovodil, že se finanční ředitelství se všemi důvody odvolání vypořádalo. Podle stěžovatelky se finanční ředitelství evidentně nezabývalo všemi námitkami konkretizovanými v odvolání, a proto mělo být i z tohoto důvodu zrušeno a vráceno k dalšímu řízení. Krajský soud v závěru svého odůvodnění vyslovil, že daňový subjekt musí respektovat § 3 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů, tj. že předmětem daně z příjmů nejsou půjčky a úvěry. S tímto tvrzením stěžovatelka souhlasí, ovšem upozorňuje, že to byl právě správce daně, který uvedené ustanovení nerespektoval. Pokud při daňové kontrole správnosti výpočtu daně nepřijal konstrukci výpočtu daně tak, jak ji provedla stěžovatelka v daňovém přiznání, měl při jím uplatněném postupu vyloučit ze zdanitelných příjmů částku, která podle „dohod o narovnání“ uzavřených mezi ní a dlužníky, ve spojení s účetními doklady ze dne 11. 1. a 28. 1. 2002, představovala výtěžek dražby určený dlužníky na úhradu půjčky. Lze-li k určení základu daně použít zákona o daních z příjmů, je podle stěžovatelky aplikace zákona č. 26/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o veřejných dražbách“) vadou, zejména existuje-li smluvní ujednání daňového subjektu-věřitele s dlužníkem. Takto vydané rozhodnutí správce daně je nezákonné. Správce daně sice částku 3 300 000 Kč (celkovou hodnotu půjček) vyloučil z výdajů, ale z příjmů vyloučil pouze částku 1 298 834 Kč, neboť vycházel z protokolu o výtěžku dražby ze dne 31. 1. 2002 a jeho dodatku ze dne 21. 12. 2004 a nikoliv z dohod o narovnání, tj. ze smluvního ujednání mezi věřitelem a dlužníkem, ze kterého plyne, jaký výtěžek z dražby byl použit věřitelem i dlužníkem na úhradu půjček a jaké příjmy tedy nepatřily mezi příjmy zdanitelné. Ustanovení § 585 o. z. umožňuje účastníkům smluvního vztahu, jsou-li jejich práva mezi nimi sporná nebo pochybná, tj. i v případě, že mezi dlužníkem a věřitelem není jasné, z kterého právního titulu dlužník plnil dluh, uzavřít dohodou o narovnání. Má-li dlužník platit z více smluv, pak je na něm určit, na kterou z půjček (smluv) má být plnění započteno a k tomuto došlo. Správci daně byla existence dohody o narovnání známa, neboť na str. 6 zprávy o výsledku daňové kontroly ze dne 9. 3. 2005 je tato skutečnost dokonce konstatována. Stěžovatelce tak byl neoprávněně zvýšen základ daně o částku představující rozdíl mezi skutečnou hodnotou uhrazených půjček a částkou 1 298 834 Kč. Správce daně použil bez součinnosti stěžovatelky získané doklady od dražební společnosti a zcela ignoroval uzavřené dohody o narovnání ze dne 8. 2. 2003, podle kterých měl podle názoru stěžovatelky přednostně postupovat. Pokud byla z výdajů vyloučena částka 3 300 000 Kč jako hodnota půjček, pak ze zdanitelných příjmů měla být vyloučena částka 2 597 668 Kč, neboť se jedná o hodnotu uhrazených půjček. Dále stěžovatelka namítala, závěr krajského soudu, že v části žaloby nazvané „Hmotně právní část (§ 10)“ jsou uplatněny argumenty, které neuplatnila v odvolání, neodpovídá skutečnosti. Nesprávný postup při aplikaci zákona o daních z příjmů byl namítán již v odvolání, a krajský soud se proto měl těmito žalobními námitkami zabývat. Ke konstatování krajského soudu, že jde plně k tíži daňového subjektu, nedokáže-li své příjmy rozlišit na příjmy podléhající a nepodléhající dani, stěžovatelka zdůraznila, že sám správce daně dospěl při daňové kontrole k závěru, že nemůže rozčlenit příjmy dosažené dražbou na vymožené půjčky a vymožené pohledávky nabyté postoupením jen na základě tohoto protokolu. Nemůže proto jít k tíži stěžovatelky, že při vypracování přiznání k dani z příjmů postupovala podle ust. § 10 odst. 1 a 4 za použití § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, když rovněž nedokázala své příjmy jednoznačně rozlišit na příjmy daňové

a nedaňové. Proto celkové příjmy z dražby zahrnula do zdanitelných příjmů jako celek a do výdajů pak uplatnila hodnotu půjčených prostředků a náklady s vymáháním dluhů spojené, tj. postupovala při výdajích podle § 24 odst. 2 písm. zc) citovaného zákona. Použila tedy jednoduchý a logický způsob, který vycházel ze snahy přesně zjistit částku, ze které má být vypočtena daň. Správce daně měl postupovat obdobně jako stěžovatelka, nebyl-li z dokladů předložených daňovým subjektem schopen jednoznačně rozlišit příjmy na daňové a nedaňové a neměl právo posuzovat dosažené ostatní příjmy podle zákona o veřejných dražbách, když po dobu celého řízení v této věci měl, stejně jako finanční ředitelství, k dispozici dokumenty, které vysvětlují, k úhradě čeho byly předmětné výtěžky dražeb použity. Jedná se o dohodu o narovnání ze dne 8. 2. 2002, kterou uzavřela jako věřitel s J. L. jako dlužníkem a o dohodu o narovnání ze dne 8. 2. 2002, kterou uzavřela jako věřitelem s R. P. jako dlužníkem. Zahrnutí výtěžku dražby ve výši 2 001 166 Kč správcem daně do zdanitelných příjmů jako úhrada postoupené pohledávky není zákonné, neboť z dohod o narovnání jasně plyne, že k úhradě postoupených pohledávek v daném zdaňovacím období nedošlo. Stěžovatelka nesdílí ani názor krajského soudu, který neshledal žádné procesní pochybení finančního ředitelství či správce daně při provádění daňové kontroly. Formálně procesní vady a nezákonnost postupu správce daně byly popsány v části II. žaloby. S odkazem na výše uvedené stěžovatelka navrhla, aby napadený rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti označilo námitku stěžovatelky o nesprávném posouzení nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí za nedůvodnou. Krajský soud ji přezkoumal v rozsahu vymezeném žalobou. Finanční ředitelství se vypořádalo s odvolací námitkou neoznačení daňového subjektu. Text „Preamble“ pak neodpovídal náležitosti odvolání vymezené v ust. § 48 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků (uvedení rozporu s právními předpisy či skutkovým stavem nebo jiné důvody osvědčující nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí). Finanční ředitelství nesdílí názor stěžovatelky, která poukazuje na nesprávné právní posouzení oprávněnosti použití zákona o veřejných dražbách místo zákona o daních z příjmů. Podle protokolů o výtěžku dražby a uspokojení pohledávek, soupisu přihlášených pohledávek a v souladu s § 60 zákona o veřejných dražbách lze jednoznačně rozčlenit příjmy plynoucí z uspokojené přihlášené pohledávky na příjem z titulu vrácené půjčky a na příjem z titulu vymožené pohledávky nabyté postoupením. Podle citovaného ustanovení se při uspokojení části přihlášených pohledávek uspokojí pohledávky třetí třídy, které tvoří přihlášené pohledávky zajištěné zástavním právem; vázlo-li na předmětu dražby více těchto práv, uspokojí se podle pořadí svého vzniku. Ohledně procesních pochybení finančního ředitelství stěžovatelka pouze obecně odkázala na žalobu, a proto takto obecně formulovaný důvod bez jakékoliv bližší specifikace neobstojí. Finanční ředitelství proto navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského 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 musel přihlížet z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud v první řadě podotýká k procesním vadám namítaným stěžovatelkou v žalobě, že je třeba, aby důvody kasační stížnosti jako jedna z jejich nezbytných náležitostí (§ 106 odst. 1 věta první s. ř. s.) byly uvedeny přímo v kasační stížnosti, neboť v opačném případě by mohlo hrozit, že tyto důvody nebudou dostatečně jednoznačné, určité a srozumitelné (srov. právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem ve vztahu k náležitostem žaloby v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, zveřejněný pod č. 835/2006 Sb. NSS. a na www.nssoud.cz). Pokud však stěžovatelka v kasační stížnosti odkáže na konkrétní, ve vztahu k její věci jednoznačně individualizovanou a nezaměnitelnou skutkovou či právní argumentaci, kterou vyslovila v předchozím řízení soudním či správním, a pokud tato argumentace nevyžaduje pro účely kasační stížnosti žádné další konkretizace, modifikace či upřesnění, lze ji zásadně považovat za součást důvodů kasační stížnosti, jak je má na mysli ust. § 106 odst. 1 s. ř. s. Tak je tomu v daném případě, kdy stěžovatelka v kasační stížnosti jednoznačně a nezaměnitelně odkázala na, po skutkové i právní stránce zcela konkrétní, argumentaci obsaženou v její žalobě. Stěžovatelka na těchto argumentech trvá, přičemž její kasační stížnost se z hlediska těchto námitek opírá o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., rozporuje tedy správnost posouzení pro věc relevantních právních otázek krajským soudem. Argumentace v žalobě tak v důsledku odkazu na ni, je součástí stížních důvodů a Nejvyšší správní soud se jí musí zabývat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 2 As 43/2005 - 79, www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud se proto zabýval námitkou, že krajský soud nesprávně posoudil přezkoumatelnost rozhodnutí finančního ředitelství. Při hodnocení důvodnosti této námítky se zaměřil na to, zda je z odůvodnění rozhodnutí finančního ředitelství zřejmé, proč nepovažoval odvolací námitky stěžovatelky za důvodné. Stěžovatelka v odvolání včetně jeho doplnění namítala, že z protokolu o zahájení daňové kontroly není patrné, se kterým daňovým subjektem bylo daňové řízení zahájeno, dále brojila proti zvýšení základu daně správcem daně o zůstatkovou cenu stánku, uváděla, že do zdanitelných příjmů zahrnula veškeré příjmy a do výdajů veškeré výdaje, které s těmito příjmy měla, konstatovala, že ve zprávě o daňové kontrole ve věci příjmů a výdajů podle § 10 zákona o daních z příjmů je uveden nepřehledný výčet zjištění a závěrů, tudíž je důkazní prostředek, který je podkladem pro vyměření daně, nepřezkoumatelný a konečně namítala, že správce daně nepostupoval při zjišťování důkazů v souladu s § 2 odst. 1 a § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, když si zajistil fotokopie u firmy Dar IMMO, s. r. o. Podle názoru Nejvyššího správního soudu finanční ředitelství v rozhodnutí reagovalo na všechny uvedené námitky. K námitce týkající se zvýšení základu daně o zůstatkovou cenu stánku finanční ředitelství odvolání vyhovělo. Dále k námitce nedostatku náležitostí protokolu o zahájení řízení konstatovalo, že daňový subjekt byl v protokolu jednoznačně identifikován. Pokud se jedná o porušení citovaných ustanovení, správce daně si podle finančního ředitelství v rámci místního šetření zajistil listinné důkazy a jelikož nevedl žádné ústní jednání, pořídil z místního šetření úřední záznam. Finanční ředitelství se vyjádřilo i k námitce nepřezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole a rovněž uvedlo, jakým způsobem bylo postupováno při stanovení základu daně a jak byly rozčleněny jednotlivé příjmy stěžovatelky. V této souvislosti lze poukázat na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75 (zveřejněno ve Sb. NSS pod č. 133/2004), v němž byl vysloven právní názor, že

„Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí.“ Pokud se jedná o bod odvolání nazvaný „Preamble“, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že neobsahuje žádné konkrétní námitky stěžovatelky vůči postupu správce daně, ke kterým by se finanční ředitelství mohlo vyjadřovat. Proto tato stížní námitka týkající se nepřezkoumatelnosti není důvodná.

Nedůvodná je rovněž stížní námitka, v níž stěžovatelka vyslovila nesouhlas s právním názorem, že protokol o zahájení daňové kontroly byl sepsán v souladu s ustanovením § 12 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a je z něj zřejmé, s kterým subjektem byla daňová kontrola zahájena. V předmětném byla stěžovatelka označena jako „Daňový subjekt: P. K., B. N. 425, 760 01 Z., DIČ CZ5953131712“. Z uvedeného protokolu je zcela evidentní, kdo je kontrolovaný subjekt, že jím není obchodní společnost, ale stěžovatelka. Navíc stěžovatelka podle tohoto protokolu odpovídala v pozici daňového subjektu a jako daňový subjekt protokol i podepsala s tím, že k němu neměla žádné námitky. Protokol splňuje náležitosti ve smyslu § 12 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, neboť je z něj patrné, kdo, kde a kdy daňové řízení prováděl, které osoby se zúčastnily, jaký byl předmět jednání, jaký byl jeho průběh a vyjádření daňového subjektu včetně jeho podpisu. Nelze se proto ztotožnit s názorem stěžovatelky, že označení daňového subjektu bylo zaměnitelné z toho důvodu, že je i jednatelkou obchodní společnosti.

K námitce procesního pochybení správce daně, který si opatřil důkaz nezákonným postupem při místním šetření bez přítomnosti stěžovatelky, Nejvyšší správní soud odkazuje na ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, podle kterého má daňový subjekt právo klást svědkům a znalcům otázku při ústním jednání a místním šetření. Podle úředního záznamu z místního šetření ze dne 20. 8. 2004 však správce daně nevedl ústní jednání se svědky či znalcem, nýbrž si pouze pořídil kopie potřebných listin. Podle ustanovení § 15 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků sepíše pracovník správce daně o místním šetření podle povahy šetření protokol nebo úřední záznam. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 23. 12. 2005, č. j. 4 Afs 32/2004 – 94, www.nssoud.cz, vyslovil, že „Samotné předání důkazních prostředků nemůže být bez dalšího považováno za ústní jednání, o kterém by musel správce daně povinně sepsat protokol“. S ohledem na průběh místního šetření v daném případě proto postačovalo, že správce daně o něm sepsal pouze úřední záznam. Nesepsání protokolu o ústním jednání tak nemělo za následek, že by důkazní prostředky byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy.

Stěžovatelka v této souvislosti dále namítala, že si správce daně opatřil tyto důkazní prostředky bez součinnosti s ní, a tím porušil ust. § 2 odst. 2 a 9 zákona o správě daní a poplatků. Lze souhlasit se stěžovatelkou, že pokud měl správce daně pochybnosti ohledně stěžovatelkou předložených dokladů, měl je konkretizovat a vyzvat stěžovatelku, aby prokázala svá tvrzení. Správce daně však takto nepostupoval a ve smyslu § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků si sám opatřil důkazní prostředky při místním šetření. Tento potup však neměl vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci, neboť obrana stěžovatelky tím nebyla znemožněna či ztížena. Stěžovatelka byla s těmito důkazními prostředky seznámena, neboť si při nahlížení do spisu dne 20. 12. 2004 nechala vyhotovit opis

úředního záznamu o místním šetření. Navíc ze správního spisu vyplývá, že stěžovatelka měla tyto důkazní prostředky sama již dříve k dispozici. Ani tato stížní námitka proto není důvodná.

Důvodná je však stížní námitka, že se krajský soud měl zabývat i argumenty, které byly uplatněny v části žaloby nazvané „Hmotně právní část (§ 10)“ a nebyly uplatněny v odvolání. Krajský soud svůj závěr opřel o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 22/2007 – 47, www.nssoud.cz, ačkoliv se soud v tomto rozhodnutí vůbec nezabýval otázkou, zda lze přihlédnout k těm námitkám, které žalobce poprvé uvedl až v žalobě, aniž by je uplatnil v řádném opravném prostředku ve správním řízení. Naopak Nejvyšší správní soud uvedl, že účinná ochrana před soudem nemůže být spatřována v takovém postupu soudu, který nedůvodně o věci samotné nerozhoduje, ale odsouvá ji z „procesních důvodů“, ač takový postup nemá rozumné ospravedlnění.

Otázkou přípustnosti žalobní námitky, která nebyla uplatněna v odvolání v předchozím správním řízení, se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval např. v rozsudcích ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, zveřejněný pod č. 868/2006 Sb. NSS., ze dne 29. 6. 2006, č. j. 8 Afs 121/2005 - 112, ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 162/2005 - 52, a ze dne 30. 8. 2007, č. j. 2 As 19/2007 – 61, ale především v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 – 62, www.nssoud.cz němž byl vysloven právní názor, že „žalobce je oprávněn uvést v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné. Tomu nebrání skutečnost, že některé z nich neuplatnil již v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl. Ustanovení § 5 s. ř. s. na rozsah přezkumné činnosti soudu nedopadá.“ V odůvodnění rozšířený senát mimo jiné uvedl, že se neztotožňuje s názorem, že „rozsah přezkumné činnosti soudu by mohl být jakkoliv určován ustanovením § 5 s. ř. s. Toto ustanovení je systematicky zařazeno v části první, hlavě druhé s. ř. s. upravující pravomoc a příslušnost soudů, tj. základní podmínky řízení. Je jím vyjádřena zásada subsidiarity soudního přezkumu, nicméně toto ustanovení má dopad na řešení otázky přístupu k soudu a přípustnost žaloby, nikoliv na stanovení mezí, ve kterých bude napadené správní rozhodnutí přezkoumáno. Nevyčerpání řádného opravného prostředku v řízení před správním orgánem má tedy s ohledem na ust. § 68 písm. a) s. ř. s. za následek vždy odmítnutí žaloby podle ust. § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., nikoliv zúžení mezí soudního přezkumu. Ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. pak účastníku pro formulaci žalobních bodů předepisuje určité náležitosti, nestanoví mu však žádná omezení, stejně tak nelze omezení rozsahu přezkumné činnosti soudu ohledně některých žalobních bodů dovodit z ust. 75 odst. 2 s. ř. s., a to ani při použití restriktivního výkladu. Lze tak shrnout, že případné omezení rozsahu soudního přezkumu nemá oporu v zákoně a ve svém důsledku by bylo v rozporu s celkovou koncepcí správního soudnictví jakožto prostředku ochrany veřejných subjektivních práv fyzických i právnických osob.“

S ohledem na právní názor, ke kterému dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se musí krajský soud v dalším řízení zabývat tím, zda stěžovatelka měla postupovat podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o správě daní a poplatků, a pokud ne, zda při rozlišení na příjmy daňové a nedaňové je třeba přihlédnout k dohodám o narovnání či je třeba posuzovat ostatní příjmy podle § 60 zákona o veřejných dražbách. Vzhledem k tomu, že se krajský soud s těmito námitkami stěžovatelky nevypořádal,

nemohl je ani Nejvyšší správní soud posuzovat, neboť by tak nahrazoval závěry krajského soudu, k čemuž není oprávněn ani povinen, a znemožnil by tímto postupem možnost obrany účastníka řízení proti takto formulovaným právním závěrům domoci se jejich přezkoumání.

Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. zrušil a věc mu 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 krajského 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 krajský soud pojedná v novém rozhodnutí (§ 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 3. prosince 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně
senátu