

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **M. F.**, zastoupené JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 4. 2010, č. j. 2163/10-1100, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 10. 2010, č. j. 10 Af 54/2010 - 68,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 10. 2010, č. j. 10 Af 54/2010 – 68, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## Odůvodnění:

### I.

[1] Včasnou kasační stížností žalobkyně (dále také jen „stěžovatelka“) brojí proti výše uvedenému rozsudku, jímž Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) zamítl její žalobu proti v záhlaví označenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaný rozhodl o odvolání stěžovatelky, jakožto právní nástupkyně zemřelého daňového subjektu Ing. V. F., proti třem rozhodnutím Finančního úřadu v Blatné ze dne 1. 10. 2009 o dodatečném vyměření daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2004 – 2006 v celkové výši 4 237 217 Kč společně s penále ve výši ve výši 388 940 Kč.

[2] Krajský soud se v odůvodnění rozsudku v prvé řadě zabýval namítaným porušením práva na spravedlivý proces. Toho se měl správce daně dopustit tím, že pokračoval v zahájené daňové kontrole i poté, kdy daňový subjekt zemřel, a vyžadoval po právních nástupkyních plnění povinností zemřelého daňového subjektu za situace, kdy právní nástupkyně neměly o jeho podnikání žádné poznatky a vědomosti a nemohly tak ani účinně konzumovat práva daňového subjektu uvedená v § 16 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného do 31. 12. 2010, čímž se dostaly do nerovného, předem diskvalifikujícího a diskriminačního postavení. K této námitce krajský soud zejména odkázal na závěry, které uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 1. 2009, č. j. 2 Aps 5/2008 - 80, ve věci žalobkyní namítaného nezákonného zásahu do jejích práv právě v souvislosti s pokračováním předmětné daňové kontroly. Právní nástupnictví žalobkyně jako dědičky zpochybněno nebylo, její postavení coby daňového subjektu vychází z obecného ustanovení § 6 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Z téhož ustanovení pak plyne, že na právní nástupce – daňové subjekty se tento zákon vztahuje plně a bez odchylek. Na žalobkyni tak dopadá jak jeho § 16 ve svém celku, tak důkazní břemeno dle § 31 odst. 9. Žalobkyně se dostala do tíživé procesní, ale i osobní situace, nelze však přehlédnout tvrzení samotného Ing. V. F., který při zahájení daňové kontroly dne 22. 11. 2007 do protokolu o ústním jednání uvedl, že podnikal „sám za výpomoci členů rodiny“. Krajský soud zdůraznil, že Nejvyšší správní soud se věcí zabýval pomocí různých výkladových metod, žádná z nich však nemohla vést k závěru požadovanému žalobkyní, totiž že se nestala daňovým subjektem. Zákon o správě daní a poplatků jako procesní předpis nabízí ve své komplexnosti procesně vhodná řešení v celé škále nejrůznějších situací, a proto je jeho komplexní aplikace cestou ke spravedlivému vyměření daně, naopak jeho aplikace pouze zčásti by takový postup nepředstavovala. Žádná zásada citovaného zákona, ani jakéhokoli ustanovení právního řádu České republiky, nevede k závěru, že by úmrtím daňového subjektu došlo k „zakonzervování“ neoprávněně nízké daňové povinnosti podložené nesprávně vyplněným daňovým přiznáním či dokonce fiktivními daňovými odpočty ve prospěch dědiců zůstavitele. Pokud žalobkyně projevila vůli převzít dědictví v jeho úplnosti, převzala na sebe nejen majetek plynoucí z podnikatelské činnosti zůstavitele, ale také jeho závazky, a to včetně závazků daňových.

[3] Soud uvedl, že žalobkyně byla v daňovém řízení zastupována daňovým poradcem, který byl i daňovým poradcem Ing. F. U všech úkonů prováděných správcem daně v rámci daňové kontroly měla žalobkyně možnost svých práv zaručených v daňovém řádu využívat, což také činila (lze uvést přítomnost daňového poradce při svědeckých výpovědích V. M. a J. M.). Žalobkyně též byla seznamována se závěry vyplynuvšími z daňové kontroly a měla možnost se k nim vyjádřit. Daňové orgány zcela v souladu s platnou právní úpravou pokračovaly v daňové kontrole se žalobkyní jako s právní nástupkyní zemřelého daňového subjektu.

[4] Dále se krajský soud zabýval námitkou neúplného dokazování, podle níž správce daně nevyhověl požadavku žalobkyně na provedení místního šetření u společnosti POLA PROTIVÍN, s. r. o. (nyní eNářadí s. r. o.), za účelem potvrzení nebo vyvrácení tvrzení svědka V. M. Z žalobou napadeného rozhodnutí plyne, že správce daně dožádal místně příslušný finanční úřad společnosti eNářadí s. r. o. o prověření dokladů vystavených pro Ing. F. Ten zjistil, že doklady se liší v předmětu plnění. V účetnictví jmenované společnosti

byly zaúčtovány doklady s předmětem plnění „prodej zboží“, zatímco tyto doklady zaevidované u Ing. F. měly uvedeny předmět plnění „montáž hadicových armatur“. Na všech dokladech byl podpis Ing. F., z čehož správce daně usoudil, že Ing. F. faktury viděl a byl s jejich rozdílným textem obeznámen. Tyto skutečnosti korespondovaly s tvrzením svědka V. M., který též uvedl, že zboží nebylo nikdy Ing. F. dodáno, stejně tak mu společnost neposkytovala žádné služby. Platby v hotovosti probíhaly tak, že vždy byla uhrazena jen daň z přidané hodnoty uvedená na dokladu. Svědek rovněž uvedl, že vystavováním fiktivních dokladů docházelo k umořování dluhu z půjčky, kterou mu Ing. F. poskytl. Na základě toho správce daně správně uzavřel, že zjištění učiněná u společnosti eNářadí s. r. o. odpovídají informacím, které vyplynuly z výpovědi svědka M., pročež je požadavek na provedení místního šetření u jmenované společnosti nadbytečný a tento důkazní prostředek proto nebyl proveden. Provedenými důkazy byl dostatečně zjištěn stav věci a nebylo tak třeba provádět další dokazování. Pochybnosti o předmětných dokladech již správce daně neměl a tvrzení svědka M. tak nebylo nutné dále ověřovat. Pokud tedy byl na kontrolovaných dokladech stejné číselné řady podepsaných Ing. F. rozdílný text o předmětu plnění, nelze vyslovit jiný závěr, než že se jednalo o fiktivní nákupní faktury. V napadených rozhodnutích i ve zprávě o daňové kontrole správní orgány svůj postup též náležitě odůvodnily.

[5] Krajský soud shledal nedůvodnou i námitku směřující proti nezákonnému postupu správce daně při zahájení daňové kontroly a opírající se o nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (nesdělení důvodů pro zahájení kontroly); při posuzování důvodnosti této námitky se řídil právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 – 46. Daňová kontrola zahájená správcem bez sdělení konkrétního podezření či pochybnosti vyhovuje ústavní kautele proporcionality. Kontrola má mít preventivní význam a vést k zamezení daňovým únikům, což je v souladu s veřejným zájmem státu na řádném stanovení a výběru daní.

[6] K námitce vnitřní rozpornosti při rozhodování žalovaného o uznatelnosti výdajů daně z příjmů fyzických osob krajský soud uvedl, že postup při stanovení základu daně z příjmu fyzických osob a daně z přidané hodnoty je zcela odlišný, žalobkyní nebyly zpochybněny příjmy, který byly tvrzeny v daňovém přiznání, a neprokázala, že by byly poskytnuty v jiné výši. V rámci daňového řízení nebylo prokázáno, že deklarované služby byly poskytnuty, a proto tato námitka nebyla shledána důvodnou.

[7] Závěrem krajský soud odmítl návrh stěžovatelky na provedení důkazu v podobě zprávy o daňové kontrole u daňového subjektu J. S. na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 – 2006, neboť se jedná o daňovou kontrolu provedenou u jiného daňového subjektu, jejíž výsledek je zcela nerozhodný pro předmětné řízení.

## II.

[8] Žalobkyně podala kasační stížnost pro důvody obsažené v § 103 odst. 1) písm. a) a b) s. ř. s. V kasační stížnosti v prvé řadě namítla, obdobně jako v žalobě, porušení svých základních práv coby právní nástupkyně zemřelého daňového subjektu. Uvedla, že správce

daně zahájil daňovou kontrolu s Ing. V. F., tuto však neukončil, přestože daňový subjekt v jejím průběhu zemřel. V kontrole tedy pokračoval, přičemž žalobkyni a dceru zemřelého vyzval, aby předložily účetní dokumenty daňového subjektu a dále též k prokázání skutečností specifikovaných ve výzvách ze dne 21. 4. a 3. 6. 2008. Námitku nepřípustnosti pokračování v daňové kontrole správce daně zamítl. Právní nástupkyně považovaly postup správce daně za nezákonný zásah a obrátily se na soud. Argumentovaly zejména tím, že nemohly plnit povinnosti zemřelého daňového subjektu, neboť o jeho podnikání neměly žádné poznatky a vědomosti, a nemohly tak ani účinně konzumovat práva daňového subjektu zakotvená v § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, například předkládat reálné důkazní prostředky, klást svědkům věcné otázky či vyjadřovat se věcně, seriózně a odpovědně k výsledku daňové kontroly. Právní nástupkyně nemohly účinně plnit ani povinnosti daňového subjektu dle § 31 odst. 9 tohoto zákona. Dostaly se tak do nerovného, předem diskvalifikujícího a diskriminačního postavení, čímž bylo porušeno jejich právo na spravedlivý proces.

[9] Námitkou objektivní nemožnosti konzumace práv daňového subjektu se soudy rozhodující o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem (Krajský soud v Českých Budějovicích pod sp. zn. 10 Ca 156/2008) či o následné kasační stížnosti (Nejvyšší správní soud pod sp. zn. 2 Aps 5/2008) nezabývaly a svá rozhodnutí postavily striktně na gramatickém výkladu zákona o správě daní a poplatků, zejména jeho § 6 a § 16. Přitom však nevzaly v úvahu jiné způsoby interpretace právních norem. Po rozhodnutí soudů správce daně pokračoval v daňové kontrole, kterou posléze ukončil s tím, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť nepředložila žádný důkaz, který by zpochybnil výpověď svědka M., a nebyly tak vyvráceny pochybnosti o uskutečnění služeb.

[10] Shodnou námitku porušení práv nástupkyně zemřelého daňového subjektu uplatněnou v žalobě proti konečným rozhodnutím žalovaného krajský soud posoudil nesprávně. Odkazoval sice na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Aps 5/2008, z tohoto rozsudku však vybral jen pasáže, které podporovaly jeho závěry. Nevzal též v úvahu postup správce daně poté, co bylo pokračováno v daňové kontrole po vydání rozhodnutí kasačního soudu. Z daného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu plyne, že správce daně měl několik možností, jak v daňové kontrole dále pokračovat. On však zvolil cestu, při níž po nástupkyních požadoval, aby za zemřelého plně převzaly rozsah všech povinností, a to včetně podání vyjádření a předkládání důkazů ke skutečnostem, jichž nebyly účastny a které se ani nedostaly do jejich dispoziční sféry. Nástupkyně se tak kupříkladu neúčastnily žádných předchozích obchodních jednání zemřelého s osobami vystupujícími v daňovém řízení v roli svědků a neměly o činnosti firmy žádné povědomí, kromě příležitostné výpomoci v dílně. Námitky a návrhy na dokazování pak správce daně odmítl. Pokud šlo o důkazní břemeno, právní nástupkyně neměly prokazovat svá vlastní tvrzení, ale tvrzení zemřelého daňového subjektu. V řízení nebyl zkoumán obsah a míra pravdivosti tvrzení Ing. F., že podniká za výpomoci rodiny. Toto prohlášení si správní orgány i krajský soud vysvětlily příliš extenzivně a vztáhly jej na veškeré činnosti v podnikání. Žalobkyně sdělila rozsah své výpomoci, avšak správce daně označil toto tvrzení za účelové.

[11] Dodatečné vyměření daně správce daně odůvodnil důkazy, které získal bez možnosti jakékoli obrany ze strany právních nástupkyň zemřelého daňového subjektu. Přitom kdyby správce daně namísto tvrzení o neunesení důkazního břemene dospěl k závěru, že daň nelze na základě dokazování stanovit, musel by přistoupit k vyměření daně podle pomůcek a postupovat podle § 31 odst. 8 daňového řádu. V takovém případě by bylo dokazování vedeno zcela odlišným způsobem a vůči právním nástupkyním by nedocházelo k vyžadování povinností nad rámec stanovený zákonem a předkládání důkazů, které objektivně předložit nemohly.

[12] V další části kasační stížnosti pak žalobkyně namítla, že napadená rozhodnutí žalovaného byla vydána na základě neúplného dokazování. Poukázala na svou odpověď ze dne 15. 10. 2008 na výzvu správce daně ze dne 1. 8. 2008, v níž navrhla provedení místního šetření u společnosti POLA PROTIVÍN, s. r. o., a to za účelem potvrzení či vyvrácení konkrétně určených tvrzení svědka V. M. Na tento požadavek reagoval správce daně tak, že prostřednictvím dožádaného Finančního úřadu v Písku zajistil v rámci místního šetření u jmenované společnosti pouze fotokopie faktur, vydaných touto společností na jméno Ing. V. F., jiné požadavky Finanční úřad v Blatné proti dožádanému úřadu nevznesl. Opakovaně vzneseném návrhu žalobkyně na provedení místního šetření u jmenované společnosti v požadovaném rozsahu správce daně nevyhověl. Přitom existuje i jiná verze běhu událostí, než jakou podal během svého výslechu V. M., totiž že se nejednalo o fiktivní dodání zboží Ing. F. Právě proto bylo nutno tvrzení svědka M. prověřit a nade vší pochybnost je potvrdit či vyvrátit. Jediným způsobem, jak bylo možné toto prověření provést, bylo porovnání údajně fiktivních nákupních faktur zajištěných u společnosti eNářadí s. r. o. (POLA PROTIVÍN, s. r. o.) s údaji v účetnictví firem uvedených v těchto fiktivních fakturách jako dodavatelé zboží.

[13] Vzhledem k tomu, že řízení bylo vedeno s právními nástupkyněmi zemřelého daňového subjektu, měl správce daně o to více dodržovat základní zásady daňového řízení zakotvené v § 2 zákona o správě daní a poplatků, zejména zásadu zákonnosti a zásadu vzájemné součinnosti a přiměřenosti. Správce daně v rozporu s § 31 odst. 2 cit. zákona neučinil všechny kroky k tomu, aby rozhodné skutečnosti byly zjištěny co nejúplněji. Krajský soud pak v odůvodnění svého rozhodnutí jen převzal tvrzení žalovaného a nevysvětlil, proč správce daně bezdůvodně odmítl všechny důkazy, které měly být získány při místním šetření.

[14] V závěru kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že krajský soud nevzal v úvahu všechna tvrzení stěžovatelky a v rozsudku některá zcela opomenul. Jde o tvrzení obsažená v doplnění žaloby ze dne 29. 7. 2010, ve kterém žalobkyně upozorňovala na nesprávný způsob stanovení daňové povinnosti, která neměla být za dané situace stanovena dokazováním, ale podle pomůcek. Krajský soud na toto podání stěžovatelky nijak nereagoval, neodmítl jej jako nepřípustné, ani se nijak nevypořádal s jeho obsahem. Stěžovatelka odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 7. 3. 2003, sp. zn. IV. ÚS 40/03 dovozuje, že uvedený postup vedl k porušení jejího práva na spravedlivý proces.

[15] Z uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[16] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl její zamítnutí. Uvedl, že stěžovatelka předkládá námitky uplatněné již v odvolacím řízení proti dodatečným platebním výměrům, v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu i v žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu. Dodal, že doplnění žaloby bylo žalobkyní provedeno po uplynutí zákonné dvouměsíční lhůty, přičemž se neztotožnil s tvrzením žalobkyně, že se jednalo o pouhé doplnění argumentace žalobního bodu již uplatněného, jelikož v žalobě bylo namítáno pouze neprovedení dalšího důkazního prostředku správcem daně, nikoli způsob vyměření daňové povinnosti. K námitce samotné pak konstatoval, že v dané věci nenastal důvod, který by správce daně opravňoval stanovit daň na základě pomůcek. Samotné neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nemůže být chápáno jako nemožnost stanovit daňovou povinnost na základě dokazování. Právo předkládat důkazní prostředky bylo žalobkyni přiznáno, všechny jí předložené důkazní prostředky byly zhodnoceny a je o nich detailně pojednáno ve zprávě o daňové kontrole i v rozhodnutích o odvolání. Účetnictví zemřelého daňového subjektu nebylo shledáno jako účetnictví s nulovou vypovídající schopností a na základě dokazování tak bylo možno daňovou povinnost doměřit.

## III.

[17] Kasační stížnost je důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud se v prvé řadě zabýval námitkou týkající se postavení žalobkyně coby právní nástupkyně zemřelého daňového subjektu v probíhajícím daňovém řízení, zejména pak v probíhající daňové kontrole. Zde je nutno uvést, že shodnou otázkou se zdejší soud již zabýval v rámci řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku ze dne 1. 10. 2008, č. j. 10 Ca 156/2008 - 35, jímž Krajský soud v Českých Budějovicích zamítl její žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu; ten měl spočívat právě v provádění předmětné daňové kontroly. Nejvyšší správní soud tuto kasační stížnost zamítl rozsudkem ze dne 15. 1. 2009, č. j. 2 Aps 5/2008 - 80 (všechna citovaná rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz). Krajský soud následně z odůvodnění tohoto rozsudku kasačního soudu vycházel při posuzování žaloby proti konečným rozhodnutím žalovaného. Ke stejným závěrům dospěl zdejší soud i během řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 8. 2010, č. j. 10 Af 57/2010 – 60, kterou zamítl rozsudkem ze dne 12. 1. 2011, č. j. 1 Afs 104/2010 - 107. Nejvyšší správní soud v nyní souzené věci neshledal důvodu, pro nějž by se měl od závěrů vyslovených v předchozím svém rozsudku (ve vztahu k této problematice) odchýlit.

[19] Soud se zejména neztotožnil s tvrzením žalobkyně, že odůvodnění předchozího rozsudku druhého senátu je postaveno pouze na gramatickém výkladu zákona o správě daní a poplatků. Není úkolem rozsudku v nyní souzené věci doslovně reprodukovat důvody k téže problematice již dříve uvedené, pro stručnost tak postačí zejména opakovaně uvést, že právě použitím systematického, logického a teleologického výkladu lze z § 6 odst. 1 tohoto zákona dovodit jeho aplikovatelnost jako celku na postavení žalobkyně coby právní nástupkyně zemřelého daňového subjektu.

[20] Zákon o správě daní a poplatků samozřejmě obsahuje speciální ustanovení týkající se specifické situace právních nástupců po zaniklých (zemřelých) daňových subjektech, jediným správným a logickým výkladem však je, že v ostatním se na tyto osoby, jež se daňovými subjekty staly z titulu svého právního nástupnictví, zákon vztahuje bez odchylek a plně. Jediné odchylky a úlevy pro tyto subjekty, které se po smrti svého právního předchůdce – a Nejvyšší správní soud si je vědom, že právě tak tomu je i v případě žalobkyně – mnohdy skutečně ocitají v procesně a důkazně komplikované a tíživé situaci, může poskytnout v zájmu naplnění zásady součinnosti správce daně. Ten také této své povinnosti v daném případě dostál, když spolupracoval jak s žalobkyní, tak s jejími daňovými zástupci i se soudní komisařkou v řízení o dědictví, poskytl žalobkyni dostatečný časový prostor pro sdělení informací potřebných pro řádné vyměření daně a podal jí i potřebná procesní poučení o jejích právech a povinnostech v nastalé situaci. Nemohl ji však z důvodů výše vysvětlených vůbec nad rámec zákona zbavit povinností plynoucích z toho, že se v důsledku jejího právního nástupnictví stala daňovým subjektem.

[21] K naplnění cíle a smyslu celého daňového řízení, jímž je správné a úplné zjištění daňové povinnosti lze dojít jedině úplnou aplikací daňového řádu, a nikoli pouze aplikací práv v něm obsažených a speciálních ustanovení dopadajících pouze na daňové subjekty, jež se do tohoto postavení dostaly z titulu svého právní nástupnictví. Na žalobkyni se tak ve své úplnosti vztahoval jak § 16 zákona o správě daní a poplatků, v němž zakotvená práva ostatně žalobkyně v průběhu daňového řízení využívala (účast při výsleších svědků, podávání námitek proti postupu správce daně), tak kupř. § 31 zákona, z jehož odstavce 9 pro žalobkyni plyne důkazní břemeno, stejně jako z jeho odstavce 8 plynou důkazní povinnosti správce daně.

[22] Nejvyšší správní soud opakovaně uvádí, že si je vědom tíživosti nejen procesní, ale i osobní situace, do níž se žalobkyně úmrtím manžela dostala, a má pro tuto tíživost i lidsky plné pochopení. Vázán zákonem však, stejně jako správní orgány a krajský soud, dospěl k závěru, že skutečnost neunesení jejího důkazního břemene, plynoucí jak z výslechů svědků, tak ze shromážděné dokumentace daňového subjektu a společnosti POLA PROTIVÍN, s. r. o. (nyní eNářadí s. r. o.), není v daném případě možné zvrátit ani tvrzením žalobkyně o její naprosté nevědomosti o obchodních případech jejího právního předchůdce (a to i bez přihlédnutí k poznámce, kterou učinil sám Ing. F. při zahájení daňové kontroly dne 22. 11. 2007, kdy uvedl, že podnikal „*sám za výpomoci členů rodiny*“).

[23] Třetí kasační námitkou stěžovatelka brojí proti postupu krajského soudu, který nevzal v úvahu její tvrzení obsažená v doplnění žaloby ze dne 29. 7. 2010. V tomto doplnění stěžovatelka uvádí, že si dovoluje „*doplnit pátý okruh právní argumentace, konkrétně na podporu druhého žalobního bodu*“ a předestírá argumentaci spočívající v přesvědčení o nutnosti změny způsobu vyměření daně, a to tak, že daň neměla být stanovena dokazováním, nýbrž za užití pomůcek. Krajský soud se s tímto vyjádřením žalobkyně nijak nevypořádal, ačkoli bylo jeho povinností posoudit povahu doplnění žaloby a včasnost či opožděnost tohoto podání a tyto své závěry měl zahrnout do odůvodnění rozsudku. Tím své rozhodnutí zatížil nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (viz rozsudek NSS ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74).

[24] Nejvyšší správní soud si je vědom skutečnosti, že rozšiřovat žalobu o nové žalobní body je možno pouze v rámci dvouměsíční lhůty pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.). Bude proto na krajském soudu, aby v dalším řízení nejprve posoudil, zda se v daném případě jednalo o rozšíření žaloby o nový žalobní bod, či o doplnění argumentace k druhému žalobnímu bodu, a zda byl tento žalobní bod uplatněn včas. Shledá-li soud doplnění žaloby jako včasné, s námitkami v něm obsaženými se vypořádá. Dojde-li k závěru, že se jedná o opožděně uplatněný žalobní bod, řádně tuto námitku pro opožděnost odmítne. Své úvahy o předmětné námitce a z nich plynoucí závěry zahrne do odůvodnění rozsudku. Teprve tímto postupem bude respektováno právo stěžovatelky na spravedlivý proces, neboť budou vypořádány všechny její žalobní body a z odůvodnění rozsudku budou zřetelné veškeré důvody rozhodnutí, proti nimž se bude moci stěžovatelka za dodržení podmínek § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. případně bránit cestou nové kasační stížnosti (viz nález ÚS ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, dostupný na http://nalus.usoud.cz)

[25] Ačkoli Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je v části nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, nebrání tato skutečnost přezkumu rozsudku z pohledu dalších kasačních námitek napadajících skutkové a právní závěry, které jsou oddělitelné od nepřezkoumatelné části rozsudku (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006 - 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Tuto podmínku naplňuje první kasační námitka týkající se postavení žalobkyně coby právní nástupkyně zemřelého daňového subjektu v probíhajícím daňovém řízení, která byla kasačním soudem projednána výše v bodech [18] až [22]. Naopak druhá kasační námitka, tj. námitka vydání napadených rozhodnutí na základě neúplného dokazování, není oddělitelná od nepřezkoumatelné části rozsudku, jelikož doplnění žaloby směřuje právě do oblasti provedeného dokazování, resp. způsobu stanovení daňové povinnosti. V nastalé situaci, kdy není jasno, zda měl krajský soud přezkoumávat i to, jaký způsob stanovení daně měl být užit (zda dokazování či pomůcky), považuje kasační soud za předčasné přezkoumávat zákonnost provedeného dokazování v rozsahu kasačních námitek uplatněných stěžovatelkou.

## IV.

[26] Nejvyšší správní soud dospěl s ohledem na výše uvedené k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a tak dle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Krajský soud se tedy v dalším řízení vypořádá se všemi v žalobě uplatněnými námitkami.

[27] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 1. března 2011

JUDr. Lenka
Kaniová
předsedkyně senátu