



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **P. R.**, zastoupeného JUDr. Zdeňkou Podrazkou, advokátkou se sídlem MUDr. Jana Jánského 5, 669 02 Znojmo, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem náměstí Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutí ze dne 13. 9. 2002, č. j. 110-2304/2002-0107, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 13. 10. 2005, č. j. 31 Ca 53/2005 - 24,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 13. 10. 2005, č. j. 31 Ca 53/2005 - 24, **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 Znojmě – platebnímu výměru ze dne 11. 10. 2001, kterým byl žalobci stanoven základ daně ve výši 0 Kč a vyměřena daň a daňová ztráta ve výši 0 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 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 29/2005 - 82), neboť nicotnost napadeného rozhodnutí neshledal.

Krajský soud tedy pokračoval v řízení, vydal nový rozsudek, kterým zrušil rozhodnutí žalovaného, a to pro nepřezkoumatelnost (z důvodu nesrozumitelnosti), 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 rozsáhlou kasační stížností z důvodu obsaženém v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., v níž uvedl, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vyřčeným v rozsudku ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 134/2004 - 95; krajský soud pouze účelově vytrhl část odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu z kontextu a o vytržený text opřel svůj závěr, že postupoval tak, jak mu ukládá § 110 odst. 3 s. ř. s. Takový postup je dle žalovaného neudržitelný. Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spočívající v nedostatku důvodů pak žalovaný spatřuje ve skutečnosti, že se krajský soud nikterak nevyjádřil, v čem spatřuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Žalovaný dále namítá nesrozumitelnost kasační stížností napadeného rozsudku, když soud uvádí, že požadavek na uvedení ustanovení hmotněprávního předpisu aplikovaného v daňovém řízení je zvýrazňován skuteností, že hmotněprávní předpisy procházejí dílčími změnami a novelami a nejinak je tomu i v případě předpisu procesního. Přitom předmětný platební výměr obsahoval konkrétní procesní ustanovení daňové úpravy (§ 46 odst. 4 daňového řádu) a navíc nezákonnost rozhodnutí je soudem spatřována v absenci konkrétního ustanovení hmotněprávního daňového předpisu ve výroku rozhodnutí. Pro žalovaného je rovněž nesrozumitelný text odůvodnění, podle něž musí být výrok rozhodnutí správce daně jasný, srozumitelný, přesný a určitý, aby mohl být závazný a vykonatelný. V situaci, kdy platebním výměrem byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob a daňová ztráta ve výši 0 Kč, je argumentace vykonatelností nejen nesrozumitelná a nelogická, ale současně soud neuvedl ani z jakého důvodu a jakým způsobem by mělo dojít k přímé vynutitelnosti tohoto rozhodnutí prostřednictvím státní moci.

Podle názoru žalovaného je předmětný platební výměr srozumitelný a přezkoumatelný, zcela konkrétně, jednoznačně a srozumitelně je v něm stanovena daňová povinnost, k čemuž dospěl i Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 134/2004 - 95. Požadavek soudu na uvedení konkrétního ustanovení (paragrafu, odstavce, písmena) daňového zákona, který byl při stanovení daně použit, je naprosto nesplnitelný, a to s ohledem na legislativně technickou úpravu jednotlivých daní. Žalovaný by totiž musel uvádět téměř všechna ustanovení zákona upravujícího příslušnou daň. Splnění takového požadavku by činilo vlastní rozhodnutí zcela nepřehledné a nesrozumitelné. Žalobce také využil možnosti žádat o vysvětlení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána, podle § 32 odst. 9 daňového řádu. V této souvislosti odkázal žalovaný na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se nicotnosti daňových rozhodnutí.

Ze všech výše uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce se ve stanovené lhůtě ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Kasační stížnost je důvodná.

Na úvod považuje Nejvyšší správní soud za důležité zodpovědět otázku, zda je předmětná kasační stížnost přípustná s ohledem na ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Uvedené ustanovení uvádí, že kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Ačkoliv krajský soud v odůvodnění svého rozsudku několikrát zopakoval, že se řídil závazným názorem Nejvyššího správního soudu vysloveném v jeho předchozím rozsudku a že závěry krajského soudu nejsou s tímto názorem v rozporu, nelze po prostudování kasační stížností napadeného rozsudku dospět k jinému stanovisku, než že se krajský soud názorem Nejvyššího správního soudu neřídil.

Tímto rozsudkem totiž Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek, jímž krajský soud vyslovil nicotnost obou žalobou napadených rozhodnutí. Logicky se tak v odůvodnění svého rozsudku zdejší soud zaměřil především na otázky spojené s tímto právním institutem (ke vztahu tzv. neplatnosti rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 7 daňového řádu a nicotnosti rozhodnutí srovnej rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 6 A 76/2001 - 96). Současně s objasněním této problematiky se však sice nepřímou, ale zcela jasně vyjádřil rovněž k otázce srozumitelnosti rozhodnutí. V odůvodnění svého rozsudku výslovně uvedl, že zkoumaný platební výměr obsahuje ve své výrokové části výslovný odkaz na ustanovení § 46 odst. 4 daňového řádu a dále na daňový zákon. Dále podotkl, že naplnění požadavku jasnosti, srozumitelnosti a přezkoumatelnosti finančních rozhodnutí zpravidla vyžaduje, aby ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno konkrétní ustanovení právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto. Vyjádřil však rovněž názor, že zákon uvedení konkrétního ustanovení výslovně nevyžaduje, neboť stanoví toliko povinnost uvést právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. Navíc předmětný platební výměr splňuje požadavky formulované v rozhodnutích Ústavního soudu (sp. zn. II. ÚS 31/1999, IV. ÚS 624/2002, IV. ÚS 772/02), v rozhodnutí je uvedeno, za jaké období je daň vyměřena a je jím zcela konkrétně, jednoznačně a srozumitelně daňová povinnost stanovena. Konečně také uvedl, že před vydáním rozhodnutí bylo prováděno k objasnění zdaňování příjmů žalobce rozsáhlé šetření za účasti zástupce žalobce, po vydání rozhodnutí žalovaný poskytl žalobci podrobné sdělení důvodů skutkových i právních, o něž opřel své rozhodnutí. Nejvyšší správní soud byl proto toho názoru, že se nejednalo o rozhodnutí, které by bylo pro žalobce překvapivé či nesrozumitelné, o čemž ostatně jednoznačně svědčí také obsah odvolání žalobce i samotné žaloby.

Z předestřené je více než zřejmé, že Nejvyšší správní soud považoval předmětná rozhodnutí za přezkoumatelná a zavázal krajský soud povinností zabývat se jimi meritorně. Ačkoliv krajský soud opakovaně zdůrazňoval, že si uvědomuje vázanost právními závěry Nejvyššího správního soudu, fakticky je v rozporu s citovaným ustanovením § 110 odst. 3 s. ř. s. vůbec nerespektoval. Námitka žalovaného týkající se vady řízení před krajským soudem spočívající v neuposlechnutí závazného názoru Nejvyššího správního soudu je proto důvodná.

K tomu lze podotknout, že pokud krajský soud argumentuje nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 157/97, který zdejší soud v předchozím rozsudku použil k podepření své argumentace týkající se nicotnosti rozhodnutí, je jeho postoj nesprávný. Ústavní soud v tomto svém rozhodnutí uvádí, že absence konkrétního ustanovení ve výroku rozhodnutí je nepochybně jeho vadou, která však nedosahuje stupně, jenž zákonodárce spojuje s nicotností aktu, a může být odstraněna v odvolacím řízení, resp. v řízení před správním

soudem. Z toho však nelze dovodit, že každé rozhodnutí správního orgánu neobsahující konkrétní ustanovení je vždy neplatné; naopak v takovém případě je nutné posuzovat *ad hoc*, zda absence konkrétního ustanovení činí rozhodnutí správního orgánu natolik neúplným, že vůbec nelze seznat, co je jeho předmětem, resp. jaká povinnost je jím ukládána. Pokud soud dospěje k závěru, že absence konkrétního ustanovení zákona je na újmu srozumitelnosti a jasnosti rozhodnutí, musí svůj závěr řádně odůvodnit, tj. sdělit autorovi rozhodnutí, proč je v tom kterém případě nutné trvat na výslovném uvedení konkrétního paragrafu, odstavce či písmena zákona a co jeho neuvedení způsobuje. Takovou situaci popisuje např. rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02, které Nejvyšší správní soud ve svém předcházejícím rozsudku výslovně uvedl, kdy neuvedení ustanovení hmotněprávního předpisu v rozhodnutí by mělo za následek dvojí zdanění daňového subjektu, a proto bylo na místě vyslovení neplatnosti tohoto rozhodnutí. Nicméně jak zdejší soud jasně v předchozím rozsudku deklaroval, tento postoj Ústavního soudu nelze generalizovat. Samotná absence individuálně určeného ustanovení zákona není *prima facie* způsobilá založit neplatnost rozhodnutí; takový přístup by znamenal přepjatý formalismus, který Nejvyšší správní soud, obdobně jako Ústavní soud, zásadně odmítá.

Zabývá-li se pak 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. 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. Navíc nelze pominout ani námitku žalovaného, že uvedení všech ustanovení daňového zákona, podle nichž byla daň stanovena, by mělo na srozumitelnost rozhodnutí zcela opačný efekt, než který zřejmě zamýšlel krajský soud. Vyčerpávající popsání všech správcem daně použitých paragrafů, odstavců

a písmen příslušného zákona by neúměrně prodloužilo výrok rozhodnutí, který by se sám stal nepřehledným; ačkoliv z formálního hlediska by byl dokonalý, z praktického pohledu naprosto nepoužitelný. Je-li pak použití těchto ustanovení přehledně a jasně vysvětleno v odůvodnění rozhodnutí, je nutné uzavřít, že zákonným požadavkům bylo učiněno zadost.

Tento závěr podporuje i judikatura Nejvyššího správního soudu; z novější lze uvést zejména rozsudek ze dne 28. 7. 2005, č. j. 8 Afs 18/2005 - 78, publikovaný pod č. 699/2005 Sb. NSS. Podle něj „rozhodnutí orgánu státní finanční správy, jakkoli jeho náležitosti daňový řád vypočítává detailněji a důkladněji než obecný procesní předpis (správní řád), nejsou podrobeny přísnosti srovnatelné například s přísností směnečnou, a z práva také nelze dovodit formální zásadu *sint, ut sunt, aut non sint* (ať jsou takové, jaké mají být, anebo ať nejsou), typickou pro skripturní obligace. Smyslem právní úpravy je mj. poskytnout daňovému subjektu spolehlivý a srozumitelný podklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout pro to, zda bude proti výměru brojit odvoláním. Má-li vydané rozhodnutí všechny zákonné náležitosti, pak jejich samotné grafické učlenění na hmotném substrátu naprosto nelze zúžit na esenciální náležitost rozhodnutí, a jen z ní také dovozovat platnost či neplatnost rozhodnutí. Stejně tak nelze dovozovat neplatnost rozhodnutí z toho, že správce daně uvedl pouze název a číslo právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto; nedostatek údaje o paragrafu, odstavci či písmenu neplatnost nepůsobí“.

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

Jelikož Nejvyšší správní soud shledal rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelným, nezabýval se již dalšími námitkami žalovaného. Nejvyšší správní soud proto zrušil napadené rozhodnutí Krajského soudu v Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu a projedná žalobu meritorně. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 18. července 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu