



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **P. V.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 1. 2003, č. j. 11840/110/2002, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci ze dne 10. 1. 2006, č. j. 59 Ca 125/2005 – 51,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci ze dne 10. 1. 2006, č. j. 59 Ca 125/2005 – 51, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou napadeným shora uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou – platebním výměrům ze dne 17. 4. 2002, č. j. 42472/02/187912/1589, a ze dne 5. 4. 2002, č. j. 39524/02/187912/1589, kterými byla žalobci předepsána podle § 69 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 1999 ve výši 98 802 Kč a roku 2000 ve výši 90 714 Kč.

O žalobě rozhodl krajský soud již dříve rozsudkem tak, že vyslovil ve shodě s ustanovením § 76 odst. 2 s. ř. s. nicotnost rozhodnutí žalovaného, jakož i nicotnost platebních výměrů vydaných správcem daně. K podané kasační stížnosti Nejvyšší správní soud tento rozsudek zrušil (rozsudkem ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 59/2005 – 43), neboť nicotnost napadeného rozhodnutí neshledal a zavázal krajský soud, aby se žalobou zabýval věcně.

Krajský soud tedy pokračoval v řízení, vydal nový rozsudek, kterým zrušil rozhodnutí žalovaného pro vady řízení a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění pak uvedl, že finanční úřad dvěma platebními výměry vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob a to za zdaňovací období roku 1999 a druhým pak za období roku 2000. Proti oběma výměrům podal žalobce dvě samostatná odvolání (obě ze dne 22. 5. 2002), která byla opatřena samostatným číslem jednacím. V záhlaví napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že ...“ *obdržel odvolání proti platebním výměrům...*“, předmětem odvolacího řízení bylo tedy společné posouzení a rozhodnutí o dvou odvoláních žalobce proti dvěma specifikovaným platebním výměrům. Ve výroku rozhodnutí žalovaný uvedl, že „*po prověření předloženého odvolání... se odvolání ze dne 22. 5. 2002 zamítá.*“ V odůvodnění se pak zabýval oběma odvoláními a jejich důvody, vyložil také, proč obě věci spojil ke společnému vyřízení. Žalovaný se v odůvodnění rozhodnutí zabýval zákonností obou platebních výměrů (jak za rok 1999, tak i rok 2000). Znamená to, že výrok rozhodnutí a jeho odůvodnění jsou v příkrém rozporu. Výrok napadeného rozhodnutí je nesrozumitelný, neboť z něj nelze jednoznačně dovodit, které z odvolání ze dne 22. 5. 2005 bylo zamítnuto, jestliže tato odvolání byla podána dvě, proti dvěma samostatným platebním výměrům.

Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížností. Důvod pro její podání spatřoval v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Soud se předně neřídil závazným pokynem Nejvyššího správního soudu zabývat se věcí meritorně. Dále soud dospěl k nesprávnému právnímu názoru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Není totiž pravdivé jeho tvrzení, že z rozhodnutí nelze dovodit, které z odvolání žalobce ze dne 22. 5. 2002 bylo zamítnuto, jestliže tato odvolání byla podána dvě. Z rozhodnutí je naopak zcela zřejmé, že jím byla zamítnuta obě odvolání, jak odvolání proti platebnímu výměru ze dne 5. 4. 2002, č. j. 39524/02/187912/1589, tak i odvolání proti platebnímu výměru ze dne 17. 4. 2002, č. j. 42472/187912/1589. Uvedená věta ve výroku rozhodnutí, popisující, jaká rozhodnutí budou předmětem přezkoumání tak jasně specifikuje předmět rozhodnutí - tedy obě odvoláními napadená rozhodnutí správce daně prvního stupně. Je sice pravda, že žalovaný ve výroku uvedl, že „*Finanční ředitelství v Ústí nad Labem po prověření obsahu předloženého (místo správného „předložených“)* odvolání a spisového materiálu odvolání ze dne 22. 5. 2002 zamítá.“ Takovou chybu lze však zcela jistě opravit za užití § 56 daňového řádu, nemůže však v žádném případě sama o sobě způsobit nezákonnost rozhodnutí. Ve výroku rozhodnutí, jakož i v jeho odůvodnění jsou specifikována obě napadená rozhodnutí prvního stupně, předmět odvolacího řízení byl jednoznačně vymezen a takovému vymezení odpovídalo i odůvodnění rozhodnutí. Vždyť i v dnes zrušeném rozsudku krajského soudu ze dne 15. 3. 2005 č. j. 59 Ca 28/2003 – 24, tento soud sám vyslovil nicotnost rozhodnutí žalovaného, jakož i zde specifikovaná rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, která mu předcházela. Soud neměl tedy pochybnosti, která rozhodnutí předcházela, o nichž pak žalovaný rozhodl jedním rozhodnutím. Kdyby bylo tedy rozhodnutí žalovaného nesrozumitelné, jak nyní soud tvrdí, pak by dříve k takovému závěru o nicotnosti všech rozhodnutí nemohl dospět.

Žalovaný považuje za vadu řízení před soudem i jeho postup, jestliže rozhodoval bez nařízení jednání, ačkoliv k tomu bez souhlasu žalovaného nebyl oprávněn. Ze všech těchto důvodů v závěru navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ke kasační stížnosti své vyjádření přes výzvu soudu nepodal.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli v jeho mínění, že krajský soud se neřídil závazným právním názorem, vysloveným v předchozím zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 59/2005 – 45, zdejší soud uzavřel, že rozhodnutí finančního úřadu ani rozhodnutí správce daně nelze považovat za nicotná, a proto krajský soud pochybil pokud je za taková považoval a „*nezabýval se jimi meritorně*“. Zároveň s odkazem na § 110 odst. 3 s. ř. s. krajskému soudu uložil, aby se žalobou zabýval věcně. „Zabývat se věcí meritorně“ je v tomto kontextu nutno vnímat tak, že nebyly-li shledány důvody nicotnosti napadených rozhodnutí, tato rozhodnutí tedy existují a soud je povinen se zabývat žalobou předestřenými výtkami.

Soud připomíná rozsudek svého rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001-96, publikovaný pod č. 793/2006 Sb. NSS, v němž se zabýval náležitostmi rozhodnutí ve smyslu § 32 daňového řádu, a vyložil v něm, jaký je rozdíl mezi nicotností, neplatností a nezákonností. Právě z tohoto rozhodnutí lze dovodit, jaký má být základní přístup k posuzování náležitostí nejen platebního výměru, ale jakéhokoliv rozhodnutí vydaného v daňovém řízení. K posuzování nicotnosti a neplatnosti – o něž v této věci nejde odkazuje soud na uvedené rozhodnutí; k nezákonnosti rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti je nutno uvést následující: zabývá-li se krajský soud otázkou, zda rozhodnutí správního orgánu není stiženo vadou ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., musí mít především na zřeteli, že předmětem jeho posouzení není aplikace hmotného, nýbrž procesního práva.

O vzájemném vztahu hmotného a procesního práva platí, že jde o dva samostatné subsystemy, které mají rovnocenné postavení a mezi nimiž existují četné funkční vazby. Hmotné právo by se v řadě případů bez práva procesního neprosadilo, a procesní právo bez práva materiálního by naopak postrádalo smysl. Z tohoto vzájemného vztahu ovšem vyplývá, že procesní právo nemůže být překážkou prosazování práva hmotného, ale naopak má jeho spravedlivou realizaci umožňovat. Na této koncepci je zjevně založen např. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., podle něhož vady řízení jsou důvodem pro kasaci napadeného rozhodnutí, jenom mohly-li mít vliv na nesprávné hmotněprávní posouzení. Z obdobného pohledu, vycházejícího ze vzájemných funkčních vazeb práva hmotného a procesního, je ovšem zapotřebí posuzovat též otázku procesních náležitostí samotného rozhodnutí, v daném případě jeho nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost. Na základě těchto východisek lze formulovat stanovisko, podle něhož rozhodnutí nemůže být nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost tehdy, je-li rozpor v něm odstranitelný výkladem, tj. nebudou-li po interpretaci napadeného rozhodnutí jako celku – s přihlédnutím k obsahu spisu a k úkonům správních orgánů a účastníků – pochyby o jeho významu. To platí tím spíše, pokud rozpor, v němž má údajně spočívat nesrozumitelnost rozhodnutí, spočívá pouze v písařské chybě.

Důvodem, pro který krajský soud považoval napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost je, že v jeho záhlaví (nikoliv výroku, jak se mylně domnívá krajský soud) se používá formulace „*po prověření obsahu předloženého odvolání*“, a nikoliv „*předložených*“ odvolání Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, ačkoliv i podle krajského soudu „*je zřejmé, že předmětem odvolacího řízení bylo společné posouzení a rozhodnutí o dvou odvolání* (správně odvoláních, pozn. zdejšího soudu) *žalobce proti označeným platebním výměrům*“. Sám krajský soud tedy dospěl výkladem k jednoznačnému závěru o tom, co bylo předmětem odvolacího řízení (podotýká se, že ani on – obdobně jako finanční ředitelství – se nevyvaroval písařské chyby a hovoří o „*odvolání*“ a nikoliv o „*odvoláních*“). Podle názoru Nejvyššího správního soudu lze výkladem dospět k závěru, že z napadeného rozhodnutí je více než zjevné, že finanční

ředitelství rozhodovalo o dvou odvoláních: tento závěr se podává z celého textu rozhodnutí, a to jak z jeho záhlaví, tak i z odůvodnění, v němž finanční ředitelství vysvětluje, že řízení o obou odvoláních spojilo ke společnému projednání a rozhodnutí, neboť odvolání proti oběma platebním výměrům spolu skutkově a právně souvisí, a posouzením obou odvolání (tj. proti platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 1999 a 2000) se také v odůvodnění výslovně zabývá. Obsah spisu a úkony účastníků uvedený závěr jenom podporují, a nezavádají příčiny k pochybnostem.

Z těchto důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k tomu, že závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nesrozumitelnost nemůže obstát. Proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.); zdejší soud proto krajský soud důrazně vyzývá k tomu, aby se žalobou věcně zabýval.

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

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

V Brně dne 23. srpna 2006

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu