



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky JUDr. a Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **R. D.**, zast. Milanem Grepem, daňovým poradcem se sídlem v Mratíně, Mírovce, Třeboradická 49, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 14. 12. 2005, č. j. 31 Ca 74/2005 - 28,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 14. 12. 2005, č. j. 31 Ca 74/2005 - 28 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í:

I.

Včas podanou kasační stížností brojil žalovaný (dále „stěžovatel“) proti shora uvedenému rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým bylo zrušeno správní rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2003, č. j. FŘ 110/6574/02-0107, jakož i jemu předcházejícího rozhodnutí Finančního úřadu v Telči ze dne 4. 6. 2002, č. j. 11896/02/317970/9312 (dodatečný platební výměr č. 1020000039). Nezákonost rozhodnutí spočívající v nepřezkoumatelnosti shledal krajský soud ve skutečnosti, že toto rozhodnutí není opřeno o konkrétní ustanovení hmotně právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto o daňových povinnostech žalobce.

Rozhodnutím žalovaného bylo podle § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuto odvolání žalobce proti výše uvedenému rozhodnutí Finančního úřadu v Telči na základ daně, daň

a ztrátu z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1999, kterým správce daně vyměřil žalobci daň ve výši 36 775 Kč a daňovou ztrátu ve výši 0.00 Kč.

II.

Stěžovatel včas podanou kasační stížností namítá nezákonnost rozhodnutí krajského soudu spočívající v důvodech stanovených v §103 odstavec 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s.), tedy na nesprávném posouzení právní otázky soudem, a dále nepřezkoumatelnost rozhodnutí z důvodu nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodu rozhodnutí, popřípadě jinou vadu řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Podle názoru stěžovatele krajský soud v kasační stížnosti napadeném rozsudku nepostupoval v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku č. j. 2 Afs 37/2005 - 82, byť v odůvodnění předmětného rozsudku uvedl, že jeho závěry zcela korespondují s právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v citovaném rozsudku. V této skutečnosti stěžovatel spatřuje důvod kasační stížnosti podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. - jinou vadu řízení přede soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Krajský soud účelově vytrhl část odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu a o z kontextu vytržený text opřel svůj závěr, že postupoval tak, jak mu ukládá ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. Navíc závěr, že je nutno požadovat z důvodu srozumitelnosti a přezkoumatelnosti rozhodnutí, aby ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno konkrétní ustanovení právního předpisu, podle něhož bylo o povinnostech daňového subjektu rozhodnuto, předmětný rozsudek Nejvyššího správního soudu neobsahuje. Podle stěžovatele krajský soud nevyjádřil, v čem spatřuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí odvolacího orgánu (soudem uvedené důvody se týkají prvostupňového správního rozhodnutí), v čemž lze rovněž spatřovat důvod kasační stížnosti podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. - nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Stěžovatel dále namítá nesrozumitelnost rozsudku krajského soudu, neboť soud konstatoval, že požadavek na uvedení ustanovení hmotně právního předpisu je zvýrazňován skutečností, že hmotně právní předpisy procházejí pravidelnými změnami a jinak je tomu i v případě předpisu procesního, i když předmětný dodatečný platební výměr obsahoval uvedení konkrétního v procesně právní daňové úpravy. Stěžovatel také považuje za nesrozumitelné tvrzení soudu, že výrok rozhodnutí správce daně musí být po obsahové stránce jasný, srozumitelný, přesný a určitý, aby mohl být závazný a vykonatelný. Podle stěžovatele je rozhodnutí vykonatelné, jestliže obsahuje přesnou individualizaci oprávněného a povinného, vymezení práv a povinností k plnění, rozsah a obsah plnění a přesně stanovenou lhůtu k plnění, což předmětné rozhodnutí splňuje.

Důvod pro podání kasační stížnosti podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. spatřuje stěžovatel v následujících skutečnostech. Podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je důvodem pro zrušení rozhodnutí pro vady řízení nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Telči ze dne 4. 6. 2002, č. j. 11896/02/317970/9312 podle stěžovatele obecné požadavky na srozumitelnost rozhodnutí splňuje, neboť je zřejmé, v jaké výši byla dodatečně vyměřena daň, o jakou daň se jednalo, za jaké zdaňovací období a komu byla tato daň vyměřena. Současně je v dodatečném platebním výměru uvedeno číslo jednacích zprávy o daňové kontrole. Ke stejnému závěru, totiž že je předmětným platebním výměrem obsahujícím ve výroku uvedení pouze hmotně právního předpisu, zcela konkrétně, jednoznačně a srozumitelně daňová povinnost stanovena, dospěl i Nejvyšší správní soud

ve svém rozsudku ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 29/2005 - 82, resp. v rozsudku ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 134/2004 - 95, na které krajský soud ve svém rozsudku odkazuje. Z hlediska legislativně technické úpravy jednotlivých daní nelze po správci daně požadovat, aby v případě hmotně právních předpisů upravujících jednotlivé daně ve výroku rozhodnutí uváděl konkrétní ustanovení právního předpisu, podle kterého rozhodoval. Musel by totiž podle stěžovatele uvádět téměř všechna ustanovení zákona upravujícího příslušnou daň, protože při vyměření daně jsou posuzovány všechny prvky daně právní konstrukce. Pokud krajský soud dovodil, že s ohledem na požadavek přesnosti, jasnosti, srozumitelnosti a určitosti rozhodnutí je nezbytné, aby výrok rozhodnutí prvostupňového správce daně obsahoval konkrétní ustanovení hmotně právního předpisu, podle něhož bylo o povinnostech daňového subjektu rozhodnuto, nelze tento požadavek splnit, neboť není rozhodováno pouze podle jednoho ustanovení hmotně právní úpravy. Uvedení konkrétních ustanovení hmotně právního předpisu ve výroku rozhodnutí by podle názoru stěžovatele bylo na újmu srozumitelnosti rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 37/2005 - 82). Stěžovatel pro podporu svého tvrzení dále odkazuje na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu.

Podle stěžovatele tak bylo na místě přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí soudem v rozsahu uplatněných žalobních námitek, nikoliv zrušení rozhodnutí prvostupňového správce daně pro nepřezkoumatelnost, a to zryze formálních důvodů, a dále zrušení rozhodnutí odvolacího orgánu bez jakéhokoliv zdůvodnění. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je třeba posuzovat vždy ve spojení se zněním konkrétního rozhodnutí, v návaznosti na průběh daňového řízení jemu předcházející, tedy z hlediska materiálního.

Na základě uvedených skutečností navrhuje stěžovatel, aby byl napadený rozsudek zrušen v rozsahu všech jeho výroků a vrácen krajskému soudu k dalšímu řízení.

III.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

IV.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost 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. K interpretaci uvedeného ustanovení se vyslovil Ústavní soud v nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05 (sv. 37, násl. č. 119, str. 519 Sb. n. u. ÚS). Uvedl, že *smyslem a účelem ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) soudního řádu správního je to, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. Vztáhnout však citované ustanovení též na případy, kdy Nejvyšší správní soud pouze vytyká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení, resp. nedostatečně zjištěný skutkový stav, by ve svých důsledcích mohlo vést k naprosté zbytečnosti Nejvyššího správního soudu, neboť by mohl tento soud v každé projednávané věci vždy prvním kasačním rozhodnutím vytknout jakoukoli (třebas i malichernou) procesní vadu a poté v druhém kasačním řízení kasační stížnost odmítnout, a tím odmítnout i věcný přezkum naříkaného rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva.*

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44 (www.nssoud.cz), že *ústavně konformní výklad právního předpisu provedený v rozhodnutích Ústavního soudu je pro obecné soudy závazný i ve skutkové a právně obdobných jiných věcech. K odchylce od něj by proto mohly přistoupit pouze výjimečně, a to např. tehdy, pokud by došlo ke změně právní úpravy anebo by se zásadně změnily společenské či ekonomické poměry, což by ovšem obecný soud musel ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnit.* Ze shora přiblíženého právního názoru Ústavního soudu je proto Nejvyšší správní soud zásadně povinen vycházet.

Směřuje-li tedy kasační stížnost proti rozhodnutí, jímž krajský soud rozhodl poté, kdy jeho rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem, je kasační stížnost přípustná jednak stran právní otázky, kterou se Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť toho vzhledem k důvodu zrušení rozhodnutí krajského soudu nebylo třeba či to dokonce ani nebylo možné (například proto, že rozhodnutí krajského soudu bylo nepřezkoumatelné, takže samotný „věcný“ přezkum právního názoru krajského soudu byl z povahy věci nemožný, či proto, že stížní námitka směřuje proti postupu krajského soudu v řízení po zrušení jeho předchozího rozhodnutí Nejvyšším správním soudem). Dále je pak kasační stížnost přípustná, opírá-li se o námitku, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu stran právní otázky, kterou Nejvyšší správní soud posuzoval (čítaje v to i relevantní skutkové okolnosti rozhodné pro posouzení právní otázky). Jen k jiným než shora uvedeným stížným důvodům Nejvyšší správní soud nepřihlíží.

V případě stěžovatele je jeho kasační stížnost přípustná, neboť se v ní namítá, že krajský soud nerespektoval právní názor Nejvyššího správního soudu v otázce, kterou se tento soud zabýval v rozhodnutí, jímž zrušil rozhodnutí krajského soudu. Jde o právní otázku posouzení zákonnosti platebního výměru, neobsahuje-li tento odkazy na konkrétní ustanovení hmotněprávního předpisu, podle nichž je vydán.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Krajský soud ve své argumentaci uvedl, že *uvedený platební výměr správce daně je svou povahou individuálním správním aktem, který má v daňovém řízení povahu meritorního rozhodnutí a je výsledkem rozhodovací činnosti správce daně. Vydáním platebního výměru správce daně realizuje své pravomoci, vyjadřuje projev vůle jako vykonavatele veřejné správy v konkrétní věci, směřuje proti daňovému subjektu jako adresátu veřejnoprávního aktu a sleduje zákonem stanovený účel, který je v případě daňového řízení vyjádřen v ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu. Tento zákon vymezuje obsahové a formální náležitosti autoritativního rozhodnutí v ustanovení § 32, které v odstavci 2 pod písmeny a) až g) stanoví základní náležitosti, jež musí rozhodnutí správce daně obsahovat. Rozhodnutí správce daně jako jakékoliv jiné správní rozhodnutí musí splňovat požadavky zákonem stanovené, přičemž výrok samotného rozhodnutí, jímž je zasahováno do práv a povinností účastníků daňového řízení, musí jednoznačně formulovat rozhodnutí správce daně ve věci samé. Výrok rozhodnutí správce daně ukládající povinnosti daňovému subjektu musí být po obsahové stránce jasný, srozumitelný, přesný a určitý, aby mohl být závazný a vykonatelný. Přestože daňový řád v ustanovení § 32 i výslovně nestanoví, aby bylo obligatorně ve výroku rozhodnutí přesně uváděno konkrétní ustanovení právního předpisu, které správce daně v řízení aplikoval, je nutno právě z důvodu srozumitelnosti a přezkoumatelnosti rozhodnutí*

správce daně požadovat, aby ve výroku jejich rozhodnutí bylo uvedeno konkrétní ustanovení právního předpisu, podle něhož bylo o povinnostech daňového subjektu rozhodnuto. Pojem „právní předpisy“, který daňový řád v ustanovení § 32 používá, nelze interpretovat tak, že postačí jen označení obecně závazného právního předpisu, na jehož základě je povinnost ukládána, ale smyslem tohoto kogentního ustanovení je, aby z rozhodnutí zcela jasně vyplývalo, ke kterému konkrétnímu ustanovení zákona se ukládána povinnost váže, což vždy vyžaduje nejen uvedení v řízení aplikované normy, ale též jejího konkrétního ustanovení. Požadavek na přesné uvedení konkrétního ustanovení právního předpisu proto vyžaduje nejen uvedení konkrétního paragrafu příslušného zákona, ale případně odstavce a písmene příslušné právní normy, podle níž správce daně hmotně právně meritorně rozhodl, a to ve spojení s odkazem na příslušné ustanovení právní normy, podle níž rozhodoval procesně. Oprávněný požadavek na uvedení ustanovení hmotně právního předpisu aplikovaného v daňovém řízení je zvyrazňován skutečností, že prvostupňové správní rozhodnutí nemusí obsahovat odůvodnění, proto již samotný výrok rozhodnutí musí být vyčerpávající, aby byl přesvědčivý a zejména přezkoumatelný, navíc v situaci, kdy hmotně právní předpisy ukládající daňovým subjektům daňové povinnosti procházejí pravidelnými změnami a dílčími novelami a nejinak je tomu i v případě předpisu procesního. S ohledem na shora uvedené skutečnosti a souvislosti lze učinit závěr o nepřezkoumatelnosti a tudíž nezákonnosti samotného prvostupňového správního rozhodnutí, které není opřeno o konkrétní ustanovení hmotně právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto o daňových povinnostech žalobce. Krajský soud v Brně je v dané věci vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, který vyslovil v projednávané věci závěr, dle kterého absence uvedení konkrétního ustanovení hmotně právního předpisu aplikovaného na daný případ není nedostatkem základní náležitosti daňového rozhodnutí s důsledky nicotnosti aktu, nicméně absence konkrétního hmotně právního ustanovení je považována za vadu rozhodnutí. Při respektování tohoto právního názoru má Krajský soud v Brně zato, že údaj o aplikaci konkrétního ustanovení hmotně právního předpisu měl být v projednávané věci součástí výroku prvostupňového správního rozhodnutí, byť se nejedná o jeho obligatorní náležitost, jak konstatoval Nejvyšší správní soud. Z důvodu právní jistoty a srozumitelnosti rozhodnutí pro jeho adresáta má soud za to, že v tomto případě lze oprávněně trvat na uvedení konkrétního ustanovení hmotně právního předpisu, který byl na danou věc aplikován, a to již ve výroku platebního výměru, neboť pouze takový výrok lze považovat za konkrétní, jednoznačný a srozumitelný. Jakkoli tedy Krajský soud v Brně s absencí údaje o konkrétním ustanovení hmotně právního předpisu ve výroku prvostupňového rozhodnutí správce daně nemůže v dané věci spojit v intencích právního názoru Nejvyššího správního soudu nicotnost prvostupňového rozhodnutí, nezbyvá mu než konstatovat, že prvostupňové správní rozhodnutí je sice aktem existujícím a platným, avšak nezákonným pro jeho nepřezkoumatelnost.

Rozhodl-li krajský soud na základě tohoto závěru, nezbyvá než konstatovat, že porušil svou povinnost respektovat právní názor Nejvyššího správního soudu. Tato povinnost je stanovena v § 110 odst. 3 s. ř. s., kde se praví, že *zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí*, a krajský soud byl na ni upozorněn rovněž v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2005, č. j. 2 Afs 37/2005 - 82.

Jak vyplývá ze správního spisu, výrok dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Telči ze dne 4. 6. 2002, č. j. 11896/02/317970/9312, č. 1020000039 v pasáži, v níž jsou uvedeny použité právní předpisy, zní: „(...) Podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních

z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), Vám shora uvedený správce daně dodatečně: (...)“

K tomu Nejvyšší správní soud uvedl, že „v platebním výměru vydaném stěžovatelem *sice není uvedeno konkrétní ustanovení hmotného práva, podle kterého byla předepsána předmětná finanční částka, nicméně zákon uvedení konkrétního ustanovení výslovně ani nepožaduje, neboť stanoví toliko povinnost uvést právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. Zákon tak činí z legitimních a z ústavního hlediska ještě akceptovatelných důvodů: Zákon upravující jednotlivé typy daní, mimo jiné i zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, jsou vesměs konstruovány tak, že v rozhodnutí v konkrétním případě se zpravidla aplikuje současně celá řada různých jejich ustanovení a ne vždy lze jednoznačně určit, které konkrétní ustanovení daného zákona je při aplikaci klíčové a nejdůležitější a tvoří tak jakýsi centrální bod, na němž je rozhodnutí postaveno. Aplikuje-li se zákon tohoto druhu, pak, pokud by bylo třeba takováto konkrétní ustanovení v platebních výměrech uvádět, by bylo nutno pro zachování srozumitelnosti rozhodnutí některá - někdy pro rozhodnutí i velmi podstatná - ustanovení při citaci vypustit; v opačném případě, při uvádění všech ustanovení, která byla při vydání rozhodnutí aplikována, by taková citace ztrácela svůj věcný význam, kterým je zajištění přezkoumatelnosti a srozumitelnosti rozhodnutí, neboť by byla citována podstatná část všech ustanovení daného zákona.*“

Dále Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*jestliže platební výměr Finančního úřadu v Telči obsahuje ve své výrokové části výslovný odkaz na ustanovení § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. a dále na zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vyhovuje v tomto ohledu nárokům kladeným na daňové rozhodnutí ustanovením § 32 odst. 2 písm. d) daň. ř., jak je převažujícím způsobem vykládáno Ústavním soudem.*“

Rozhodl-li krajský soud v neprospěch stěžovatele a svůj závěr odůvodnil tím, že prvostupňové správní rozhodnutí shledává nezákonným pro nepřezkoumatelnost, jednal ve zcela jasném rozporu s povinností, jež je mu stanovena § 110 odst. 3 s. ř. s, neboť Nejvyšší správní soud v rozhodnutí, kterým byl krajský soud vázán, výslovně konstatoval, že v posuzovaném případě prvostupňové správní rozhodnutí vyhovuje všem náležitostem, které daňový řád požaduje.

Za této situace Nejvyšší správní soud zcela přisvědčuje námitce stěžovatele, že krajský soud v kasační stížnosti napadeném rozsudku nepostupoval v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeném v rozsudku č. j. 2 Afs 37/2005 - 82, byť v odůvodnění předmětného rozsudku uvedl, že jeho závěry zcela korespondují s právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v uvedeném rozsudku.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná a napadený rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 14. 12. 2005, č. j. 31 Ca 74/2005 – 28, je nezákonný a proto jej zrušil.

VI.

Krajský soud v Brně je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Zároveň je i nadále vázán právním názorem obsaženým v předchozím rozsudku ze dne 2. 6. 2005,

č. j. 2 Afs 37/2005 - 82, což konkrétně znamená, že ve svém novém rozhodnutí již krajský soud akceptuje, že dodatečný platební výměr obsahoval všechny formální náležitosti, které zákon požaduje, a nebyl tedy nicotný ani nezákonný; a nebude nadále setrvávat na svém názoru, že tomu tak není, a to obcházením právního názoru zdejšího soudu, tedy cestou, jež je seznatelná z rozsudku nyní rušeného.

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

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

V Brně dne 23. března 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu