



**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 J. D., proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem, Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 11. 2004, čj. 7362/110/2004, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, ze dne 1. 3. 2006, čj. 59 Ca 6/2005 - 24,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, ze dne 1. 3. 2006, čj. 59 Ca 6/2005 - 24, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 11. 2004, čj. 7362/110/2004, zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Mimoně (správce daně) ze dne 25. 2. 2004, čj. 5406/04/174970 a čj. 5408/04/174970, kterými byla žalobci dodatečně stanovena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 2001 ve výši 229 204 Kč a za zdaňovací období r. 2002 ve výši 9375 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, který rozsudkem ze dne 1. 3. 2006, čj. 59 Ca 6/2005 - 24, zrušil rozhodnutí žalovaného pro vady řízení a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud rozsudek odůvodnil takto: Ze záhlaví napadeného rozhodnutí je zřejmé, že předmětem odvolacího řízení bylo společné posouzení a rozhodnutí o dvou odvoláních žalobce proti označeným dodatečným platebním výměrům, ale ve výroku rozhodnutí žalovaný uvedl, že „*odvolání ze dne 31. 3. 2004 doplněné podáním ze dne 16. 6. 2004 zamítá*“. V odůvodnění rozhodnutí se pak žalovaný v souladu s vymezeným předmětem řízení zabýval zákonností obou dodatečných platebních výměrů. Vymezení předmětu odvolacího řízení a odůvodnění rozhodnutí jsou tedy v přímém rozporu se zněním výrokové části rozhodnutí. Výrok rozhodnutí je nesrozumitelný, neboť z něj nelze jednoznačně dovodit, které z odvolání žalobce ze dne 31. 3. 2004, doplněné podáním ze dne 16. 6. 2004, bylo zamítnuto. Tato podání byla přitom dvě, proti dvěma samostatným dodatečným platebním výměrům, a následně byla i samostatně doplňována. Uvedené pochybení žalovaného činí jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a krajský soud přihlédl k této vadě z úřední povinnosti i bez námítky žalobce.

Dále krajský soud uvedl, že zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“), výslovně neumožňuje spojení věcí ke společnému projednání a rozhodnutí, nicméně takový postup ani není žádným ustanovením vyloučen. V této souvislosti odkázal na nálezh Ústavního soudu ze dne 13. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 246/ 99, a dovodil, že pokud odvolací orgán spojí několik odvolání v jedno odvolací řízení, měl by být tento postup odůvodněn. Zejména však musí žalovaný v takovém případě formulovat výrok rozhodnutí tak, aby byl srozumitelný a odpovídal vymezenému předmětu odvolacího řízení, a aby byl předmět řízení zcela vyčerpán.

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Dovolal se nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] a nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Z obsahu kasační stížnosti je nicméně zřejmé, že namítl nepřezkoumatelnost spočívající v jiné vadě řízení před soudem [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] a nesprávné posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Stěžovatel především nesouhlasí se závěrem krajského soudu o nepřezkoumatelnosti napadeného správního rozhodnutí. Rozhodnutí je podle něj nepřezkoumatelné tehdy, pokud z něj nevyplývá, jak a o čem bylo rozhodnuto. Z rozhodnutí žalovaného přitom vyplývá, že jím byla zamítnuta obě odvolání. Věta, z níž krajský soud dovodil, že je zřejmé, že předmětem odvolacího řízení bylo společné posouzení a rozhodnutí o dvou odvoláních žalobce proti označeným dodatečným platebním výměrům, není uvedena v záhlaví jak tvrdil krajský soud, ale ve výroku rozhodnutí, neboť za záhlaví lze považovat pouze část nad označením „*Daň z příjmů - rozhodnutí o odvolání*“. Uvedl-li stěžovatel v následující větě výroku, že „*odvolání ze dne 31. 3. 2004 doplněné podáním ze dne 16. 6. 2004 zamítá*“, jedná se o zřejmou chybu v psaní odstranitelnou postupem podle § 56 daňového řádu. Předmět odvolacího řízení byl přesně vymezen a z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že se stěžovatel zabýval oběma odvoláními, což krajský soud nezpochybnil, proto nelze na základě zřejmé chyby v psaní dospět k závěru, že z napadeného rozhodnutí nevyplývá, o čem bylo rozhodnuto.

Ve výrokové části rozhodnutí jsou specifikována obě odvolání, jejich doplnění a oba přezkoumávané platební výměry, proto o nich stěžovatel musel svým rozhodnutím rozhodnout.

Dále stěžovatel namítl, že krajský soud nesprávně posoudil otázku obsahu žalobou napadeného rozhodnutí, neboť uvedl, že pokud odvolací orgán spojí několik odvolání v jedno odvolací řízení, měl by být tento postup odůvodněn. Obsah rozhodnutí stěžovatele je přitom vymezen § 32 daňového řádu a z žádného ustanovení tohoto předpisu nevyplývá, že je stěžovatel povinen výslovně odůvodnit, pokud rozhodne o skutkově a právně totožných věcech jedním rozhodnutím. Soud může splnění podmínek pro spojení dvou odvolání do jednoho odvolacího řízení posoudit, i když tento postup není v rozhodnutí o odvolání výslovně odůvodněn.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti namítl, že spojování věcí v daňovém řízení nemá oporu v daňovém řádu. Proti (jednomu) rozhodnutí stěžovatele podal dvě žaloby, které rozlišil jednotlivými rozhodnutími správce daně v prvním stupni. Nesouhlasil totiž se spojením věcí, které chtěl projednat ve dvou řízeních. Spojení věcí považuje za krácení svých práv a cítí se jím poškozen.

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 přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti napadeného rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a k této vadě přihlédl z úřední povinnosti.

Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 224/2004 Sb. NSS) obecně považovat rozhodnutí, které postrádá základní zákonné náležitosti, z jehož výroku nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, v němž nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán, jehož výrok je v rozporu s odůvodněním, rozhodnutí, které neobsahuje právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností, nebo jehož důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné. Přitom je nutno mít na zřeteli, že výrok rozhodnutí je ústředním bodem celého rozhodnutí, kterým se přiznává účastníkovi řízení určité právo nebo se mu stanoví určitá povinnost, popř. se závazně deklaruje, že určité právo nebo povinnost je, či není. Je proto nutné, aby výrok rozhodnutí, kterým je stanovena daňová povinnost, byl zcela konkrétní, jednoznačný a srozumitelný (srov. nález Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 772/02, www.judikatura.cz).

Nejvyšší správní soud posoudil rozhodnutí stěžovatele a uzavřel, že ze záhlaví rozhodnutí, v němž stěžovatel uvedl, že obdržel odvolání proti dodatečným platebním

výměrům, které specifikoval číslem jednacím, datem vydání, zdaňovacím obdobím a stanovenou daňovou povinností, je zřejmé, že předmětem odvolacího řízení bylo společné posouzení a rozhodnutí o dvou odvoláních žalobce proti označeným dodatečným platebním výměrům. Nejvyšší správní soud přitom nepřisvědčil stěžovateli, že věta, z níž krajský soud dovodil předmět odvolacího řízení, není uvedena v záhlaví, ale ve výroku rozhodnutí, neboť za záhlaví lze považovat pouze část nad označením „*Daň z příjmů - rozhodnutí o odvolání*“. Za výrok napadeného rozhodnutí lze podle Nejvyššího správního soudu považovat toliko větu následující po textu „*Po prověření obsahu odvolání a spisového materiálu vydává finanční ředitelství následující rozhodnutí:*“, a předcházející označení „*odůvodnění*“. Ve výroku napadeného rozhodnutí je přes obsah záhlaví namísto plurálu („*Finanční ředitelství ... odvolání ze dne 31. 3. 2004 doplněná podáními ze dne 16. 6. 2004 zamítá*“) použit singulár („*Finanční ředitelství ... odvolání ze dne 31. 3. 2004 doplněné podáním ze dne 16. 6. 2004 zamítá*“). Z textu odůvodnění napadeného rozhodnutí je přitom zřejmé, že stěžovatel (v souladu s předmětem řízení vymezeným v záhlaví) přezkoumal oba odvoláními napadené platební výměry a zabýval se zákonností stanovené daňové povinnosti jak za zdaňovací období roku 2001, tak za zdaňovací období roku 2002. Dále Nejvyšší správní soud uzavřel, že i když to v napadeném rozhodnutí není výslovně uvedeno, je z něj zřejmé, že stěžovatel rozhodoval o podaných odvoláních žalobce ve společném řízení jediným rozhodnutím. Jakkoliv Nejvyšší správní soud shledal dílčí nepřesnosti v textu odůvodnění napadeného rozhodnutí, kdy je na několika místech namísto plurálu použit singulár, nelze z nich dovodit nesrozumitelnost tohoto rozhodnutí, neboť rozhodnutí je třeba vykládat jako celek (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, čj. 6 A 76/2001 - 96, č. 793/2006 Sb. NSS).

Za popsané situace, kdy v záhlaví rozhodnutí stěžovatele je zcela jednoznačně vymezen předmět řízení (rozhodnutí o dvou odvoláních žalobce proti dvěma dodatečným platebním výměrům), a rovněž z odůvodnění rozhodnutí je bez jakýchkoliv pochybností zřejmé, že se stěžovatel zabýval zákonností obou odvoláními napadených dodatečných platebních výměrů, nelze z evidentní chyby v psaní ve výroku rozhodnutí, kdy je namísto plurálu použit singulár, dovodit nesrozumitelnost takového rozhodnutí. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že rozhodnutí není nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost tehdy, je-li rozpor v něm odstranitelný výkladem, tj. nebudou-li po interpretaci napadeného rozhodnutí jako celku pochyby o jeho významu. To platí tím spíše, pokud rozpor, v němž má údajně spočívat nesrozumitelnost rozhodnutí, spočívá pouze v písařské chybě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, čj. 1 Afs 38/2006 - 72, www.nssoud.cz). Ostatně i krajský soud dospěl k jednoznačnému závěru o tom, jak byl vymezen předmět odvolacího řízení (rozhodnutí o dvou odvoláních žalobce).

Závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nesrozumitelnost proto nemůže obstát. Přístup zvolený krajským soudem v posuzované věci (zrušení rozhodnutí stěžovatele a vrácení věci stěžovateli k dalšímu řízení) je příliš formalistický a je v rozporu se zásadou hospodárnosti řízení, neboť jeho jediným výsledkem by bylo vydání obsahově totožného rozhodnutí s opravením dílčích administrativních pochybení (použití plurálu namísto singuláru ve výroku rozhodnutí a na několika místech odůvodnění). Odstranění těchto vad

lze přitom jednoduše dosáhnout postupem podle § 56 daňového řádu. Krajský soud proto pochybil, pokud pro popsané vady rozhodnutí dovedl jeho nepřezkoumatelnost a napadené rozhodnutí zrušil [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Stěžovatel rovněž namítl, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku obsahu rozhodnutí stěžovatele, neboť uvedl, že rozhodnutí o spojení několika odvolání v jedno odvolací řízení má být odůvodněno. Nejvyšší správní soud k této stížní námitce uvádí:

Krajský soud v souladu s judikaturou Ústavního soudu (srov. např. nálezy ze dne 13. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 246/99, www.judikatura.cz) konstatoval, že daňový řád sice výslovně neumožňuje spojení věcí ke společnému projednání a rozhodnutí, nicméně takový postup současně nevylučuje. V citovaném nálezu Ústavní soud zdůraznil, že spojení několika odvolání v jedno rozhodnutí je z logiky věci a především se zřetelem k zásadám daňového řízení (konkrétně k zásadě formulované ustanovením § 2 odst. 1 daňového řádu, podle níž má správce daně povinnost jednat v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy tak, aby byly chráněny nejen zájmy státu, ale i zachována práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení) možné pouze tehdy, jde-li o skutkově a právně zcela totožné věci, na které dopadají i stejná ustanovení procesního předpisu. Z tohoto závěru je nutno dovést, že skutková a právní provázanost spojených věcí musí být z rozhodnutí o odvoláních jednoznačně zřejmá. Spojení projednání více odvolání do jednoho řízení proto musí být odůvodněno, mj. proto, aby mohlo být splnění procesních podmínek k takovému postupu přezkoumáno soudem ve správním soudnictví (v rámci přezkumu rozhodnutí o odvolání).

Konstatoval-li krajský soud v napadeném rozsudku, že pokud odvolací orgán spojí několik odvolání v jedno odvolací řízení, měl by být tento postup odůvodněn, nepochybil a Nejvyšší správní soud neshledal posouzení této právní otázky krajským soudem nesprávným [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Nejvyšší správní soud však dodává, že jakkoliv stěžovatel ve společném rozhodnutí o odvoláních žalobce výslovně neodůvodnil, že spojil věci ke společnému řízení a z jakých důvodů, a řízení je proto zatíženo vadou, je z napadeného rozhodnutí přesto zřejmé, že jím stěžovatel rozhodoval o dvou odvoláních žalobce proti dvěma dodatečným platebním výměrům, které byly vydány na základě jedné daňové kontroly a které spolu zcela zjevně skutkově a právně souvisejí. V posuzované věci proto Nejvyšší správní soud s ohledem na zřejmou souvislost věcí, vyplývající z odůvodnění napadeného rozhodnutí, uzavřel, že pochybení stěžovatele nemělo za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].

Nejvyšší správní soud uzavřel, že kasační stížnost je důvodná, proto napadené rozhodnutí podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil Krajskému soudu v Ústí nad Labem, pobožce v Liberci, k dalšímu řízení. V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. září 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu