



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **Ing. T. R.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 9. 2006, č. j. 22 Ca 4/2005 - 32,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 9. 2006, č. j. 22 Ca 4/2005 – 32, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 21. 9. 2006, č. j. 22 Ca 4/2005 - 32, zrušil k žalobě Ing. T. R. (dále jen „účastník řízení“) rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „stěžovatel“) ze dne 1. 11. 2004, č. j. 16247/110/2003, kterým bylo zamítnuto odvolání účastníka řízení proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Šumperku ze dne 2. 7. 1997, č. j. 54816/97/398921/2547, o dodatečném stanovení daně z příjmů fyzických osob za rok 1995 ve výši 2 736 960 Kč, a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. Krajský soud v odůvodnění rozsudku nejprve vyložil ustanovení § 47 odst. 1, 2 zákona č. 337/1992, Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní poplatků“) v souladu s právními názory vyslovenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61. Po tomto vyhodnocení pak dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí stěžovatele, kterým bylo zamítnuto odvolání účastníka řízení, bylo vydáno až po uplynutí zákonné prekluzivní lhůty stanovené v ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti stěžovatel vytýkal krajskému soudu, že nesprávně vyložil ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, protože v rozporu se zákonem dovodil, že správní orgány v řízení neucinily žádné úkony, které by mohly přerušit běh prekluzivní lhůty. Ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nijak neomezuje počet úkonů správce daně přerušujících běh prekluzivní lhůty,

ale v zájmu zachování právní jistoty omezuje horní hranici prodlužované lhůty délkou 10 let. Správce daně však v řízení vedeném s účastníkem řízení učinil několik úkonů, které prekluzivní lhůtu přerušily. Důsledkem byl proto vždy běh lhůty nové. Tímto úkonem byl protokol o ústním jednání ze dne 15. 5. 2001, č. j. 61451/01/398931/6093, z něhož je patrné, že správce daně vedl ústní jednání za účelem spolehlivého zjištění skutkového stavu věci, dále protokol sepsaný s účastníkem řízení dne 10. 3. 2004, č. j. 33422/04/398931/6093, jehož vyhodnocení je uvedeno v zrušeném rozhodnutí stěžovatele, a další zjištění správce daně na základě mezinárodního dožádání, včetně výslechu svědků E. P. a F. M., které provedl Slovenský daňový úřad Sladkovičovo. V souladu se zákonem pak bylo i rozhodnutí ve věci samé a v něm vyslovený právní názor o neprokázání oprávněnosti uplatněného výdaje (úhrady na nákup zboží – hutního materiálu firmě SOTIMEX). Vadný výklad ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků krajským soudem lze dovodit i z jeho nesprávné úvahy, že rozhodnutí o stanovení daně musí být nejen vydáno, ale i jím stanovená daň musí být vyměřena pravomocně, tj. ve lhůtě tří let od konce roku, v němž byl daňový subjekt o takovém úkonu zpraven. Krajský soud si takový úsudek nemohl učinit bez výslovné zákonné úpravy a tento závěr nevyplývá ani nepřímě ze žádného ustanovení zákona. Nelze proto jakkoliv dovozovat, že by rozhodnutí v uvedené lhůtě mělo rovněž nabýt právní moci. Je tomu tak i proto, že vyměření daně je ve smyslu ustanovení § 46 zákona o správě daní a poplatků autoritativním aktem správce daně, jímž je stanoven základ daně a daň, dochází k němu vydáním platebního výměru a ten nabývá účinnosti doručením daňovému subjektu (§ 32 odst. 1 citovaného zákona). Oproti tomu okamžik nabytí právní moci je do značné míry závislý na tom, zda daňový subjekt podá odvolání, bude ho dále doplňovat, případně se ho vzdá či jej vezme zpět. Za současné právní úpravy proto nelze v souladu se zákonem dojít k právnímu závěru vyslovenému krajským soudem, že ve lhůtě pro vyměření podle ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků musí být vyměřena daň také stanovena pravomocně. Výklad podaný krajským soudem v předmětné věci je tudíž nepřipustně zužující. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, přičemž sám shledal vadu uvedenou v odst. 3 citovaného ustanovení, k níž musel přihlížet z úřední povinnosti.

Z předloženého soudního spisu vyplynulo, že podanou žalobou se účastník řízení domáhal zrušení rozhodnutí stěžovatele ze dne 1. 11. 2004, č. j. 16247/110/2003, neboť měl zato, že bylo vydáno v rozporu se zákonem. Nezákonnost napadeného rozhodnutí shledával v nedostatečně zjištěném skutkovém stavu věci, v porušení ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“), v nesprávném posouzení důkazního břemene daňového subjektu i správce daně, v nevyužití všech důkazních prostředků, tedy v porušení ustanovení § 31 odst. 4, 8, 9 zákona o správě daní a poplatků, v porušení ustanovení § 2 odst. 3, 7 citovaného zákona, neboť důkazy byly nesprávně hodnoceny a nebylo prokázáno, že se jednalo o simulované úkony, a v nerespektování právního názoru vyjádřeného v předešlém zrušujícím rozsudku krajského soudu. K podané žalobě podal stěžovatel obsáhlé vyjádření, ve kterém reagoval na jednotlivé žalobní body se závěrem, že napadené správní rozhodnutí bylo vydáno na základě dostatečně zjištěného skutkového stavu věci, a je proto v souladu se zákonem.

Podle ustanovení § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k žalobní námitce také jeho zákonnost, není-li

jím sám vázán a neumožňuje-li tento zákon žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví.

Z citovaného ustanovení (srov. i § 109 odst. 3 s. ř. s.) tedy vyplývá, že soudní řízení správní je striktně založeno na dispoziční zásadě. Tato zásada se promítá i do ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., které ukládá žalobci povinnost označit rozsah napadení správního rozhodnutí žalobními body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Rozsah napadení správního rozhodnutí a uvedení důvodů totiž znamená povinnost žalobce tvrdit, že správní rozhodnutí, nebo jeho část, odporuje konkrétnímu zákonu nebo jinému právnímu předpisu, a toto tvrzení také odůvodnit. Činnost správního soudu je pak omezena právě takto vymezeným rámcem soudního přezkumu, nejde-li o rozhodnutí nicotné. Absence nebo nedostatek tvrzení žalobce o konkrétní nezákonnosti proto nutně způsobuje nemožnost přezkoumat napadené správní rozhodnutí, právě z absentujícího důvodu (žalobního bodu).

Nejvyšší správní soud již dříve zaujal stanovisko k otázce rozsahu přezkumné činnosti správního soudu. Tak například v rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 6 Afs 25/2003 - 64 (www.nssoud.cz) vyslovil právní názor, že „pokud stěžovatelka v řízení před městským soudem nenamítla prekluzi práva daň vyměřit, nemohl se soud otázkou této prekluze zabývat, a to ani z úřední povinnosti“. Totožný závěr lze dovodit (za použití důkazu opaku) též z rozsudku ze dne 31. 8. 2005, č. j. 6 As 45/2004 - 84 (www.nssoud.cz), v němž uvedl Nejvyšší správní soud, že „rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona (§ 75 odst. 2 s. ř. s.); rozsah přezkumné činnosti soudu nelze proto v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu zúžit s poukazem na znění návrhu rozsudečného výroku rozhodnutí soudu, který žalobce v žalobě formuloval“. V tomto směru lze poukázat i na předchozí judikaturu vrchních soudů, např. Vrchní soud v Praze, který v rozsudku ze dne 14. 1. 1997, č. j. 7 A 185/94 - 23, vyslovil právní názor, že „ve správním soudnictví se soud řídí dispoziční zásadou, proto ve smyslu ustanovení § 249 odst. 2 o. s. ř. může správní rozhodnutí přezkoumat pouze v rozsahu, v jakém je žalobou napadeno, tedy pouze z hlediska důvodů a tvrzení žalobce, v čem napadené správní rozhodnutí odporuje zákonu nebo jinému předpisu, který má charakter právního předpisu. Soud se proto musí omezit na zkoumání rozhodnutí jen v tomto směru, nejde-li ovšem o vady rozhodnutí, způsobující jeho nicotnost, k níž soud musí hledět z povinnosti úřední“. Otázkou rozsahu přezkumné činnosti správního soudu se v neposlední řadě zabýval i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který se v usnesení ze dne 23. 10. 2007, sp. zn. 9 Afs 86/2007, mimo jiné uvedl, že „k zániku práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků krajský soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení“.

V dané věci krajský soud zrušil napadené rozhodnutí stěžovatele proto, že k pravomocnému doměření daně účastníkovi řízení došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Z obsahu žaloby však nevyplývá, že by účastník řízení vznesl v žalobě jakoukoliv námitku, v níž by brojil proti dodatečnému vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 1995 po uplynutí prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, natož proti vyměření pravomocnému. Krajský soud tak napadeným rozsudkem popřel princip vyjádřený zákonodárcem v ustanovení § 75 odst. 2, věta první s. ř. s., když přezkoumal napadené rozhodnutí odvolacího správního orgánu mimo rámec vznesených žalobních bodů. Krajský soud nebyl oprávněn sám vyhledávat možné nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí a v jejich mezích poté posuzovat zákonnost tohoto správního aktu. S ohledem na výše uvedené by popření principu obsaženého v ustanovení § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. bylo možno

považovat spíše za libovůli, která je však v demokratickém právním státě vyloučena. Krajský soud uvedeným postupem rovněž zasáhl do práva stěžovatele na rovné postavení účastníků řízení (čl. 96 odst. 1 Ústavy, čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod a § 36 odst. 1 s. ř. s.), neboť v tomto případě neumožnil stěžovateli jako účastníku řízení, aby se mohl vyjádřit, tj. předložit relevantní argumentaci, ke skutkové a právní otázce, kterou, ač nebyla namítána v žalobě, vzal krajský soud za rozhodnou pro zrušení napadeného rozhodnutí. Krajský soud proto pochybil, když zcela stranou svého rozhodování ponechal v žalobě obsažené žalobní body a napadené správní rozhodnutí přezkoumal a zrušil z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn. Zvolený postup krajského soudu v předmětné věci je proto nepřípustný, a je třeba ho považovat za jinou vadu řízení před soudem, která může, a v předmětné věci i měla, za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru o jiné vadě řízení před krajským soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, i když stěžovatel v kasační stížnosti nevznesl námitku o porušení ustanovení § 75 odst. 2, věty první s. ř. s. krajským soudem. Je tomu tak proto, že podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. není Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti, bylo-li řízení zmatečné nebo zatíženo vadou, která mohla způsobit nezákonnost rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, jakož i v případech nicotnosti rozhodnutí správního orgánu. V těchto případech proto může vybočit z dispoziční zásady. Jelikož v této věci je řízení před krajským soudem zatíženo vadou (porušení ustanovení § 75 odst. 2 věty první s. ř. s.), která mohla způsobit nezákonnost rozhodnutí o věci samé (§ 109 odst. 3, věta za středníkem s. ř. s.), postupoval Nejvyšší správní soud uvedeným způsobem a ze zákonného důvodu překročil meze dispoziční zásady.

Z důvodu výše uvedeného Nejvyšší správní soud (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.) napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby přezkoumal napadené správní rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů (důvodů), jak byly účastníkem řízení uplatněny v žalobě, a poté v souladu se zákonem vydal rozhodnutí.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 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 14. února 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu