



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 **Ing. L. S.**, zastoupeného JUDr. Evženem Rašovským, advokátem se sídlem Špitálka 23b, Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2003, č. j. FŘ-110/2408/2003-0107, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 12. 2005, č. j. 31 Ca 137/2005-41,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 14. 12. 2005, č. j. 31 Ca 137/2005-41, **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 rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně – dodatečnému platebnímu výměru č. 980001295 ze dne 18. 11. 1998, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 1 797 040 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 platebního výměru jemu předcházejícímu. K podané kasační stížnosti Nejvyšší správní soud tento rozsudek zrušil (rozsudkem ze dne 21. 7. 2005, č. j. 1 Afs 10/2005 – 75), 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, a to pro nepřezkoumatelnost a tedy nezákonnost prvostupňového správního rozhodnutí, které neobsahuje konkrétní ustanovení hmotně právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto o daňových povinnostech žalobce. V odůvodnění dále uvedl, že Nejvyšší

správní soud sám konstatoval, že absence konkrétního ustanovení právního předpisu ve vztahu k projednávané věci není nedostatkem základní náležitosti daňového rozhodnutí s důsledky nicotnosti aktu, jedná se však o vadu rozhodnutí. Proto má krajský soud za to, že jeho uvedení mělo být součástí výroku prvostupňového rozhodnutí, byť se nejedná o jeho obligatorní součást. Odkázal rovněž na judikaturu Ústavního soudu, v níž tento soud dovodil, že absence konkrétního ustanovení právního předpisu ve výroku rozhodnutí je nepochybně vadou, že však nedosahuje stupně, který zákonodárce spojuje s nicotností právního aktu.

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 napadaného rozhodnutí. Není totiž pravdivé jeho tvrzení, že z rozhodnutí nelze dovodit, o jaká ustanovení právního předpisu správce daně, jakož i žalovaný – své rozhodnutí opřel. Naopak, žalobci bylo po celou dobu jak odvolacího, tak i soudního řízení zcela zřejmé, jaká daň a z jakého důvodu mu byla doměřena. Svými výtkami také jednoznačně mířil do konkrétních postupů správce daně.

Nadto, takový požadavek – uvedení všech ustanovení a všech právních předpisů užitých při stanovení daně užitých – je naprosto nesplnitelný a to s ohledem na legislativně technickou úpravu jednotlivých daní. Naopak, splnění takového požadavku by činilo vlastní rozhodnutí zcela nepřehledné a nesrozumitelné.

V souzeném případě nebylo pochyb o důvodech pro doměření daně, neměl je ani žalobce, neboť jeho obrana byla zcela jednoznačná a mířila do konkrétních postupů správce daně; takové rozhodnutí tedy nemůže být z důvodu soudem dovozeného rozhodnutím nepřezkoumatelným a tedy nezákonným. Ze všech těchto důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve stručném vyjádření důvodnost kasační stížnosti popřel.

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 21. 7. 2005, č. j. 1 Afs 10/2005 – 75, zdejší soud uzavřel, že rozhodnutí finančního úřadu ani rozhodnutí žalovaného nelze považovat za nicotná. 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 napadaných rozhodnutí, tato rozhodnutí tedy existují a soud je povinen se zabývat žalobou předestřenými výtkami.

Nejvyšší správní 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. Nejvyšší správní soud na uvedené rozhodnutí; k nezákonnosti rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti je nutné uvést následující: zabývá-li se krajský soud otázkou, zda rozhodnutí správního orgánu není stíženo 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 subsystémy, 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 např. 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.

Důvodem, pro který krajský soud považoval rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, je absence konkrétního ustanovení právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a to v jeho výroku. Takovou vadu rozhodnutí označil soud za tak zásadní, že způsobila nezákonnost rozhodnutí v takovém rozsahu, že jej bylo nutno zrušit.

Nejvyšší správní soud ve svém předcházejícím rozsudku uvedl, že „každé rozhodnutí vrchnostenského orgánu, kterým nepochybně je i rozhodnutí finančního orgánu, musí být jasné, srozumitelné a přezkoumatelné a účastníkům právních vztahů, které toto rozhodnutí upravuje, musí být zřejmé, z jakých důvodů bylo dané rozhodnutí vydáno. Jedině tak jsou totiž respektovány ústavně zaručené principy limitace státní moci zákonem a minimalizace zásahů státní moci do privátní sféry fyzických a právnických osob. Soud se proto domnívá, že naplnění zmíněných požadavků jasnosti, srozumitelnosti a přezkoumatelnosti finančních rozhodnutí zpravidla vyžaduje, aby ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno konkrétní ustanovení právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto, jak výslovně stanoví např. správní řád (§ 47 odst. 2), a to přestože tato povinnost z ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu výslovně nevyplývá“. Naznačil tedy obecný princip, obecné požadavky na obsah výroku rozhodnutí. Základním pilířem pro jeho posouzení je však vždy požadavek, aby rozhodnutí jako celek bylo jasné, srozumitelné a přezkoumatelné a účastníkům právních vztahů, které toto rozhodnutí upravuje, bylo zřejmé, z jakých důvodů bylo dané rozhodnutí vydáno.

Z obsáhlé žaloby (37 stran důvodů skutkových i právních) je zcela evidentní, že žalobce sám napadené rozhodnutí považoval za jasné a srozumitelné, neboť brojil proti zcela konkrétním úkonům a postupům správce daně, jakož i žalovaného. Konečně, samo prvostupňové rozhodnutí – předmětný dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 obsahuje ve výrokové části výslovný odkaz

na zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů i odkaz na ustanovení § 46 odst. 7 daňového řádu, podle nichž byla žalobci předmětná daň vyměřena. Žalobou napadené rozhodnutí (které ostatně tvoří jeden celek s rozhodnutím prvního stupně) obsahuje – byť ve svém odůvodnění – odkaz na jednotlivá ustanovení zákona o daních z příjmů, podle nichž správce daně postupoval, když neuznal jednotlivé žalobcovy výdaje za výdaje daňové.

Na tomto místě opět soud odkazuje na shora uvedené rozhodnutí rozšířeného senátu, který jasně vyložil, že ani k výkladu § 32 odst. 2 daňového řádu nelze přistupovat formálně či formalisticky, nýbrž že je vždy nutné hledat jeho smysl a účel, tedy ptát se, proč je určitá náležitost daňového rozhodnutí jeho součástí, a zda její případný nedostatek je natolik intenzivní, aby zakládal jeho neplatnost, o to více nezákonnost. Platební výměr je zapotřebí vykládat jako celek; k závěru o nezákonnosti pro nepřekoumatelnost proto nelze dospět na základě zjištění, že určitá náležitost rozhodnutí (zde navíc striktně nepožadovaná pozitivní právní úpravou) je uvedena pouze na jiném místě, než uvedena být měla. Takový přístup považuje soud za přepjatý formalismus.

Smyslem požadavku, aby ve výroku byly uvedeny právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, je zajistit informovanost příjemce rozhodnutí o tom, podle jakého předpisu mu byla daň vyměřena. Není tedy rozhodující, zda tato informace je obsažena ve výroku platebního výměru či v jiné jeho části, např. velmi podrobně v odůvodnění, jako tomu je v souzené věci; rozhodující naopak je, že se této informace žalobci dostalo.

Naznačil-li tedy Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku vhodnost uvedení i konkrétních ustanovení právního předpisu ve výroku rozhodnutí, jako obecný princip, neznamená to, z důvodů shora zmíněných, že uvedení těchto ustanovení na jiném místě v rozhodnutí způsobuje samo o sobě nepřekoumatelnost, jak nesprávně uzavřel krajský soud.

Z těchto důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že úsudek krajského soudu o nepřekoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nesrozumitelnost nemůže obstát. Proto 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 zabýval žalobními námitkami.

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 27. září 2006

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu