

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Marie Součkové, JUDr. Karla Šimky, JUDr. Milady Tomkové a JUDr. Marie Turkové v právní věci žalobce: **SŮD, s. r. o.**, se sídlem Lechovice 48, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2006, č. j. 31 Ca 114/2005 - 33,

t a k t o :

- I. Odvolací orgán přezkoumá rozhodnutí správce daně v rozsahu, v jakém bylo odvoláním napadeno. Nadto je povinen zabývat se rozhodnutím z hledisek uvedených v § 50 odst. 3 větě druhé zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a přihlídnout ke zjištěným skutečnostem, i když nebyly odvolatelem uplatněny.
- II. Rozsah provedeného přezkumu musí nalézt odraz v písemném odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu.
- III. Důvod nepřezkoumatelnosti rozhodnutí odvolacího orgánu posuzujícího více oddělitelných skutkových nebo právních otázek může být [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] dán i toliko ve vztahu k některým z nich. Ostatní oddělitelné skutkové nebo právní otázky krajský soud přezkoumá vždy, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci.
- IV. Věc **se vrací** k dalšímu projednání a rozhodnutí devátému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 7. 6. 2005, č. j. 7941/04/FŘ 130, a rozhodnutí Finančního úřadu ve Znojmě (dále též „správce daně“) ze dne 6. 8. 2004, č. j. 88430/04/346914/1444, a věc byla stěžovateli vrácena k dalšímu řízení. Důvod pro zrušení obou rozhodnutí spatřoval krajský soud v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, protože z rozhodnutí stěžovatele nebylo seznatelné, z jakých konkrétních důkazů vycházel, jak je hodnotil, které osvědčil jako skutečné důkazy, jakou důkazní sílu jim přisoudil, apod.

Důvody své kasační stížnosti a jejího doplnění stěžovatel opřel o § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel uvedl, že krajský soud proto, že vícero věcně souvisejících věcí žalobce projednával v samostatných řízeních namísto toho, aby je spojil ke společnému projednání,

dospěl k nesprávnému závěru o neúplnosti předloženého spisového materiálu z daňového řízení. To bylo důvodem pro zrušení rozhodnutí stěžovatele pro nepřezkoumatelnost. Podle stěžovatele mu žádné zákonné ustanovení s ohledem na hospodárnost řízení neukládá vést úplný samostatný spis k jednotlivých zdaňovacím obdobím na jednotlivých daních; navíc byl soud o existenci spisového materiálu informován nejen ve vyjádření k žalobě, ale i v připojeném seznamu spisového materiálu. Postup krajského soudu byl proto stížen vadou způsobující nezákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Krajský soud podle stěžovatele rovněž nikterak nezdůvodnil, co jej vedlo ke zrušení rozhodnutí správce daně, tj. v čem je spatřován nedostatek tohoto rozhodnutí.

V závěru kasační stížnosti se stěžovatel dovolal zásady předvídatelnosti soudního rozhodnutí; v této souvislosti poukázal na rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 23. 2. 2005, kterými byly zamítnuty žaloby téhož žalobce ve skutkově totožných věcech, přičemž tehdy soud nedospěl k závěru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele.

II.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že soud ve svém rozsudku vyložil zcela jasně důvody, které jej vedly k názoru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele. Podle žalobce je rovněž zřejmé, proč krajský soud zrušil i rozhodnutí správce daně.

Dodal, že by rovněž uvítal, aby Nejvyšší správní soud vyjádřil svůj názor na podstatu věci.

III.

Devátý senát Nejvyššího správního soudu dospěl při předběžném posouzení věci k závěru, že rozsah přezkumu rozhodnutí správce daně první instance odvolacím orgánem je dle § 50 odst. 3 a 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „d. ř.“), dán vždy odvolacími námitkami daňového subjektu s tím, že pouze v případě, kdy při přezkoumávání vyjdou najevo skutečnosti daňovým subjektem sice neuplatněné, avšak mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí správce daně, je stěžovatel (finanční ředitelství) k těmto skutečnostem povinen přihlédnout.

Rozhodující senát při však předběžné poradě zjistil, že výše popsany právní názor, o který hodlal své rozhodnutí opřít, je v rozporu s právním názorem vysloveným sedmým senátem Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 21. 6. 2007, č. j. 7 Afs 213/2006 - 70, a rovněž v rozsudku téhož senátu ze dne 24. 8. 2007, č. j. 7 Afs 211/2006 - 60, oba na www.nssoud.cz. Podle tohoto právního názoru je třeba chápat povinnost stanovenou v § 50 odst. 7 větě druhé d. ř. jako další a nezbytnou součást odůvodnění rozhodnutí, společně s obecným osvětlením konkrétního skutkového a právního rámce, z něhož vycházel stěžovatel (finanční ředitelství) ve svém rozhodnutí (výroku). S tímto názorem se devátý senát neztotožnil, ovšem nemohl se od něho odchýlit. Proto podle § 17 odst. 1 s. ř. s. věc předložil rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

Nejvyšší správní soud poznamenává, že v jeho judikatuře byl vysloven i další právní názor týkající se uvedené otázky: V rozsudku ze dne 20. 5. 2004, č. j. 7 Afs 10/2003 - 72, publikovaném na www.nssoud.cz, se uvádí, že z § 50 odst. 7 d. ř. vyplývá pouze povinnost odvolacího orgánu vypořádat se se všemi odvolacími důvody, avšak nikoli povinnost uvádět výčet všech provedených důkazů, všechny souvislosti a provést řádné hodnocení spolu s právním rámcem věci. Rozhodující podle tohoto právního názoru je, jaké důvody uvede odvolatel v odvolání,

a tímto rámcem je odvolací orgán vázán; nelze proto vyloučit, že se odvolací orgán může zabývat v odůvodnění svého rozhodnutí jen některou dílčí otázkou, např. procesního charakteru, aniž by uváděl další souvislosti, pokud by to nebylo nezbytně nutné.

Shora popsané právní názory se neshodují v závěru, jaký je nezbytný rozsah odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu v daňovém řízení, aby splňovalo zákonné požadavky na ně kladené. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu o sporné právní otázce uvážil takto:

Podle čl. 1 odst. 1 Ústavy je Česká republika *právní stát založený na úctě k právům a svobodám člověka a občana*. Součástí pojmu právního státu v jeho soudobém chápání je vyloučení libovůle při výkonu veřejné moci. K tomu slouží při rozhodování o právech a povinnostech, děje-li se tak vydáváním formalizovaných individuálních aktů aplikace práva zákonem stanoveným procesním postupem, tedy i u rozhodnutí vydávaných v daňovém řízení, zpravidla odůvodnění takových aktů. Smyslem a účelem odůvodnění je především ozřejmit, proč správní orgán rozhodl, jak rozhodl, neboť jen tak lze ověřit, že důvody rozhodnutí jsou v souladu s právem a nejsou založeny na libovůli (srov. v tomto ohledu judikaturu Ústavního soudu, např. jeho nálezy ze dne 6. 3. 1997, sp. zn. III. ÚS 271/96, publikovaný pod č. 24/1997 Sb. ÚS, viz též www.usoud.cz). Obsah odůvodnění proto musí být takový, aby uvedený účel, tedy zajištění přezkoumatelnosti rozhodnutí, byl naplněn. Tak tomu je, jsou-li z odůvodnění patrné důvody rozhodnutí v kontextu všeho podstatného, co předcházelo jeho vydání a mělo vliv na jeho obsah. Pausálně definovat požadovaný „minimální“ rozsah odůvodnění, aby bylo v konkrétním případě ještě přezkoumatelné, dost dobře nelze, neboť toto je vždy kontextuální a individuální kategorií – zrcadlí se v něm zejména průběh předchozího řízení, především procesní aktivita stran a prováděné dokazování, povaha skutkových a právních otázek, které byly v řízení řešeny, a v rozhodnutí, jímž bylo jiné rozhodnutí přezkoumáváno, i povaha a rozsah přezkoumané činnosti orgánu, který ve věci rozhodoval, jak vyplývá z konkrétní procesní úpravy.

Tak tomu je i u odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání daňového subjektu. Současné daňové řízení se vyznačuje tím, že prvoinstanční rozhodnutí v něm vydávaná nemusí být zpravidla odůvodňována (podle § 32 odst. 3 d. ř. *rozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon*). Daňovému subjektu se tedy teprve v podobě rozhodnutí o odvolání dostane (či mělo by se dostat) relativně uceleného skutkového a právního zhodnocení jeho věci. V předchozích fázích daňového řízení se mu takového zhodnocení dostává jen v omezené míře, typicky ve zprávě o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 d. ř.). Znamená to, že zvláště pokud je rozhodnutí o odvolání prvním rozhodnutím v daňovém řízení, které obsahuje odůvodnění, je třeba, aby rekapitulovalo dosavadní průběh a výsledky daňového řízení v míře potřebné pro zasazení rozhodnutí o věci daňového subjektu do patřičného skutkového a právního kontextu. Není však žádného důvodu, aby mechanicky rekapitulovalo vše, co se v daňovém řízení doposud stalo či co s ním přímo či nepřímo souviselo, neboť to by bylo nadbytečné, a tedy nevhodné; skutkový a právní kontext věci je třeba popsat tak, aby vytvářel podklad pro porozumění důvodům rozhodnutí a pro to, aby tyto důvody přesvědčivě obhájily jeho výrok. Jakkoli tedy v daňovém řádu není požadovaný obsah odůvodnění výslovně definován a v § 50 odst. 7 větě druhé d. ř. je toliko stanoveno, že *v odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými*, nebude se obsah odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu v daňovém řízení ve svých podstatných rysech lišit od obsahu odůvodnění, jak jej pro rozhodnutí vydaná ve správním řízení předepisuje § 68 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, který stanoví, že *v odůvodnění se uvedou důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí*.

Odůvodnění odvolacího rozhodnutí vychází v tom, jakými skutkovými a právními otázkami se zabývá, ze zákonem stanoveného rozsahu přezkumu prvoinstančního rozhodnutí odvolacím orgánem. Podle § 50 odst. 3 věty první, druhé a třetí d. ř. platí, že *odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele.*

Uvedeným ustanovením je vymezen rozsah přezkumné pravomoci odvolacího orgánu v daňovém řízení: Odvolací orgán prvoinstanční rozhodnutí správce daně přezkoumá v první řadě v rozsahu, v jakém bylo odvoláním napadeno; přitom je povinen přihlídnout k doplnění či pozměnění odvolání daňovým subjektem, které je přípustné až do doby, než je o odvolání rozhodnuto (§ 48 odst. 7 d. ř.). Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Dále je třeba, aby z něho bylo zřejmé, proč odvolací orgán nepovažoval za důvodnou skutkovou a právní argumentaci daňového subjektu a proč odvolací důvody považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. Nestačí, pokud odvolací orgán při vypořádávání se s touto argumentací pouze konstatuje, že je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech resp. důvodech právních či případně skutkových) její nesprávnost spočívá (srov. v tomto ohledu mj. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS a na www.nssoud.cz)

Vedle přezkumu prvoinstančního rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání je odvolací orgán povinen zabývat se prvoinstančním rozhodnutím správce daně nad rámec odvolacích důvodů i z hledisek specifikovaných v § 50 odst. 3 větě druhé d. ř. Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, publikovaném pod č. 868/2006 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, vyslovil, že výjimky z obecného pravidla stanoveného ve větě první § 50 odst. 3 d. ř. (tj. že odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání) rozsah použitelnosti tohoto pravidla zásadním způsobem redukuje ve prospěch přezkumu řady aspektů zákonnosti napadeného prvoinstančního rozhodnutí z úřední povinnosti. Lze tedy říci, že rozhodnutí odvolacího orgánu nebude možno shledat nezákonným pouze za předpokladu, že odvolací orgán v daňovém řízení přezkoumá (a správně posoudí) rozhodnutí orgánu prvoinstančního jednak v rozsahu požadovaném v odvolání (§ 50 odst. 3 věta první d. ř.), jednak (nad rámec tohoto rozsahu) i z důvodů uvedených v § 50 odst. 3 větě druhé d. ř., které nutno vykládat extenzívně. Pouze důvody nespádající do takto široce vymezeného rozsahu přezkumu jsou důvody, kterými není odvolací orgán povinen (a ani oprávněn – toto vyplývá ze zásady legální licence ve spojení s § 50 odst. 3 větou první a druhou d. ř., jež vymezují rozsah přezkumu) se v rámci rozhodování o odvolání zabývat a které tedy nemohou být samy o sobě důvodem pro to, aby správní soud takto napadené rozhodnutí odvolacího orgánu shledal nezákonným.

K výše uvedenému nutno dodat, že přezkumem prvoinstančního rozhodnutí v určitém rozsahu nad rámec odvolacích důvodů se uskutečňuje jedna ze základních zásad daňového řízení, plynoucí z ustanovení § 2 d. ř. a nacházející svůj odraz i v řadě dalších ustanovení daňového řádu, a sice povinnost postupovat tak, aby byla daňová povinnost stanovena správně. Jasným projevem této zásady v odvolacím řízení je, že odvolací orgán *není (...) vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele* (§ 50 odst. 3 věta třetí d. ř.). Uvedená zásada přirozeně neplatí absolutně, což se projevuje i v úpravě odvolacího řízení – v rámci něho není přezkum prvoinstančního rozhodnutí neomezený, nýbrž se vztahuje toliko na skutečnosti, které „vyšly při přezkoumávání najevo“ a zároveň „mají podstatný vliv na výrok rozhodnutí“. Úprava rozsahu přezkumu prvoinstančního rozhodnutí odvolacím orgánem

se tak v daňovém řízení ve své podstatě neliší od řízení správního podle nynějšího zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, podle jehož § 89 odst. 2 věty druhé odvolací správní orgán *správnost napadeného rozhodnutí přezkoumává jen v rozsahu námitek uvedených v odvolání, jinak jen tehdy, vyžaduje-li to veřejný zájem.*

Výraz „lze“, užitý v § 50 odst. 3 větě druhé d. ř., není přípustné vykládat jako stanovení pouhého oprávnění odvolacího orgánu přihlédnout k tam vymezeným skutečnostem i bez jejich uplatnění v odvolání, nýbrž jako stanovení takové povinnosti. Odvolací správní orgán zde tedy nemá prostor pro uvážení, zda k odvolatelem neuplatněným skutečnostem přihlédne, anebo nikoli, nýbrž – vyjdou-li takové skutečnosti najevo a mají-li podstatný vliv na výrok rozhodnutí – přihlédnout k nim musí; prostor pro správní uvážení by mu totiž musel být alespoň v abstraktní rovině (například naznačením základních kritérií pro posouzení) výslovně dán, případně by musel vyplývat ze smyslu a účelu zákonné úpravy.

„Vyjitím najevo“ nutno pak v ustanovení § 50 odst. 3 větě druhé d. ř. rozumět jakýkoli způsob přibytí informace o skutečnosti, jež může být pro výsledek řízení rozhodná, do dispoziční sféry odvolacího orgánu. Je-li uvedená informace obsažena ve správním spisu, nutno ji nepochybně považovat za vyšlou najevo.

Rozsah přezkumné činnosti odvolacího orgánu, ke které je tento podle § 50 odst. 3 věty druhé d. ř. povinen *ex officio*, ve významné míře předurčuje i požadavky na přezkoumatelnost odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu. Z něho musí být v první řadě patrné, ať již v podobě výslovné zmínky či implicitně, že odvolací orgán se zabýval zákonností napadeného rozhodnutí i z hledisek § 50 odst. 3 věty druhé d. ř. Pokud odvolací orgán neshledal, že při přezkoumávání vyšly najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, z povahy věci vyplývá, že není důvodu (a není ostatně ani možné) se takovými skutečnostmi v odůvodnění zabývat. Pokud však najevo vyjdou, je nezbytné, aby součástí odůvodnění bylo specifikování těchto skutečností tak, aby bylo patrné, v jakých ohledech jsou podkladem pro rozhodnutí, a jejich skutkové i právní zhodnocení; i zde musí z odůvodnění vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

„Skutečnostmi“ ve smyslu § 50 odst. 3 věty druhé d. ř. nutno chápat jakékoli informace, které mohou mít vliv na skutkové či právní závěry odvolacího orgánu. Zákon zde zjevně míní vše, co může mít pro rozhodování odvolacího orgánu význam. Nemusí tedy jít toliko o informaci, z níž vyplývá, že skutkový stav je jiný, než jak jej zjistil správce daně první instance, nýbrž i o informaci, která toliko vede ke změně právního náhledu na věc (odvolací orgán například ze spisu zjistí, že správce daně první instance aplikoval na věc stěžovatele znění příslušného daňového zákona, které na ni nedopadalo).

Lze tedy shrnout, že rozsah odvolacím orgánem provedeného přezkumu musí nalézt odraz v odůvodnění jeho rozhodnutí. Z odůvodnění musí být patrný dosavadní průběh a výsledek daňového řízení v míře potřebné pro zasazení rozhodnutí o věci do patřičného skutkového a právního kontextu. Musí z něho být zřejmý vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Rovněž z něho musí být zřejmé, proč odvolací orgán nepovažoval za důvodnou skutkovou a právní argumentaci daňového subjektu a proč odvolací důvody považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. Z odůvodnění musí být též patrné, že se odvolací orgán zabýval zákonností prvoinstančního rozhodnutí i z toho hlediska, zda při přezkoumávání vyšly najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí (§ 50 odst. 3

věta druhá d. ř.); pokud shledal, že ano, musí být z rozhodnutí zřejmé, které skutečnosti to byly a jak se projeví ve výroku rozhodnutí.

IV.

Devátý senát Nejvyššího správního soudu předložil rozšířenému senátu k rozhodnutí spornou právní otázku (a sice jaký je nezbytný rozsah odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu v daňovém řízení) v souvislosti s posuzováním správnosti závěrů krajského soudu o tom, že rozhodnutí odvolacího orgánu v daňovém řízení bylo nepřezkoumatelné. I ve výkladu pojmu nepřezkoumatelnosti rozhodnutí a jejich procesních důsledků neexistuje v rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu jednota.

V jeho rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publikovaném na www.nssoud.cz, byl vysloven právní názor, že pokud je rozhodnutí (v daném případě krajského soudu) shledáno nepřezkoumatelným, následkem čehož je zrušeno, již z podstaty nepřezkoumatelnosti plyne, že usuzovat na důvodnost dalších námitek vůči zrušenému rozhodnutí není možno. Takto usuzovat lze pouze ve vztahu k rozhodnutí, které je přezkumu schopné a není zatíženo vadou činící je nepřezkoumatelným.

Oproti tomu např. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2004, č. j. 4 As 32/2004 - 81, ze dne 6. 3. 2006, č. j. 6 As 18/2005 - 55, ze dne 24. 10. 2005, č. j. 4 Ads 61/2005 - 30, ze dne 10. 11. 2006, č. j. 4 Azs 48/2006 - 70, či ze dne 31. 8. 2005, č. j. 6 Ads 30/2003-87, všechny publikovány na www.nssoud.cz, se operuje pojmem „částečné“ nepřezkoumatelnosti rozhodnutí, přičemž se připouští, že důvodem zrušení rozhodnutí (krajského soudu) může být zčásti nepřezkoumatelnost, zčásti nezákonnost (zjištěná věcným posouzením těch skutkových či právních otázek, které bylo s ohledem na obsah přezkoumávaného rozhodnutí možno posoudit). V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2007, č. j. 5 Afs 58/2006 - 41, publikovaném na www.nssoud.cz, kasační instance odmítla jako formalistický takový postup, v němž by kasační soud zrušil jako nezákonný rozsudek krajského soudu, kterým bylo nedůvodně zrušeno rozhodnutí správního orgánu pro nepřezkoumatelnost, aniž by posoudil podstatu sporu mezi žalobcem a správním orgánem, vyslovil-li se k němu (vedle toho, že rozhodnutí správního orgánu shledal nepřezkoumatelným) i krajský soud. V rozsudku ze dne 28. 6. 2005, č. j. 8 As 3/2005 - 86, publikovaném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud shledal u rozsudku krajského soudu „dílčí“ nepřezkoumatelnost, a to v podobě nevyporádání se s určitou žalobní námitkou. V rozsudku ze dne 26. 1. 2006, č. j. 8 As 12/2005 - 51, publikovaném na www.nssoud.cz, se Nejvyšší správní soud zabýval některými otázkami týkajícími se podstaty sporu mezi žalobcem a správním orgánem, třebaže zároveň konstatoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro absenci odůvodnění prvního z výroků rozhodnutí a pro logický rozpor mezi prvním a druhým výrokem.

Judikatura Nejvyššího správního soudu se tedy poněkud rozchází v názoru, zda nepřezkoumatelnost rozhodnutí, týká-li se jen části rozhodnutí, *a priori* vylučuje, aby se orgán, jenž takto vadné rozhodnutí přezkoumává, zabýval i podstatou věci či alespoň některými otázkami týkajícími se podstaty věci.

Nejvyšší správní soud podotýká, že jakkoli nepřezkoumatelnost žalobou napadeného správního rozhodnutí je nutnou a dostatečnou podmínkou jeho zrušení krajským soudem, nezbavuje to krajský soud vedle konstatování této nezákonnosti též povinnosti vypořádat se s (dalšími) žalobními námitkami či případně zabývat se jinými důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti, či jeho nicotností,

a to v té míře, v jaké to obsah napadeného správního rozhodnutí umožňuje. V soudním řízení o žalobě proti rozhodnutí odvolacího orgánu se totiž může stát, že toto rozhodnutí bude ve vztahu k určitým skutkovým či právním otázkám nepřezkoumatelné, ať již pro nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů, avšak ve vztahu k jiným, na prvních z nich relativně nezávislým, požadavkům přezkoumatelnosti vyhoví. Může tomu být nejen tehdy, vztahuje-li se nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí toliko k některému z vícero jeho výroků, ale například i tehdy, je-li odůvodnění jednoho výroku nepřezkoumatelné toliko ve vztahu k určitým skutkovým či právním otázkám, výsledek jejichž posouzení sám o sobě neovlivňuje posouzení dalších skutkových či právních otázek, které byly rovněž pro rozhodnutí správního orgánu o věci podstatné.

Systém ochrany subjektivních práv ve věcech daní je založen na kombinaci dvojinstančního daňového řízení založeného na apelačním principu a dvojinstančního správního soudnictví založeného na kasačním principu. Již to samo o sobě znamená, že se jedná o relativně složitý systém, v němž po sobě postupně rozhoduje (a někdy i opakovaně) vícero správních orgánů či soudů. Uvedený systém má na jedné straně zajistit skutečné „víceinstanční“ rozhodování, v němž každý z článků systému má svoji vlastní relativně autonomní roli při aplikaci práva a je pouze v určité zákonem přesně stanovené míře vázán právním názorem jiných orgánů. Na druhé straně má uvedený systém být schopen zajistit konečné a dále již nezměnitelné rozhodnutí o věci v přiměřeném čase, bez neúnosně komplikovaného vícenásobného „putování“ věci mezi jednotlivými správními orgány či soudy.

K optimálnímu vyvážení obou těchto v určité míře protikladných cílů je proto třeba, aby nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů byla vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Každý z orgánů, které se otázkou přezkoumatelnosti zabývají, proto má povinnost postupovat tak, aby, je-li to byt' i jen ve vztahu k části důvodů přezkoumávaného rozhodnutí možné, se v co největší možné míře zabýval podstatou těchto důvodů. Argumentace, že správní soud ve vztahu ke správnímu orgánu či soud ve vztahu k instanci nižší zde nahrazuje činnost prvního z uvedených, je lichá potud, pokud přezkumný orgán svoji roli plní ve vztahu ke skutkovým a právním otázkám, kterými se již v potřebné míře zabýval orgán, jehož rozhodnutí se přezkoumává. Jinak řečeno, krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (podobně též Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti) není oprávněn vyhnout se hodnocení těch skutkových a právních otázek, které, jelikož se jimi orgán či soud, jehož rozhodnutí se přezkoumává, v potřebné míře zabýval, samy o sobě předmětem přezkumu být mohou, poukazem na to, že ve vztahu k jiným skutkovým či právním otázkám, od předchozích oddělitelným, je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

Nejvyšší správní soud podotýká, že zabývat se těmito oddělitelnými otázkami je nutno jen tehdy, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci (či lze-li vzhledem k okolnostem rozumně předpokládat, že takový význam mít bude). Pokud se však s ohledem na dosavadní výsledky řízení, povahu věci či z jiných důvodů stávají v důsledku zrušovacího rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost některé skutkové a právní otázky (a k nim směřující žalobní či stížní námítky) bezpředmětnými, není nutno se jimi zabývat; postačí toliko zdůvodnit, proč je má soud v daném řízení nadále za bezpředmětné.

V.

Rozšířený senát v dané věci posoudil předloženou spornou právní otázku a další sporné otázky s ní související. V souladu s ustanovením § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího

správního soudu rozhodl usnesením jen o těchto otázkách a věc vrací devátému senátu, který o ní rozhodne v souladu s vysloveným právním názorem.

Poučení: Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. února 2008

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu