

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 žalobkyně obchodní společnosti **K. M., s. r. o.,** se sídlem Záhlinice 111, zastoupené JUDr. Vlastiborem Vejvodou, advokátem se sídlem v Praze 4, Na Hřebenech II/1062, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2001, č. j. 110-2575/2001-0106, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 4. 2005, č. j. 31 Ca 119/2004 - 22,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 4. 2005, č. j. 31 Ca 119/2004 - 22, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále i „žalovaný“) domáhal zrušení pravomocného rozsudku, kterým krajský soud zrušil jeho shora citované rozhodnutí a současně rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži ze dne 11. 12. 2000, č. j. 106020/00/320911/2580. Tím byl platební výměr, jímž finanční úřad předepsal žalobkyni podle § 69 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 1999 ve výši 87 866 Kč.

Z odůvodnění napadeného rozsudku plyne, že krajský soud si byl vědom, že ve věci rozhoduje již podruhé, neboť jeho první rozsudek, kterým prohlásil obě citovaná rozhodnutí za nicotná, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2004, č. j. 1 Afs 81/2004-81. Při vědomí vázanosti právními názory Nejvyššího správního soudu obsaženými v jeho zmíněném rozsudku posoudil věc tak, že prvostupňové rozhodnutí shledal

nezákonným pro jeho nepřezkoumatelnost. S odkazem na ustanovení § 69 odst. 1 daňového řádu totiž dospěl k závěru, že z důvodu právní jistoty a srozumitelnosti rozhodnutí pro jeho adresáta je nutné trvat na tom, aby platební výměr obsahoval ve svém výroku výši daňového základu, což se v přezkoumávané věci nestalo. Jenom takový výrok je podle něj možno považovat za konkrétní, jednoznačný a srozumitelný. Pokud bylo rozhodnutím žalovaného potvrzeno nepřezkoumatelné rozhodnutí, je nutno závěr o nepřezkoumatelnosti vztáhnout i na něj. Dalším důvodem zakládajícím nezákonnost rozhodnutí žalovaného je způsob, jakým žalovaný v jeho výroku uvedl odkaz na svou přezkumnou pravomoc. Odkázal totiž pouze na „ust. § 50 zákona č. 337/1992 Sb.“. Přitom z ustanovení § 50 daňového řádu je zřejmé, že odvolací orgán může o podaném odvolání rozhodovat ve dvou procesních režimech, dle odst. 5 (obecný režim) nebo odst. 6 (pokud bylo prvostupňové rozhodnutí vydáno dle pomůcek). I toto pochybení dle krajského soudu způsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného pro nesrozumitelnost. Obě rozhodnutí proto zrušil, když dle jeho mínění nejsou jeho závěry o nezákonnosti rozhodnutí z důvodu jejich nepřezkoumatelnosti v rozporu se závěry Nejvyššího správního soudu vyslovenými v jeho shora citovaném rozsudku.

V kasační stížnosti se žalovaný ohradil proti zmiňovaným závěrům soudu, které podle něj spočívají v nesprávném posouzení právní otázky soudem, jak rozumí ustanovení § 103 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Zdůraznil, že z hlediska přehlednosti a srozumitelnosti obsahuje platební výměr, kterým správce daně předepisuje plátci daně k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků dle § 69 odst. 1 daňového řádu, vedle dalších náležitostí stanovených § 32 odst. 2 daňového řádu pouze celkovou částku daně, nikoliv jednotlivé základy daně všech zaměstnanců, ze kterých byla daň, respektive záloha na daň, vypočítána. Tyto údaje jsou obsaženy ve zprávě o výsledku kontroly. Požadavek na uvádění základu daně do platebních výměrů by v praxi znamenal uvádění desítek, v některých případech až tisíců základů daně a záloh na daň u jednotlivých zaměstnanců ve členění po jednotlivých měsících zdaňovacího období. Takové množství údajů by vedlo nutně k nesrozumitelnosti a nepřehlednosti platebních výměrů. Požadavek na uvedení základu daně v platebním výměru je zákonem vázán pouze k případu, pokud správce daně stanovuje základ daně a současně vyměřuje nebo dodatečně vyměřuje daň dle § 46 daňového řádu. V daném případě však jde o předpis daně k přímému placení dle § 69 daňového řádu. Podle stěžovatele tento závěr vyplývá i ze zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu. Přesto se jím krajský soud neřídil. Poukázal také na skutečnostech, že v mnoha obdobných případech stejnému senátu krajského soudu zcela shodná formulace platebních výměrů nevadila a nepřezkoumatelnými je neshledal. Ostatně formulace platebních výměrů vychází z aplikace úlohy ADIS používané všemi správci daně v České republice.

Stejně tak žalovaný neshledal důvodnou druhou výtku soudu adresovanou jeho rozhodnutí. Uvedení odstavce konkrétního zákonného ustanovení v platebním výměru daňový řád nevyžaduje. Ustanovení jeho § 32 odst. 2 hovoří pouze o povinnosti citace právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Nejedná se tedy o vadu, která by způsobila nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Dle žalovaného ani při posouzení této otázky krajský soud nerespektoval názor již vyslovený Nejvyšším správním soudem.

Stěžovatel tak navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Současně podal návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Ve svém vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně nejprve vyjádřila názor, že kasační stížnost je nepřípustná, protože směřuje proti rozhodnutí, kterým soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu. Přitom krajský soud se právními názory Nejvyššího správního soudu dle jejího mínění řídil. Pokud by důvody pro odmítnutí kasační stížnosti nebyly shledány, navrhla její zamítnutí, neboť není důvodná. Plně se tak ztotožnila se závěry krajského soudu, protože ze stejných důvodů shledala i ona obě rozhodnutí správce daně za nepřezkoumatelná.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Zabýval se i existencí vad podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k těmto zjištěním a právním závěrům.

Dle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšší správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.

Tak tomu ovšem v přezkoumávané věci nebylo. Názor krajského soudu, že se Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. 1 Afs 81/2004-81 vyjádřil toliko k otázce nicotnosti a neplatnosti předmětných rozhodnutí, nikoliv však k otázce jejich nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost, je totiž chybný a nemá v odůvodnění tohoto rozsudku oporu.

Nejvyšší správní soud předesílá, že tímto rozsudkem zrušil rozsudek krajského soudu ze dne 27. 2. 2004, č. j. 29 Ca 445/2001-51, jímž krajský soud vyslovil nicotnost obou dotčených rozhodnutí. Logicky se tak v odůvodnění svého rozsudku zaměřil především na otázky spojené s tímto právním institutem a také na otázky související s právním institutem neplatnosti rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 7 daňového řádu, neboť v daňovém řízení jsou oba tyto právní instituty často nesprávně zaměňovány (srovnej rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 6 A 76/2001-96). Současně s objasněním této problematiky se však sice nepřímo, ale zcela jasně vyjádřil rovněž k otázce srozumitelnosti rozhodnutí a postupu krajského soudu v dalším řízení po vrácení věci.

V odůvodnění svého rozsudku výslovně uvedl, že zkoumaný platební výměr ve svém výroku odkázal na zprávu z daňové kontroly, na základě jejíhož zjištění se předepisuje daňová částka plátci daně k přímému placení, a slouží tak i jako „odůvodnění“ takového rozhodnutí, uvedl i právní předpisy, podle nichž je rozhodováno a uvedl částku daně, lhůtu, ve které má být daň uhrazena a účet, na který má být uhrazena, čímž jsou splněny požadavky § 32 odst. 2 daňového řádu. Dále podotkl, že pokud výrok napadeného rozhodnutí obsahoval uvedení právních předpisů, tedy zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, obsahoval i uvedení § 50 daňového řádu, neobsahoval však uvedení jeho konkrétního odstavce, nejedná se o vadu, která by způsobila neplatnost rozhodnutí. Vyjádřil rovněž názor, že z napadených rozhodnutí je zřejmé, jaká daňová povinnost, za jaké zdaňovací období a v jaké výši byla žalobci správcem daně předepsána k přímému placení. Žalobce nijak nebyl zkrácen na svém právu obrany proti takovému rozhodnutí a toto právo rovněž využil. Závěrem vytkl krajskému soudu, že rozhodl v rozporu se zákonem, označil-li rozhodnutí za nicotná a nezabýval se jimi meritorně.

Z předestřeného 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. Tím ovšem zatížil řízení před soudem vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 109 odst. 3 s. ř. s. K takové vadě řízení je Nejvyšší správní soud povinen rovněž přihlédnout z úřední povinnosti, a proto mu nezbylo, než rozsudek krajského soudu dle § 110 odst. 1 zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. V něm krajský soud přistoupí k meritornímu projednání věci. Nejvyšší správní soud výslovně zdůrazňuje, že jeho názorem je v dalším řízení krajský soud vázán (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nerespektování závazného právního názoru, vysloveného ve zrušovacím rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, představuje závažné – a přitom zcela zbytečné – pochybení krajského soudu; popírá systémovou povahu soustavy soudů jednajících a rozhodujících ve správním soudnictví, jakož i úlohu jednotlivých článků této soustavy a vzájemné vztahy mezi nimi. Pochybení krajského soudu v tomto směru zatěžuje všechny aktéry, kterým v projednávané věci náleží nějaká procesní role. Nejvyšší správní soud je nucen projednat v téže věci opětovně kasační stížnost a napadené rozhodnutí zrušit právě a jenom proto, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem. Krajský soud se bude po tomto kasačním nálezu znovu zabývat stejnou věcí, vázán právním názorem, který vyslovil Nejvyšší správní soud již v předešlém zrušovacím rozhodnutí; z tohoto pohledu je tedy celé jedno řízení u krajského soudu naprosto nadbytečné. Nejtíživěji však pochybení krajského soudu dopadne na samotné sporné strany; konečné vyřešení jejich sporu se tím prodlužuje, čímž výrazně trpí jejich právní jistota a z této nejistoty jim mohou vznikat i případné majetkové újmy, a dále se tím zvyšují náklady soudního řízení. Právní názor Nejvyššího správního soudu není pro krajský soud pouhým nezávazným vodítkem, nebo myšlenkou nadnesenou k tomu, aby s ní krajský soud polemizoval, ale je pro něj závazný a autoritativní, a krajský soud je povinen (při jinak nezměněných okolnostech) se jím řídit; neučiní-li tak, dopouští se jednoho z nejzávažnějších pochybení, kterého se mohl dopustit.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že nedůvodným shledal návrh na odmítnutí žaloby z důvodů uváděných žalobkyní ve vyjádření ke kasační stížnosti. Situace, kdy je kasační stížnost nepřípustná, vymezuje § 104 s. ř. s. Z tohoto, ani z žádného jiného, ustanovení soudního řádu správního však nevyplývá, že by kasační stížnost nebyla přípustná proti rozhodnutí krajského soudu z toho důvodu, že jej vydal v dalším řízení po vrácení věci Nejvyšším správním soudem. Ostatně nutno podotknout, že tento nesprávný názor žalobkyně nebyl z její strany ani nijak blíže zdůvodněn.

Nejvyšší správní soud rovněž nepřehlédl, že žalovaný také navrhl, aby kasační stížnosti byl přiznán odkladný účinek ve smyslu § 107 s. ř. s. O této žádosti Nejvyšší správní soud samostatně nerozhodoval, neboť rozhodl přímo ve věci samé.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 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 19. července 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu