

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Ladislava Hejtmánka a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **M. K.,** proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem v Ústí nad Labem, Velká hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, ze dne 30. 3. 2005, č. j. 59 Ca 14/2003 - 22,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyni **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, shora uvedeným rozsudkem zrušil výrokem I. rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 7. 11. 2002, č. j. 7234/110/2002, i rozhodnutí Finančního úřadu v Turnově (dále jen „finanční úřad“) ze dne 9. 1. 2002, č. j. 683/02/260970/4025, pro vady řízení a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, a zároveň rozhodl o nákladech řízení mezi účastníky navzájem (výrok III.), přičemž týmž rozsudkem zamítl žalobu na zrušení výzvy Finančního úřadu v Turnově ze dne 15. 1. 2001, č. j. 868/01/260970/4025 (tento výrok II. rozsudku nebyl napaden kasační stížností). Ve správním řízení správce daně dodatečně stanovil žalobkyni základ daně a daň z příjmů fyzických osob za rok 1997.

Proti prvému a třetímu výroku rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost, kterou na výzvu soudu ve stanovené lhůtě konkrétně zdůvodnil. Důvodem pro podání kasační stížnosti je podle názoru stěžovatele nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a jiná vada řízení před soudem

podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť podle názoru stěžovatele soud nad rámec žalobních bodů zkoumal, zda byly splněny podmínky pro stanovení daně, ačkoliv žalobkyně v žalobě namítala toliko, že daň měla být stanovena dokazováním.

V konkrétních stížních bodech stěžovatel uvedl, že nesouhlasí s výkladem ust. § 44 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jak je provedl krajský soud. V dané věci žalobkyně porušila ust. § 40 daňového řádu, když nepodala daňové přiznání a nepřiznala ke zdanění příjem vzniklý z prodeje nemovitostí, ač jí tato povinnost vznikla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobkyně daňové přiznání nepodala ani na výzvu správce daně, a proto byla splněna podmínka uvedená v ust. § 44 odst. 1 daňového řádu, a správce daně tak byl oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek. Zmiňované ustanovení stanoví pouze tuto jedinou podmínku. Pokud by byl správce daně povinen postupovat i v tomto případě podle ust. § 31 daňového řádu, nemusel by daňový řád ve svém ust. § 44 odst. 1 obsahovat druhou větu. Toto ustanovení je tak ustanovením zvláštním, které v případě nepodání daňového přiznání vylučuje použití ust. § 31 odst. 1 až 5 daňového řádu. Pokud daňový subjekt daňové přiznání nepodá, je již vyloučeno, aby mohla být daň stanovena dokazováním, neboť dokazování již pojmově v sobě zahrnuje nějakou aktivitu daňového subjektu. Podle názoru krajského soudu by správce daně byl povinen prokazovat vše, přestože ze strany daňového subjektu by nebyly předloženy ani navrženy žádné důkazní prostředky a tento subjekt by ani neuvedl žádnou skutečnost, která se týká daňové povinnosti. Dokazování nemůže probíhat tam, kde se daňový subjekt odmítne takového procesu zúčastnit, neboť je při něm nutné daňový subjekt seznámit a výsledek dokazování s ním projednat. Stěžovatel v kasační stížnosti poukázal na právní závěry, které vyslovil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. 1 Afs 62/2004.

Stěžovatel dále napadl i závěr krajského soudu o tom, že musí odůvodnit zjištěné výhody pro daňový subjekt podle ust. § 46 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně v odvolání neuplatnila žádnou námitku, která by se týkala nedodržení ust. § 46 odst. 3 daňového řádu, a proto stěžovatel v souladu s ust. § 50 odst. 5 daňového řádu nebyl povinen se splněním této podmínky výslovně zabývat. Stěžovatel v rozhodnutí o odvolání uvedl, že zjištění k případu žalobkyně jsou uvedena v úředním záznamu ze dne 4. 1. 2002, v němž je mj. popsán i způsob stanovení daně podle pomůcek. Proto mohl v závěru odůvodnění stěžovatel konstatovat, že ověřil, zda bylo dodrženo shora uvedené zákonné ustanovení. Krajskému soudu vytkl, že vycházel z nálezu Ústavního soudu, aniž by v konkrétní věci přihlédl ke zvláštním okolnostem stanovení daně podle ust. § 44 odst. 1 daňového řádu.

Stěžovatel dále v kasační stížnosti uplatnil i důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (jinou vadu řízení před soudem), neboť krajský soud nepřezkoumával napadené rozhodnutí pouze v mezích žalobních bodů, ale nad jejich rámec zkoumal, zda byla daň stanovena podle ust. § 44 odst. 1 nebo § 31 odst. 5 daňového řádu, ačkoliv žalobkyně v žalobě namítala toliko to, že finanční úřad nemohl postupovat podle ust. § 44 odst. 1 daňového řádu na základě jedné výzvy tak, že nejprve vyměřil daň nula a následně ji dodatečně stanovil. Námitku, že daň měla být stanovena dokazováním, žalobkyně v žalobě neuplatnila. Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhl napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení podle ust. § 110 odst. 1 soudního řádu správního.

Žalobkyně se k podané kasační stížnosti nevyjádřila.

Krajský soud při přezkoumání podané žaloby dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, neboť finanční úřad pochybil, když dodatečný platební výměr vydal na základě ust. § 46 odst. 7 s použitím ust. § 31 odst. 5 daňového řádu, neboť pro takový postup nebyly splněny zákonem stanovené podmínky, a že žalovaný pochybil, když odvolání proti tomuto platebnímu výměru zamítl, ačkoliv nebyly splněny podmínky pro stanovení daně tímto způsobem (ust. § 50 odst. 5 daňového řádu). Daňový řád preferuje při stanovení daně dokazování podle svého ust. § 31 odst. 1 až 4, přičemž při stanovení daně na základě pomůcek podle ust. § 31 odst. 5 daňového řádu je nutné současné splnění dvou podmínek - daňový subjekt nesplní některou svou zákonem stanovenou povinnost a zároveň nelze stanovit vůbec daň dokazováním. První podmínka v daném případě splněna byla. Ohledně druhé podmínky (nemožnost stanovit daň dokazováním) krajský soud uzavřel, že žalovaný ve správním rozhodnutí se k této otázce vůbec nevyjádřil, když navíc nesprávně uvedl, že správce daně postupoval podle ust. § 44 odst. 1 daňového řádu, ačkoliv z dodatečného platebního výměru je zřejmé, že základ daně byl stanoven podle ust. § 46 odst. 7 s použitím ust. § 31 odst. 5 daňového řádu. Zavedení fikce daňového přiznání, v němž by se daňová povinnost rovnala nule, do ust. § 44 odst. 1 daňového řádu umožňuje při absenci součinnosti daňových subjektů postupovat v dalších fázích správy daně z pozice doměřování daně, a nikoliv zajišťování základní fáze daně, tj. řádné vyměření. V dané věci však správce daně deklaroval stanovení daně daňovými pomůckami, tedy postupem podle ust. § 31 odst. 5 daňového řádu, ač daň ve skutečnosti stanovil dokazováním podle ust. § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu, neboť ve zdaňovacím období roku 1997 zvýšil příjmy žalobkyně o částku 3 750 000 Kč za prodej nemovitosti a výdaje o 3 100 000 Kč za pořízení nemovitosti. Správce daně tak měl stanovit daň dokazováním, a nikoliv za použití pomůcek. Krajský soud dále v rozsudku zmínil povinnost zdůvodnit i okolnosti, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, přičemž poukázal na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 179/01. Z těchto důvodů krajský soud zrušil jak napadené, tak prvostupňové správní rozhodnutí podle ust. § 78 odst. 1 a § 76 odst. 1 písm. a), c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud, jsa vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti (ust. § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná.

Je nutné uvést, že Nejvyšší správní soud po přezkoumání řízení, které vydání napadeného rozsudku předcházelo, nedospěl k závěru, že by krajský soud nepostupoval v souladu s příslušnými procesními předpisy (stížní důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Z žaloby je zřejmé, že žalobkyně napadala postup správce daně a tvrdila, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek podle ust. § 31 odst. 5 daňového řádu (srov. bod A2 žaloby, v podstatě celý bod B žaloby). Žalobkyně v žalobě mj. namítala, že v dané věci nebyly dány podmínky pro stanovení daně podle pomůcek podle ust. § 31 odst. 5 daňového řádu a že správce daně s ní nevedl žádné důkazní řízení. Krajský soud tedy nijak nepochybil, když konkrétně rozebral vztah mezi příslušnými ustanoveními, které řeší vztah mezi stanovením daně podle dokazování a podle pomůcek, a na jejich základě tak žalobu věcně přezkoumal. Tvrzení stěžovatele, že žalobkyně namítala v žalobě toliko výtku, že správce daně nemohl postupovat podle ust. § 44 odst. 1 daňového řádu, tak není úplné a nekoresponduje s celým obsahem žaloby. Navíc, Nejvyšší správní soud je toho názoru, že k řádnému právnímu rozboru celé této (v zákoně ostatně velmi nešťastně

formulované) problematiky je hlubší rozbor zapotřebí. Daňový řád totiž poměrně nelogicky používá pojmu „stanovit daň podle pomůcek“ ve dvou svých částech, když pro takové stanovení daně užívá stejného pojmu („pomůcky“), vymezuje však jiné předpoklady pro jejich použití (ust. § 44 odst. 1 naproti ust. § 31 odst. 5 daňového řádu). Za tohoto stavu je tak konkrétní právní rozbor problému plně zapotřebí.

K samotnému stížnímu bodu podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud uvádí následující. Právní názor, který stěžovatel v podané kasační stížnosti uplatnil a který se obecně týká režimu stanovení daně podle pomůcek podle ust. § 44 odst. 1 daňového řádu, je správný. V řešení této otázky Nejvyšší správní soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 4. 2005, č. j. 1 Afs 62/2004 - 68, zveřejněný pod č. 610/2005 Sb. NSS.

Zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek jsou v případě, který řeší ust. § 44 odst. 1 daňového řádu, jiné, než podmínky stanovení daně podle pomůcek podle ust. § 31 odst. 5 daňového řádu. Ust. § 31 odst. 5 daňového řádu upravuje postup při dokazování v daňovém řízení a vychází z toho, že pokud daňový subjekt nesplní některou svou zákonnou povinnost, aby prokázal veškeré skutečnosti, k nimž je povinen, a daň nelze stanovit dokazováním, je možné stanovit daň podle pomůcek. Konstrukce takto stanovené daně vychází zcela zřejmě z předpokladu, že daňový subjekt podal daňové přiznání, v němž tvrdí určité skutečnosti, přičemž je zcela na jeho vůli, které takové skutečnosti v tomto daňovém přiznání bude tvrdit (srov. i konstrukci důkazního břemene podle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu). Tohoto postupu je tak možné využít pouze v takovém daňovém řízení, kdy daňový subjekt podá daňové přiznání, a správce daně následně ověřuje dokazováním pouze ty skutečnosti, které daňový subjekt v tomto daňovém přiznání tvrdí. Vzhledem ke konstrukci povinnosti důkazního břemene v daňovém řízení tak pouze tehdy, pokud daňový subjekt svou povinnost prokázat určité skutečnosti nesplní, správce daně nejprve zjistí, zda nelze stanovit daň dokazováním, a pokud dospěje k závěru, že tomu tak není, je oprávněn stanovit daň podle pomůcek (ust. § 31 odst. 5 daňového řádu). Podmínkou pro takový postup je však aktivita daňového subjektu, spočívající alespoň v podání daňového přiznání, neboť nelze provádět dokazování za situace, kdy daňový subjekt je plně pasivní, a ani nepodá daňové přiznání. V takovém případě totiž daňový subjekt svým úkonem vůbec nevymezí předmět daňového řízení, které je správce daně povinen respektovat, a není tak vůbec jasné, co se má v takovém neexistujícím daňovém řízení, vymezeném podaným daňovým přiznáním, přezkoumávat.

Na situaci, kdy je subjekt pasivní a vůbec daňové přiznání přes výzvu správce daně nepodá, pak pamatuje ust. § 44 odst. 1 daňového řádu, které uplatňuje svoji svébytnou právní konstrukci a podmínky pro stanovení daně podle pomůcek vymezuje jinak. V takovém případě není možné již z podstaty věci, aby správce daně zkoumal, zda je možné stanovit daň dokazováním, neboť dokazování jako určitý postup v daňovém řízení zde je pojmově vyloučeno. Dokazování totiž vyžaduje určitou aktivitu daňového subjektu, když tento subjekt je minimálně oprávněn být přítomen při provádění určitých důkazů (např. výslechu svědka) a rovněž je oprávněn se k takovým důkazům (na rozdíl od pomůcek) vyjádřit. Pokud sám daňový subjekt nevymezí svým úkonem (daňovým přiznáním) předmět příslušného daňového řízení, pak není možné nic dokazovat.

Ze shora uvedeného tedy vyplývá, že právní názor stěžovatele ohledně vztahu mezi ust. § 31 odst. 5 a § 44 odst. 1 daňového řádu, týkající se rozdílného režimu i podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, je správný. Je tedy nutné naprosto

důsledně odlišit, zda stanovení daně podle pomůcek došlo postupem podle ust. § 31 odst. 5, nebo ust. § 44 odst. 1 daňového řádu.

Po provedeném řízení však Nejvyšší správní soud konstatuje, že odůvodnění napadeného rozhodnutí (tedy důvod pro zrušení správního rozhodnutí) spočívá ještě v dalším důvodu, a tím je nedodržení ust. § 50 odst. 5 daňového řádu, neboť v dané věci nebyly dodrženy zákonné podmínky pro postup podle ust. § 31 odst. 5 daňového řádu. V této části nepovažuje Nejvyšší správní soud kasační stížnost za důvodnou a naopak se ztotožňuje s právním názorem krajského soudu.

Dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Turnově ze dne 9. 1. 2002 trpí zásadní vadou (konkrétně rozebranou níže), a proto je namístě zrušit jak odvolací správní rozhodnutí, které odvolání žalobkyně proti tomuto platebnímu výměru zamítlo, tak pro nezákonnost zrušit i tento platební výměr. Proto krajský soud tak svým postupem, pokud obě tato správní rozhodnutí zrušil, nijak nepochybil.

Dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Turnově ze dne 9. 1. 2002 byl vydán na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 1997. Platební výměr byl vydán na základě ust. § 46 odst. 7 s použitím ust. § 31 odst. 5 daňového řádu, jak je v tomto platebním výměru výslovně uvedeno. Je tedy patrné, že platební výměr sám konstruoval důvod pro své vydání nikoliv na základě ust. § 44 odst. 1 daňového řádu, nýbrž podle ust. § 31 odst. 5 daňového řádu. Jak bylo shora uvedeno, a jak sám i uvádí stěžovatel, podmínky pro stanovení daně podle pomůcek se však v obou případech liší. Pokud tedy platební výměr sám nesprávně vymezil příslušné ustanovení, podle něhož byl vydán, nemůže takový platební výměr dále obstát.

Podle ust. § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu základní náležitostí rozhodnutí je mj. výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částku a číslo účtu příslušné banky nebo spořitelního a úvěrního družstva, na nějž má být částka zaplacena.

Právě uvedení příslušného zákonného ustanovení, podle něhož bylo rozhodnuto, je naprosto zásadní pro právní jistotu daňového subjektu, aby ten měl dostatečnou možnost se proti takto vydanému platebnímu výměru bránit (a to zejména v daňovém řízení, v němž je pravidlem, že platební výměr není odůvodňován). Vzhledem k tomu, že odvolací orgán je v daňovém řízení vázán rozsahem podaného odvolání (srov. ust. 50 odst. 3 daňového řádu), v němž přezkoumává prvostupňové správní rozhodnutí, musí být z tohoto důvodu platební výměr zcela bezchybný, jinak daňový subjekt v podstatě neví, čemu a jak se bránit. Jak správně podotkl stěžovatel, v případě stanovení daně podle pomůcek v odvolacím řízení přezkoumává finanční ředitelství toliko zákonné podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně (ust. § 50 odst. 5 daňového řádu). Takto zúžená pravomoc finančního ředitelství se podle názoru Nejvyššího správního soudu vztahuje jak na případ, kdy je daň stanovena podle pomůcek podle ust. § 44 odst. 1 daňového řádu, tak i na daň stanovenou podle pomůcek podle ust. § 31 odst. 5 daňového řádu, neboť zákon sám tato řízení v odvolacím řízení nijak nerozlišuje. Nicméně, právě s ohledem na rozdílné zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek v obou shora zmíněných řízeních, je naprosto zásadní, aby platební výměr obsahoval řádné uvedení zákonného ustanovení, kterého bylo při stanovení daně tímto způsobem použito. Pokud platební výměr uvede ustanovení jiné (zde stanovení daně podle pomůcek podle ust. § 31 odst. 5 daňového řádu), ačkoliv je ze spisu patrné, že ke stanovení daně došlo sice podle pomůcek,

ale podle ust. § 44 odst. 1 daňového řádu, odvolacímu orgánu nezbude jiný závěr, než že zákonné podmínky pro stanovení daně nebyly dodrženy a platební výměr zrušit. Pokud totiž zákon rozlišuje dvě svébytné situace, za nichž může být daň stanovena podle pomůcek, musí být z platebního výměru patrné, o kterou takovou situaci jde.

Lze tedy shrnout, že stěžovatel pochybil, když zamítl odvolání proti platebnímu výměru, který žalobkyni stanovil daň podle pomůcek na základě ust. § 31 odst. 5 daňového řádu, ačkoliv stěžovatel podmínky pro tento způsob stanovení daně spatřoval v ust. § 44 odst. 1 daňového řádu. Podle názoru Nejvyššího správního soudu uvedení ust. § 46 odst. 7 daňového řádu v tomto platebním výměru tento nedostatek zhojit nemůže, neboť toto ustanovení upravuje toliko obecné doměření daně, které může nastat jak po řízení podle ust. § 31 odst. 5 daňového řádu, tak i po řízení podle ust. § 44 odst. 1 daňového řádu.

Na základě shora uvedeného tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Turnově ze dne 9. 1. 2002 trpí natolik závažnou vadou, že nemůže obstát, a pokud stěžovatel odvolání proti tomuto platebnímu výměru zamítl, nemůže obstát ani jeho rozhodnutí, proto krajský soud nepochybil, když k žalobní námitce (která spočívala v nesprávnému způsobu stanovení daně podle pomůcek) obě správní rozhodnutí zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

V daném případě byl kasační stížností napaden rozsudek, jímž bylo zrušeno rozhodnutí správního orgánu, ač jeden z důvodů, pro které tak učinil krajský soud, neobstojí (srov. zveřejněné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 781/2006 Sb. NSS). Důvodem ke zrušení rozsudku by pak byla skutečnost, kdy by žádný z důvodů, pro které soud rozhodnutí správního orgánu zrušil, nebyl důvodem zákonným, popř. jiná skutečnost, pro kterou by rozsudek neobstál. Právní mocí takového rozsudku krajského soudu se totiž odstraňuje rozhodnutí žalovaného a správní řízení se vrací do stádia před vydáním rozhodnutí žalovaného (popř. do stádia před rozhodnutím správního orgánu prvního stupně, pokud soud ruší i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně). Zruší-li kasační soud „zrušující rozhodnutí“ krajského soudu, vrací se přezkumné soudní řízení do stádia před vydáním rozhodnutí krajského soudu a „obnovuje“ se tak právní moc správního rozhodnutí. Nemohlo by proto zároveň vedle sebe obstát zrušení rozhodnutí žalovaného pro jeden z důvodů, pro které bylo krajským soudem zrušeno, a současně též případné zrušení rozhodnutí krajského soudu pro nedůvodnost zrušení správního rozhodnutí z důvodu dalšího. Proto stejně jako pro zrušení rozhodnutí správního orgánu postačuje, aby byl žalobce úspěšným v některém z žalobních bodů odůvodňujícím závěr o nezákonnosti nebo o podstatné vadě správního řízení, pro zákonnost „zrušujícího rozhodnutí“ krajského soudu postačuje, byl-li dán některý ze zákonných důvodů pro takové rozhodnutí.

Nezbytnost zrušení rozsudku krajského soudu za takové situace opírající se o ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. (*dospěje-li Nejvyšší správní soud k tomu, že kasační stížnost je důvodná, rozsudkem zruší rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátí k dalšímu řízení)*, je jen zdánlivá. Důvodnost kasační stížnosti musí spočívat jen na důvodech zákonem předpokládaných (§ 103 odst. 1 s. ř. s.) a také jím nevyloučených. Nepřipouští-li zákon vůbec kasační stížnost směřující proti důvodům rozhodnutí soudu (§ 104 odst. 2 s. ř. s.), těžko může být oporou pro zrušení rozhodnutí soudu jen skutečnost, že při zákonném výroku neobstojí pouze část odůvodnění. K jinému závěru nelze dojít ani v případech kasačních stížností nelimitovaných jejich obsahem (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Při opačném řešení, tj. zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení, by další postup krajského soudu

spočíval jen v tom, že by vydal nový rozsudek se shodným výrokem a pouze částečně jiným odůvodněním. Důvodnost kasační stížnosti by pak fakticky spočívala v tom, že by část odůvodnění rozsudku krajského soudu byla nahrazena závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Závaznost právního názoru, či rozsudku samého, je dalším problémem, který při řešení dané situace nelze opomenout. Vázanost právním názorem soudní řád správní spojuje se zrušením či vyslovením nicotnosti rozhodnutí, ať správního (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), či soudního (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Právní úprava je logická, neboť jen tam, kde orgán, jehož rozhodnutí bylo zrušeno, pokračuje v řízení, se vázanost právním názorem může plně uplatnit. Na to navazují i další ustanovení vyvozující důsledky z nerespektování právního názoru [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.]. V daném případě krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil ze dvou důvodů (nedodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek na základě ust. § 31 odst. 5 daňového řádu, a vzájemný vztah mezi ust. § 31 odst. 5 a ust. § 44 odst. 1 daňového řádu) a v obou případech jej zavázal svým právním názorem, přičemž pouze v jednom případě se s ním Nejvyšší správní soud ztotožnil a ve druhém vyslovil právní názor odlišný. Jistě nelze hovořit o tom, že tento právní názor je závazný pro soud v tomto konkrétním případě, neboť nedošlo ke zrušení rozsudku krajského soudu a ten neprovádí další řízení. V této fázi řízení, po zrušení rozhodnutí stěžovatele krajským soudem, Nejvyšším správním soudem akceptovaném, je to stěžovatel, který je v pozici subjektu řešícího vázanost právním názorem krajského soudu označeným vyšším soudem za nesprávný. Stejně tak po vydání nového správního rozhodnutí v případě další žaloby bude muset krajský soud řešit střet právního názoru, jímž zavázal správní orgán a odlišného právního názoru vysloveného v tomto rozsudku Nejvyšším správní soudem. Omezení vázanosti právním názorem soudu na případy zrušení posuzovaného rozhodnutí ovšem nelze vykládat tak, že jiná rozhodnutí jsou nezávazná a právní názory v nich vyslovené nepodstatné, tudíž zbytečné. Soudní řád správní obecně stanoví závaznost výroku rozsudku pro účastníky, osoby na řízení zúčastněné a orgány veřejné moci v ust. § 54 odst. 6. Tato závaznost se vztahuje jen k výroku, neboť jen ten je vykonatelný a jen ten se přímo projeví v právech a povinnostech účastníků řízení, případně zasáhne osoby další. I když tedy nelze přímo hovořit o závaznosti právního názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného v rozsudku zamítajícím kasační stížnost, spočívá jeho váha v zákonné pozici vyplývající z ust. § 12 odst. 1 s. ř. s., podle něhož je Nejvyšší správní soud vrcholným soudním orgánem ve věcech správního soudnictví, zajišťujícím jednotu a zákonnost rozhodování. Z toho Nejvyšší správní soud dovozuje nezbytnost respektovat právní názor Nejvyššího správního soudu i tam, kde není zákonem přímo stanovená vázanost, pokud je daný právní názor v pokračujícím řízení rozhodný.

Nejvyšší správní soud ještě nad rámec shora uvedeného poznamenává, že podle jeho názoru musí v případě, kdy finanční ředitelství rozhoduje o dani stanovené podle pomůcek, v odůvodnění svého rozhodnutí uvést konkrétní skutečnosti, podle nichž zohlednilo i skutečnosti ve prospěch daňového subjektu podle ust. § 46 odst. 3 daňového řádu, jak již správně uvedl i krajský soud v napadeném rozsudku. Pokud pouze odkáže na úřední záznam z předchozího řízení, není takový odkaz přijatelný, neboť úřední záznam ještě žádnou spornou právní otázku neřešil a finanční ředitelství musí konkrétně uvést, v čem takové výhody pro daňový subjekt spočívají. Pokud tak neučiní, jedná se o rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 - 68, zveřejněném pod č. 327/2004 Sb. NSS).

Ze všech těchto důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (ust. § 110 odst. 1 s. ř. s.).

Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že výrok II. rozsudku krajského soudu nebyl kasační stížností napaden a zůstal tak nedotčen.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 120 a § 60 odst. 1 s. ř. s., kdy by k jejich náhradě měla právo ve věci úspěšná žalobkyně, z obsahu spisu se však nepodává, že by jí nějaké takové náklady řízení vznikly (žalobkyně nepodávala kasační stížnost, nevznikla jí tedy povinnost platit soudní poplatek, v řízení o kasační stížnosti nebyla zastoupena advokátem, nevznikly jí tedy náklady spojené s právním zastoupením, ke kasační stížnosti se nevyjádřila).

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

V Brně dne 11. července 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu