



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce PhDr. V. Ž., zastoupeného Mgr. Robertem Vladykou, advokátem v Praze 1, Revoluční 3, proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2003, čj. FŘ-8384/11/03, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 10. 2005, čj. 6 Ca 262/2003 - 66,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.**
- III. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 8. 2003, čj. FŘ-8384/11/03, k odvolání žalobce změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 1 (správce daně) ze dne 19. 9. 2001, čj. 178513/01/001913/6659, týkající se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1996, tak, že žalobci dodatečně stanovil základ daně ve výši 54 405 968 Kč, vyměřil daň ve výši 21 762 400 Kč a daňovou ztrátu 0 Kč a dále konstatoval, že se nemění částka zvýšení daně stanovená rozhodnutím ze dne 2. 6. 1999, čj. 131971/99/006916, a že ostatní části napadeného dodatečného platebního výměru zůstaly nezměněny.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, který rozsudkem ze dne 20. 10. 2005, čj. 6 Ca 262/2003 - 66, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Městský soud konstatoval, že zákon neobsahuje definici „nepeněžního příjmu“ a ani taxativně nevymezuje, které ostatní příjmy jsou předmětem daně. Proto je třeba ve zvýšené míře dbát na to, aby rozhodnutí, kterým jsou do základu daně z příjmů zahrnovány ostatní příjmy v nepeněžité podobě, bylo řádně odůvodněno. Tak tomu ovšem v posuzované věci není. Žalovaný se měl ve svém rozhodnutí vypořádat především s tím, zda nabytí akcií na základě kupní smlouvy ze dne 1. 5. 1996, uzavřené mezi žalobcem a C., spol. s r. o., je nepeněžním příjmem žalobce. Tato úvaha však v jeho rozhodnutí chybí. V tomto směru je proto rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Není přitom rozhodné, zda žalobce námitku, že se nejedná o nepeněžitý příjem podléhající dani výslovně formuloval již v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně, neboť v této části žalovaný věc posoudil odlišně od správce daně.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností. Dovolal se stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s., tj. zmatečnosti řízení před soudem. Namítl, že městský soud zrušil rozhodnutí žalovaného i v části, která nebyla žalobou napadena, a v této části tedy chyběly podmínky řízení. Připomněl, že žalobou napadl pouze část rozhodnutí žalovaného, a to výrok, kterým byl stanoven základ daně ve výši 54 405 968 Kč a stěžovateli byla uložena povinnost zaplatit daň ve výši 21 762 400 Kč, zbylé výroky nebyly napadeny.

Žalovaný se ztotožnil s právním názorem soudu uvedeným v napadeném rozsudku.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Označení výroků rozhodnutí, které žalobce napadá, je přitom nezbytnou náležitostí žaloby [§ 71 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Podle § 78 odst. 1 věty první s. ř. s., je-li žaloba důvodná, soud zruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení.

Formulace citovaných ustanovení svědčí tomu, že pokud správní rozhodnutí obsahuje více samostatných výroků, je možno žalobou ve správním soudnictví napadnout pouze některé z nich. To je projevem dispoziční zásady ovládající přezkum správních rozhodnutí. Soudní řád správní tedy připouští i částečný přezkum žalobou napadeného rozhodnutí. V případě, že žalobce nenavrhuje přezkum v plném rozsahu, tzn. přezkum všech výroků napadeného správního rozhodnutí, lze soudně přezkoumat i jen jediný výrok napadeného rozhodnutí. To samozřejmě platí za předpokladu, že jde o výrok samostatný, který je oddělitelný a je způsobilý samostatného přezkumu. Pokud krajský soud přezkoumá napadené rozhodnutí v takto omezeném rozsahu, může, v případě shledané nezákonnosti rozhodnutí či vady správního řízení, zrušit rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátit k dalšímu rozhodnutí toliko v tomto rozsahu.

V souladu s § 50 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. Nelze ovšem přehlédnout ani § 46 odst. 8 daňového řádu, podle nějž lze v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru napadat jen doměřený rozdíl na daňovém základu a na dani. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty (§ 50 odst. 3 daňového řádu). Odvolací orgán rozhodnutí přezkoumá a není-li při rozhodování vázán ustanovením odstavce 5, rozhodnutí v odůvodněných případech změni nebo zruší, jinak odvolání zamítne (§ 50 odst. 6 daňového řádu).

Pokud odvolací orgán v daňovém řízení shledá, že odvolání je důvodné pouze částečně, změni napadené rozhodnutí pouze v relevantní části, přičemž ve zbytku zůstane napadené rozhodnutí beze změn. Může nastat i situace, kdy odvolací orgán shledá námítky uplatněné v odvolání důvodnými a současně vyjdou najevo skutečnosti odvolatelem neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, pro odvolatele negativní, k nimž odvolací orgán rovněž přihlídnou. Výsledkem je potom rozhodnutí odvolacího orgánu, které je částečně (z hlediska posouzení některých relevantních otázek, např. některých konkrétních příjmů) ve prospěch odvolatele a částečně (z hlediska posouzení jiných relevantních otázek) v jeho neprospěch. I takové rozhodnutí však obsahuje jediný „měnící“ výrok ve smyslu ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu, neboť se jím nově stanovuje (jediná) daňová povinnost daňového subjektu. Rozhodnutím odvolacího orgánu ve spojení s rozhodnutím správce daně je daňovému subjektu stanoven jediný základ daně a její výše (ve vztahu ke konkrétní dani a konkrétnímu zdaňovacímu období), jakkoli zpravidla vychází z posouzení více účetních operací (např. několika konkrétních příjmů). Jinými slovy, takové rozhodnutí obsahuje jediný výrok, jímž je stanovena (jediná) daňová povinnost daňového subjektu, a specifikování jednotlivých účetních operací, z nichž stanovení daňové povinnosti vychází, je pouze otázkou odůvodnění tohoto rozhodnutí. Přitom je nutno připomenout, že k rozlišení jednotlivých výroků nelze přistupovat z formálního hlediska, tzn. zda jsou jednotlivé výroky, resp. části výroku, odděleny, popř. též číslovány, ale je nutno k němu přistupovat z hlediska materiálního, tzn. z hlediska obsahu.

V posuzované věci bylo zjištěno, že žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný částečně změnil dodatečný platební výměr správce daně ze dne 19. 9. 2001, týkající se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1996 (dodatečně stanovil žalobci základ daně ve výši 54 405 968 Kč, vyměřil daň ve výši 21 762 400 Kč a daňovou ztrátu 0 Kč) a dále konstatoval, že částka zvýšení daně stanovená rozhodnutím ze dne 2. 6. 1999 se nemění a že ostatní části napadeného dodatečného platebního výměru zůstaly nezměněny. Napadené rozhodnutí tedy obsahovalo jediný výrok ve smyslu § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu, neboť jím byla stanovena jediná daňová povinnost stěžovatele. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli v názoru, že se jedná o dva oddělitelné

výroky, jimiž by bylo rozhodnuto o samostatných daňových povinnostech plynoucích z jednotlivých účetních operací (s částečně pozitivními účinky pro stěžovatele, pokud jde o příjem ze smlouvy o půjčce, a s částečně negativními účinky, pokud jde o nepeněžitý příjem na základě kupní smlouvy týkající se akcií). Pokud tedy stěžovatel v žalobě *expressis verbis* uvedl, že napadá pouze výrok, kterým byl stanoven základ daně ve výši 54 405 968 Kč a stěžovateli uložena povinnost zaplatit daň ve výši 21 762 400 Kč, ve skutečnosti napadl celý (jediný) výrok rozhodnutí žalovaného, neboť jím specifikovanou část rozhodnutí nelze považovat za oddělitelný výrok a městský soud z uvedeného důvodu neměl možnost zabývat se pouze částí napadeného rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že pokud městský soud k žalobě stěžovatele přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v plném rozsahu, nepochybil a řízení před městským soudem tedy nebylo zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].

Nejvyšší správní soud neshledal napadené rozhodnutí městského soudu nezákonným, proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Vycházel přitom rovněž z úvahy, že je namístě rozhodnout o kasační stížnosti žalobce věcně, jakkoliv napadá rozsudek, kterým bylo žalobě vyhověno. Přes nedůvodnost této konkrétní kasační stížnosti (ze shora popsaných důvodů) totiž nelze vyloučit situaci, kdy žaloba napadne samostatný výrok správního rozhodnutí, ale krajský soud nedůvodně zruší správní rozhodnutí celé. Právě otázka oddělitelnosti výroků napadeného správního rozhodnutí přitom může být, jako v této věci, předmětem posuzování Nejvyššího správního soudu.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. září 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu