ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců Mgr. Daniely Zemanové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci **žalobce: P. P.**, zast. JUDr. Jiřím Řehákem, advokátem se sídlem U Bažantnice 205, Dobřichov, proti **žalovanému: Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 4. 2007, č. j. 6340/07-1100-102079, č. j. 6348/07-1100-102079 a č. j. 6354/07-1100-102079, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 8. 2010, č. j. 8 Ca 244/2007 - 57,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 8. 2010, č. j. 8 Ca 244/2007 - 57, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 4. 2007, č. j. 6340/07-1100-102079, č. j. 6348/07-1100-102079 a č. j. 6354/07-1100-102079. Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Prahu 10 ze dne 2. 11. 2005, č. j. 326570/05/010524/7151, č. j. 326585/05/010524/7151 a č. j. 326594/05/010524/7151, kterými byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických

osob za rok 2000 ve výši 62 600 Kč, za rok 2001 ve výši 60 020 Kč a za rok 2002 ve výši 29 740 Kč.

Jak Finanční úřad pro Prahu 10, tak žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal, že jím vykazované výdaje na pracovní cesty jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalovaný ve svých rozhodnutích dále konstatoval, že evidence jízd předložená stěžovatelem není průkazná, jelikož neobsahuje stav celkově najetých kilometrů k 1. 1. a 31. 12. příslušného zdaňovacího období a neuvádí cesty uskutečněné pro soukromé účely. Z tohoto důvodu byl stěžovatel vyzván k doplnění této evidence dalšími důkazními prostředky, a to doložením stavu tachometru k počátku a konci příslušného zdaňovacího období, doložením dokladů o technických prohlídkách a doložením účelu každé pracovní cesty prvotními doklady. V dokladech o technické kontrole je totiž uveden stav ujetých kilometrů na tachometru vozidla, dle kterých by bylo možné ověřit správnost stěžovatelem uváděných kilometrů při pracovních cestách.

Městský soud ve vztahu k námitce týkající se průkaznosti stěžovatelem předložené evidence plně odkázal na rozhodnutí žalovaného. Dále tento soud uvedl, že smyslem výzvy správce daně k předložení evidence o provozu motorového vozidla, resp. dokladů o technické kontrole vozidla, je snaha správce daně opatřit si podklady pro rozhodnutí. Pokud by stěžovatel takové důkazní prostředky předložil, prokázal by, že předmětné pracovní cesty skutečně realizoval. Městský soud uznal, že správce daně nemůže po stěžovateli vynucovat předložení evidence, kterou není povinen vést, a za její nepředložení jej sankcionovat, nicméně k tomu v dané věci nedošlo. Stěžovatel nebyl s prokazováním svých tvrzení úspěšný proto, že nevedl předmětnou evidenci, ale proto, že neprokázal svá tvrzení. Městský soud nepřisvědčil námitce stěžovatele, že české právní předpisy neznají pojmy „pravidelné pracoviště“ či „cesta do práce“ a správce daně je byl povinen definovat, když odkázal na strany 2 až 4 žalobou napadených rozhodnutí, kde žalovaný uvedené pojmy vyložil s přihlédnutím k zákonné úpravě.

Stěžovatel napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, v níž uvedl, že správce daně se nezabýval obsahem nájemní smlouvy o pronájmu čerpací stanice, která podrobně stanovuje povinnosti nájemce k pronajímateli, zajištění jejího nepřetržitého hospodárného chodu, tudíž jeho fyzické účasti na jejím řízení, takže cesty z místa jeho podnikání v Praze do místa provozovny, tj. čerpací stanice pohonných hmot na dálnici D1, jsou nutným výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Uvedené odůvodnil tím, že v místě svého podnikání v Praze provádí administrativní práce (např. přípravu na fakturaci, firemní korespondenci, přípravu objednávek apod.) a v provozovně pak probíhá samotná praktická činnost jako prodej pohonných hmot a kontrola. Stěžovatel zdůraznil skutečnost, že čerpací stanice, která je jeho

provozovnou, se nachází na dálnici D1, kam není možno se dopravit hromadnou dopravou, a uvedl, že žalovaný ani městský soud se nezabývaly otázkou, jakým způsobem se sem má stěžovatel dopravit, aby efektivně dosahoval příjmů, resp. výnosů.

Stěžovatel dále namítl, že správci daně nepřísluší vyžadovat knihu jízd, v níž by byl zaznamenán stav tachometru, a prokázání technických kontrol na používané vozidlo. Uvedl, že daňový subjekt prokazuje jen údaje, které uvedl, mezi něž nepatří žádné soukromé cesty či záznamy o technických prohlídkách vozidla, které nemá v obchodním majetku. Stěžovatel poukázal na rozhodnutí žalovaného, podle kterých je třeba vést průkaznou evidenci o provozu vozidla. Zdůraznil, že žalovaný nevzal v úvahu písemné prohlášení JUDr. Jiřího Hrdého, výkonného ředitele společnosti Total ČR, s.r.o., který potvrdil evidenci jízd předloženou stěžovatelem.

Stěžovatel vyjádřil nesouhlas s hodnocením městského soudu, že z argumentace žalovaného je zcela zjevný účel a smysl výzev správce daně k předložení evidence o provozu motorového vozidla, resp. dokladů o technické kontrole, takže se nejednalo o svévoli ze strany žalovaného, ale o snahu opatřit si podklady pro rozhodnutí. Tato argumentace je zavádějící, stejně jako argumentace správce daně: „*vzhledem k špatně čitelným evidencím jízd v položce datum byly v dalších měsících vzaty všechny dny, kdy se neuskutečnilo jednání nebo nákup zboží, a jedna cesta uskutečněná dvakrát v jednom dni jako soukromý výdaj podnikatele*," a konstatoval, že evidenci odevzdal bezvadně čitelnou, proto mu nemůže jít k tíži, že si správce daně zhotovil nekvalitní kopii.

Stěžovatel dále poukázal na skutečnost, že žádal správce daně o uvedení právního předpisu, který pro osoby podnikající podle živnostenského zákona definuje pojmy „pravidelné pracoviště" či „cesta do práce". Skutečnost, že ve sdělení rozdílů mezi stanoveným daňovým základem a daní ze dne 22. 12. 2005, č. j. 360103/05/010931/0802, je konstatováno, že daňový subjekt neprokázal, proč jezdil opakovaně trasu Praha - Humpolec - Praha v jednotlivých dnech, dle stěžovatele svědčí o nekompetentnosti pracovníků správce daně a stěžovatel si klade otázku, zda byla prováděna kontrola na daň z příjmů nebo zda jde o flagrantní aroganci a šikanu pracovníků správce daně.

Žalovaný ve svém vyjádření z důvodu, že námitky uplatněné v kasační stížnosti se shodují s námitkami uvedenými v žalobě k městskému soudu a v odvolání, odkázal na odůvodnění svých rozhodnutí a vyjádření k žalobě.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatel je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu

správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejdříve je nutno uvést, že z konstantní judikatury Ústavního soudu vyplývá, že soudy ve správním soudnictví jsou povinny z úřední povinnosti zkoumat, zda nedošlo k prekluzi práva daň vyměřit či doměřit (k tomu srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07; ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1418/07; ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1139/08, dostupné z http://nalus.usoud.cz). Jestliže v daňovém řízení nebo v řízení o správním deliktu nebyla otázka uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daňové povinnosti nebo pro uložení sankce za správní delikt účastníkem řízení vznesena a zároveň správní orgány mají za to, že k prekluzi nedošlo, nemusí ve svých rozhodnutích uvádět, že prekluze nenastala, či výslovně zmiňovat skutečnosti rozhodné pro posouzení této otázky; plně postačuje, pokud lze otázku, zda nedošlo k prekluzi, posoudit na základě správního spisu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2010, č. j. 5 Afs 33/2010 - 55, všechna zde citovaná rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nsssoud.cz). Naopak v případě, že k prekluzi práva daň vyměřit či doměřit došlo a jde o důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí, je správní soud povinen i bez námitek tuto skutečnost ve svém rozhodnutí zohlednit. Jestliže tak krajský či městský soud neučiní, zatíží své řízení jinou vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], k níž je Nejvyšší správní soud v rámci řízení o kasační stížnosti povinen dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlédnout z úřední povinnosti. Posledně zmíněná situace nastala i v řízení před městským soudem ve vztahu k právu doměřit či vyměřit daň za zdaňovací období roku 2000.

Prekluzivní lhůta pro stanovení daňové povinnosti je stanovena v § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Pro daný případ je rozhodné znění uvedeného ustanovení účinné do 31. 12. 2009, k jehož výkladu se vyjádřil Ústavní soud v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dle kterého se počátek běhu tříleté prekluzivní lhůty odvíjí od konce zdaňovací období, v němž vznikla daňová povinnost, nikoli až od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení. Dle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 1 Afs 27/2009 - 98, publikováno pod č. 2230/2011 Sb. NSS, platí, že: „*Výklad § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, učiněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno.*“ Výše uvedené je třeba na právě posuzovanou věc vztáhnout následovně. Právo vyměřit či doměřit daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku

2000 prekluduje ve lhůtě tří let od konce tohoto zdaňovacího období (tj. do tří let ode dne 31. 12. 2000). Daň tak není možno vyměřit či doměřit po 31. 12. 2003. Do posledně zmíněného data ovšem daň nebyla pravomocně doměřena, ani do tohoto data nedošlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty a jejímu novému běhu dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. K zahájení daňové kontroly, což je jeden z úkonů správce daně, které přerušují běh prekluzivní lhůty, totiž došlo dle protokolu č. j. 70526/04/010931/0802 dne 1. 3. 2004, tedy až poté, co právo doměřit či vyměřit daň za zdaňovací období roku 2000 prekludovalo. Na základě těchto skutečností byl městský soud z úřední povinnosti povinen k prekluzi přihlédnout a z tohoto důvodu zrušit rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2007, č. j. 6340/07-1100-102079, a jemu předcházející dodatečný platební výměr ze dne 2. 11. 2005, č. j. 326570/05/010524/7151, jelikož byly dle § 78 odst. 3 s. ř. s. dány okolnosti i pro zrušení tohoto platebního výměru. Jelikož tak neučinil, zatížil své rozhodnutí jinou vadou, která měla vliv na zákonnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], k níž je Nejvyšší správní soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti a rozhodnutí městského soudu z tohoto důvodu zrušit. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2000 je pak vzhledem k prekluzi práva daň vyměřit či doměřit bez významu posuzovat námitky v kasační stížnosti uplatněné.

U ostatních zdaňovacích období (tj. let 2001 a 2002) k prekluzi práva daň vyměřit či doměřit nedošlo. Zahájením daňové kontroly dne 1. 3. 2004 došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty a jejímu novému běhu, který dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků skončil dne 31. 12. 2007. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2007, č. j. 6348/07-1100-102079 a č. j. 6354/07-1100-102079, byla doručena dne 16. 4. 2007, kdy také nabyla právní moci, došlo k doměření daně v rámci prekluzivní lhůty.

Nejvyšší správní soud tak může níže vypořádat kasační námitky ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 2001 a 2002.

Nejvyšší správní soud je dále dle § 109 odst. 3 s. ř. s. z úřední povinnosti povinen zkoumat, zda je napadené rozhodnutí přezkoumatelné. K otázce přezkoumatelnosti rozhodnutí se zdejší soud vyjádřil např. ve svém rozhodnutí ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, podle něhož „*opomene-li krajský soud v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]*“, k tomu také srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007 - 107. V nyní posuzované věci se městský soud jakkoli nevyjádřil k námitce uplatněné v žalobě, že správce daně nehodnotil nájemní smlouvu na pronájem čerpací stanice, i přesto, že byla dle tvrzení stěžovatele v žalobě vůči správci daně vznesena. Stěžovatel tuto svou námitku dále rozvinul tvrzením, že správce daně byl povinen vést dokazování tak, aby zabezpečil přesné, pravdivé a úplné zjištění skutkového stavu, vzniklou situaci ovšem dle stěžovatele ve zprávě o

kontrole spíše popsal a neodůvodnil zejména, že vycházel ze skutečného obsahu právního úkonu. Uvedenou žalobní námitku sice městský soud uvedl v rekapitulaci námitek na straně 2 napadeného rozsudku, nicméně ji následně věcně nehodnotil. Rozhodnutí městského soudu tak ve vztahu k této námitce trpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. V dalším řízení před městským soudem proto bude nutno zmíněnou námitku vypořádat.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že cesty z místa jeho podnikání v Praze do místa provozovny, kterou je čerpací stanice na dálnici, jsou nutným výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, když v místě podnikání probíhají administrativní práce (příprava pro fakturaci, firemní korespondence, příprava objednávek apod.). Nejvyšší správní soud konstatuje, že ve svých rozhodnutích žalovaný vyšel z toho, že stěžovatel neprokázal, že jím vykazované výdaje na pracovní cesty jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel svou námitku, v níž vyjadřuje nesouhlas s tímto závěrem žalovaného, opřel o poukaz, že na Přistoupimské ulici v Praze v místě, kde má dle živnostenského oprávnění místo svého podnikání, provádí administrativní práce. Žalovaný ve svých rozhodnutích zhodnotil, že stěžovatel své tvrzení o uskutečňování administrativních prací spočívajících v přípravě pro fakturaci, firemní korespondenci či přípravě objednávek jakkoli neprokázal. S tímto tvrzením se žalovaný ve svých rozhodnutích vypořádal, přitom uvedená stěžovatelova námitka neobsahuje žádnou argumentaci, právní ani skutkovou, z níž by plynulo, proč je závěr žalovaného neudržitelný a se kterou by se Nejvyšší správní soud měl vypořádat. Uvedená námitka proto nemůže být úspěšná.

Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit ani námitce, že se městský soud nezabýval otázkou, jak se má stěžovatel dopravit do své provozovny tak, aby efektivně dosahoval svých výnosů, když mu nebyly uznány náklady na cesty mezi jeho bydlištěm, kde má dle živnostenského listu i místo podnikání, a provozovnou jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Městský soud se touto otázkou nezabýval a zabývat ani nemohl, jelikož nebyla předmětem žalobních námitek. Navíc jde o posouzení pro danou věc nepodstatné, jelikož finanční orgány a posléze i městský soud hodnotily, zda stěžovatelem deklarované výdaje v takové formě, jak je uplatnil, jsou náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Finančním orgánům a potažmo ani soudu nepřísluší činit doporučení ve vztahu k účastníkům řízení před nimi, jakým způsobem mají organizovat své podnikání, aby efektivně dosahovali příjmů.

Nejvyšší správní soud se následně zabýval námitkou, že správci daně nepřísluší vyžadovat knihu jízd, v níž by byl zaznamenán stav tachometru, a prokázání technických kontrol na používané vozidlo. Dle stěžovatele daňový subjekt prokazuje jen údaje, které uvedl, mezi něž nepatří žádné soukromé cesty či

záznamy o technických prohlídkách vozidla, které nemá v obchodním majetku, přičemž výzvy k prokazování těchto skutečností jsou liché. K danému zdejší soud konstatuje, že z průběhu řízení před Finančním úřadem pro Prahu 10 je zřejmé, že stěžovateli bylo ze strany správce daně sděleno, že je zpochybňována oprávněnost jeho výdajů na cesty mezi Prahou a čerpací stanicí na dálnici D1, stěžovatel byl také vyzván k prokázání toho, že uvedené výdaje jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ve výzvě k prokázání skutečností v rámci daňové kontroly ze dne 24. 6. 2004, č. j. 215110/04/010931/0802, byla ze strany správce daně v souvislosti s prokázáním, že uvedené výdaje jsou výdaji dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, požadováno též doložení stavu tachometru k 1. 1. a 31. 12. příslušných zdaňovacích období a doložení dokladů o technických prohlídkách vozů. Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 14/2011 - 97, vyplývá, že pokud správce daně vyzve daňový subjekt při daňové kontrole (§ 16 zákona o správě daní a poplatků) k předložení konkrétních dokladů, neomezuje to samo o sobě daňový subjekt ve volbě důkazních prostředků a v prokázání sporných skutečností jinými důkazními prostředky. Stěžovatel proto nebyl touto výzvou správce daně jakkoli limitován v předložení jiných důkazních prostředků, které by prokázaly jeho tvrzení o tom, že předmětné výdaje jsou skutečně výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z toto důvodu, že ve výzvě byly uvedeny konkrétních doklady, které správce daně požaduje k prokázání uznatelnosti výdajů za výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tak neplyne nezákonnost takové výzvy. Stěžovatel ve vztahu k soukromým cestám uvádí, že je neuplatnil ve svých daňově uznatelných výdajích, a dovozuje tak, že výzva k jejich prokazování je lichou, neboť nejde o skutečnost, kterou v daňovém přiznání tvrdil a měl by ji tak prokázat. Zdejší soud k tomu poznamenává, že v žádné z výzev, které byly vůči stěžovateli v daňovém řízení učiněny, nebyl k prokázání soukromých cest vyzván. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že předmětná výzva správce daně obstojí ve světle stěžovatelových námitek.

Ani námitka, v níž stěžovatel poukázal na skutečnost, že po správci daně požadoval definici pojmů „pravidelné pracoviště“ a „cesta do práce“ s odkazem na právní předpisy, není důvodná. Zdejší soud se ztotožňuje s hodnocením městského soudu, že žalovaný se k právnímu zakotvení institutu pravidelného pracoviště vyjádřil na straně dvě svých rozhodnutí, kde poukázal na § 2 odst. 3 zákona č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, ve znění účinném v rozhodné době, a § 24 odst. 2 písm. k) bod 2. větu za středníkem zákona o daních z příjmů. Žalovaný také přezkoumatelným způsobem uvedl, jak tento pojem vykládá. Co se týká pojmu „cesta do práce“, z rozhodnutí žalovaného je patrné, že jím míní u zaměstnanců cestu z jejich bydliště do jejich pravidelného pracoviště, pro poplatníky s příjmem podle § 7 zákona o daních z příjmů jím pak míní cestu z jejich bydliště do skutečného místa výkonu práce. Jakkoli tedy městský soud ve svém rozhodnutí ve vztahu k vypořádání této námitky výslovně nezmiňuje „cestu do práce“, uvádí

toliko „pravidelné pracoviště“, „místo podnikání“ a „pracovní cestu“, lze konstatovat, že argumentace městského soudu je plně platná i pro pojem „cesta do práce“. Nejvyšší správní soud zde zdůrazňuje, že vzhledem k formulaci uvedené námitky pouze zkoumal, zda se žalovaný vypořádal s vyložením výše uvedených pojmů, nijak meritorně nehodnotil, a vzhledem k formulaci námitky ani nemohl, obsahovou správnost výkladu provedeného žalovaným.

V kasační stížnosti byla stěžovatelem uplatněna námitka, že žalovaný nebral v potaz písemné prohlášení JUDr. Jiřího Hrdého ze dne 28. 6. 2006, které se vztahuje k evidenci jízd, a námitka, kde stěžovatel poukazuje na tu část zprávy o daňové kontrole, kde je zmíněna špatná čitelnost evidence jízd v kolonce datum, k čemuž uvádí, že evidenci předal správci daně perfektně čitelnou a pořízení špatné kopie správce daně mu nemůže jít k tíži. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že účelem řízení o kasační stížnosti je přezkum rozhodnutí městského soudu, resp. krajských soudů. Stěžejní úlohou zdejšího soudu v řízení o kasační stížnosti tak není posuzovat námitky směřující proti správnímu rozhodnutí tam, kde by to již mohl učinit městský soud, resp. některý z příslušných krajských soudů. Pokud by měl Nejvyšší správní soud hodnotit takové námitky jako první, přičemž městský či krajský soud se k nim neměl vůbec možnost vyjádřit z důvodu jejich neuplatnění v řízení před nimi, byla by tím popřena přezkumná funkce kasační stížnosti. Uvedené našlo svůj výraz v § 104 odst. 4 s. ř. s., dle kterého jsou nepřípustné ty námitky, které bylo možno vznést v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, a vzneseny nebyly, ač tak učiněno být mohlo. Námitky uvedené v úvodu tohoto odstavce mohly zcela jednoznačně být uplatněny již v žalobě k městskému soudu. Nejvyšší správní soud z této žaloby ověřil, že uplatněny nebyly, ač tomu nebránil žádný důvod, jelikož obě se týkají postupu finančních orgánů v dané věci, který musel být stěžovateli v době sepisu žaloby k městskému soudu znám. Dané námitky jsou tak s odkazem na § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné.

Výše uvedené závěry o nepřípustnosti námitek ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. se plně uplatní i k námitce, v níž stěžovatel uvedl, že ve sdělení rozdílů mezi stanoveným daňovým základem a daní ze dne 22. 12. 2005, č. j. 360103/05/010931/0802, je konstatováno, že daňový subjekt neprokázal, proč jezdil opakovaně trasu Praha - Humpolec - Praha v jednotlivých dnech; tato skutečnost dle stěžovatele svědčí o nekompetentnosti pracovníků správce daně, proto si klade otázku, zda byla prováděna kontrola na daň z příjmů nebo zda jde o flagrantní aroganci a šikanu pracovníků správce daně. Tato námitka totiž také nebyla uplatněna v řízení před městským soudem a poprvé se objevuje až v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud zde poznamenává, že i v případě přípustnosti této námitky by byla věcně neprojednatelná, jelikož stěžovatel se omezil na osobní hodnocení pracovníků správce daně, neplynou z ní však konkrétní výtky vůči jejich postupu či rozhodnutí, ani zde stěžovatel nijak nekonkretizuje, jak byla dotčena jeho veřejná subjektivní práva, k jejichž ochraně jsou soudy ve správním soudnictví povolány.

Nejvyšší správní soud ze shora vyložených důvodů, tj. absenci hodnocení prekluze ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2000 v rozhodnutí městského soudu a nevypořádané námitce týkající se hodnocení nájemní smlouvy na čerpací stanici ze strany správce daně, což představuje jinou vadu řízení před městským soudem a částečnou nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., napadený rozsudek zrušil, i když ostatní námitky uplatněné v kasační stížnosti zhodnotil jako nedůvodné či nepřípustné, postupem podle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Dle § 110 odst. 2 s. ř. s. o nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne v dalším řízení městský soud.

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

V Brně dne 26. října 2011

JUDr. Radan Malík
předseda senátu