



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně: **Mgr. L. K.**, právně zast. JUDr. PhDr. Alenou Novotnou, advokátkou se sídlem v Moravských Budějovicích, Husova 946, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 3. 2005, č. j. 31 Ca 50/2004 – 30,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 3. 2005, č. j. 31 Ca 50/2004 – 30 **se z r u š u j e** a věc **se mu v r a c í** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný (dále též stěžovatel) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým tento soud vyslovil nicotnost rozhodnutí Finančního úřadu v Moravských Budějovicích ze dne 29. 5. 2000, č. j. 18690/00332970/1530, rozhodnutí Finančního úřadu v Moravských Budějovicích ze dne 14. 4. 2003, č. j. 17116/03/332970/7899, rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 26. 1. 2004, č. j. FŘ 110/3337/03-0107.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), když tvrdí, že napadené rozhodnutí spočívá v nesprávném posouzení právní otázky, a je proto nezákonné a zároveň namítá jeho nepřezkoumatelnost, spočívající v nesrozumitelnosti.

Stěžovatel uvádí, že shora citovaná rozhodnutí obsahovala výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a také částku a číslo účtu příslušné banky, na který měla být částka zaplacená zcela ve smyslu § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „ZSDP“).

Stěžovatel se domnívá, že za paakt ve smyslu § 32 odst. 7 ZSDP je možno považovat takové daňové rozhodnutí, které - kumulativně - postrádá některou ze zákonem taxativně stanovených zákonných náležitostí (formální aspekt) a zároveň se musí jednat o náležitost základní (materiální aspekt). Je tedy zřejmé, že absence zákonné formy správního aktu může vyvolávat jeho nicotnost pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby tento správní akt respektovali. Takto již judikoval Nejvyšší správní soud pod sp. zn. 2 Afs 12/2003-19.

Stěžovatel má zato, že v citovaném platebním výměru vydaném Finančním úřadem v Moravských Budějovicích, který byl rozsudkem Krajského soudu v Brně prohlášen za nicotný, sice není uvedeno konkrétní ustanovení hmotného práva, podle kterého byla předepsána předmětná finanční částka, ani konkrétní ustanovení procesního předpisu, který opravňuje správce daně stanovit daň podle pomůcek, ovšem skutečností je, že zákon uvedením konkrétního ustanovení výslovně ani nepožaduje, neboť stanoví pouze povinnost uvést právní předpisy, podle nichž je rozhodováno. Stěžovatel proto považuje rozhodnutí Krajského soudu v Brně za chybné, když z absence konkrétních ustanovení v platebním výměru tento soud dovodil jeho nicotnost, neboť tím po Finančním úřadu v Moravských Budějovicích vyžadoval splnění formální náležitosti, která výslovně ze zákona nevyplývá. Již ze samotného označení platebního výměru je patrné, že se týká základu daně, daně a ztráty z příjmů fyzických osob a ve výroku uvedeném na platebním výměru jsou výslovně uvedeny dva právní předpisy – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a ZSDP. Proto se stěžovatel domnívá, že citovaný platební výměr Finančního úřadu v Moravských Budějovicích v konfrontaci s § 32 odst. 2 písm. d) a odst. 7 ZSDP ob stojí i s ohledem na neuvedení částky a čísla účtu příslušné banky, na něž má být částka zaplacená, neboť se v daném případě o peněžité plnění nejednalo, byla pouze potvrzena výše přiznané daně.

Stěžovatel dále uvádí, že ve smyslu § 32 odst. 2 písm. b) ZSDP je jednou ze základních náležitostí rozhodnutí i datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí. Dle § 32 odst. 7 ZSDP pak platí, že neplatnost rozhodnutí je následkem výše uvedeného pochybení pouze tehdy, nejde-li o zřejmou chybu v psaní či počítání, jak se stalo ve výroku rozhodnutí stěžovatele ze dne 26. 1. 2004, č. j. FŘ 110/3337/03-0107, neboť z textu odůvodnění je patrné, že jde o rozhodnutí ze dne 14. 4. 2003. K této chybě došlo v důsledku uvedení data doručení předmětného rozhodnutí žalobkyni.

Stěžovatel dále podrobně chronologicky rozebírá vývoj daného případu a uzavírá návrhem na vyhovění kasační stížnosti, zrušení napadeného rozsudku Krajského soudu v Brně a přiznání kasační stížnosti odkladného účinku, jelikož toto je v zájmu a na ochranu veřejného zájmu zejména vzhledem k ohrožení výběru daně coby příjmu veřejných rozpočtů.

Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poněkud rozporuplně navrhuje zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné a nepřiznání odkladného účinku kasační stížnosti, současně však očekává, že soud v dalším řízení rozhodne o samotné otázce, zda žalobkyně v původním řízení dodržela pětileté období, po které předmětné nemovitosti vlastnila a po uzavření kupní smlouvy jí tedy neměla být daň z příjmu z utržené kupní ceny vyměřena.

Je v zájmu žalobkyně, aby o její záležitosti bylo co nejdříve rozhodnuto meritorně, neboť aktuální rozhodnutí Krajského soudu v Brně prozatím nepřineslo právní jistotu.

Nejvyšší správní soud nerozhodoval samostatně o návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti dle § 107 s. ř. s., neboť se jedná o věc, která byla vyřízena v souladu s ustanovením § 56 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. přednostně.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné /ust. § 103 odst. 1 písm. c) cit. zák./ nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné /ust. § 103 odst. 1 písm. d) cit. zák./, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédne. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Při svém rozhodování vycházel Nejvyšší správní soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

V souzené věci stěžovatel uplatnil především kasační důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Z obsahu předmětného správního spisu vyplývá, že Finanční úřad v Moravských Budějovicích shora citovaným rozhodnutím v rozsudku Krajského soudu v Brně ve výroku I. (platebním výměrem č. 247/2000) stanovil daňovému subjektu - žalobkyni podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a podle § 46 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků základ daně ve výši 167 875 Kč a vyměřil daň ve výši 13 455 Kč. Následují informace pro poplatníka a upozornění, že vyměřená daň může vést ke změně záloh podle § 38a zákona o daních z příjmů, a poučení o odvolání. Tedy neobsahuje č. účtu banky, na nějž má být částka zaplacená.

Toto rozhodnutí bylo Finančním úřadem v Moravských Budějovicích ze dne 1. 4. 2003, č. j. 14330/03/332970/7899, změněno ve smyslu § 55b ZSDP co do základu daně i co do vyměřené daně za použití pomůcek tak, že nově stanovený základ daně činil 687 176 Kč a nově vyměřená daň činila 157 740 Kč. Ovšem ani v tomto rozhodnutí nebyly uvedeny všechny náležitosti rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 2 písm. d) ZSDP (číslo účtu banky). Toto rozhodnutí bylo Finančním úřadem v Moravských Budějovicích dne 14. 4. 2003, č. j. 17134/03/332970/7899, ověřeno jako neplatné ve smyslu § 32 odst. 7 ZSDP.

Finanční úřad v Moravských Budějovicích vydal ještě téhož dne (14. 4. 2003), č. j. 17116/03/332970/7899, obsahově totožné rozhodnutí, tedy měnící původní platební výměr, tentokrát již s uvedením částky a čísla účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplacená (označeno v rozsudku Krajského soudu v Brně výrokem II).

Rozhodnutí stěžovatele – Finančního ředitelství v Brně ze dne 26. 1. 2004 (III výroku rozsudku Krajského soudu v Brně), č. j. FŘ 110/3337/03-0107, zamítlo podané odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Moravských Budějovicích č. j. 17116/03/332970/7899 ze dne 16. 4. 2003. Ve výroku rozhodnutí uvedeno užití § 9 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, § 50 odst. 3, 5 ZSDP, zákona

č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a zákona č. 563/1991. Rozhodnutí obsahuje poučení o odvolání. Skutečným datem rozhodnutí je 14. 4. 2003.

Právě toto rozhodnutí bylo žalováno.

Nejvyšší správní soud v souzené věci vycházel z ustanovení § 32 odst. 7 ZSDP, podle něhož „chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon předepisuje, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal.“

Při interpretaci tohoto zákonného ustanovení je nutno vycházet z právního názoru Ústavního soudu, obsaženého v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 8/98, č. 300/1998 Sb. (poznámka soudu: tímto nálesem Ústavní soud zamítl návrh na zrušení cit. ustanovení), v němž uvedl, že smyslem § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. je umožnit vydání osvědčení o neplatnosti takových rozhodnutí, která postrádají některou ze zákonem stanovených podstatných (základních) náležitostí, takže je nelze za rozhodnutí vůbec považovat. Na takové rozhodnutí se proto právem hledí, jako by bylo neplatné od samého počátku, a osvědčení o jeho neplatnosti tedy nemá konstitutivní, nýbrž toliko deklaratorní účinky. Osvědčením neplatnosti rozhodnutí se proto neodstraňují jeho nedostatky, nýbrž se pouze prohlašuje jeho neplatnost, a vytváří se tím podmínky pro vydání rozhodnutí nového. Přitom důvody, pro které je možno vyslovit neplatnost rozhodnutí, nelze stanovit svévolně, nýbrž pouze v případech taxativně vymezených v § 32 odst. 2 ZSDP. Rozhodnutí vydané v daňovém řízení, v němž absentuje některá ze zákonem výslovně stanovených esenciálních náležitostí, nelze vůbec považovat za rozhodnutí, nýbrž za paakt a ověřování neplatnosti takového rozhodnutí proto není odstraňováním jeho věcných nedostatků, neboť u paaktů se na ně hledí jako na neexistující od samého počátku a v této věci je nutno vydat rozhodnutí nové.

Nejvyšší správní soud dále vycházel z konstantní judikatury obecných soudů, podle níž nulitní právní akt (nicotný, non negotium) ve skutečnosti neexistuje, neboť tu není nic, co by bylo způsobilé s účinky právní moci dotknout právní sféru fyzické nebo právnické osoby (viz např. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 3. 1997, sp. zn. 7 A 155/94, in: *Soudní judikatura ve věcech správních*, č. 2/1998, str. 56 a násl.; rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 10. 3. 1995, sp. zn. 6 A 28/94, in: M. Mazanec, *Soudní judikatura ve věcech správních*, Linde, 1999, str. 351 a násl.). Toto stanovisko judikatury odpovídá rovněž stanovisku doktríny správního práva (viz např. D. Hendrych a kol., *Správní právo – obecná část*, 4. vyd., C. H. Beck, 2001, str. 94 a násl.; P. Průcha, *Správní právo – obecná část*, Brno, 2003, str. 188 a násl.; z cizojazyčných např. H. Mauer, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 10. vyd., C. H. Beck, 1995, str. 247 a násl.).

V souzené věci Nejvyšší správní soud zjistil, že Krajský soud v Brně přímo aplikoval ustanovení § 32 odst. 7 ZSDP, když měl za to, že rozhodnutí správních orgánů I. i II. stupně zcela postrádají uvedení hmotně právního předpisu, podle něhož byla předmětná částka předepsána k přímému placení, a tedy neobsahují základní náležitost rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 2 písm. d) citovaného zákona. Za nicotné pak krajský soud označil též zmíněné rozhodnutí stěžovatele, „neboť rozhodnout o změně neexistujícího aktu nebo o zamítnutí odvolání proti neexistujícímu rozhodnutí je z povahy věci vyloučeno“.

Nejvyšší správní soud na základě shora citovaného nálezu Ústavního soudu (a také s přihlédnutím k citované konstantní soudní judikatuře a doktrinálnímu stanovisku) opakuje,

že za paakt ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 ZSDP je možno považovat takové daňové rozhodnutí, které - kumulativně - postrádá některou ze zákonem taxativně stanovených zákonných náležitostí (formální aspekt) a zároveň se musí jednat o náležitost základní (materiální aspekt). Je tedy zřejmé, že absence zákonné formy správního aktu může vyvolávat jeho nicotnost pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby tento správní akt respektovali.

V daném případě ze správního spisu vyplývá, že předmětný platební výměr, vydaný Finančním úřadem v Moravských Budějovicích ve spojení s rozhodnutím Finančního úřadu ze dne 14. 4. 2003, č. j. 17116/03/332970/7899 (rozhodnutí o výsledku přezkoumání), jímž se mění tento platební výměr, obsahuje ve své výrokové části výslovný odkaz na zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 46 ZSDP (vyměření daně a její dodatečné vyměření), § 55b ZSDP (přezkoumávání daňových rozhodnutí), rovněž § 31 ZSDP (dokazování). Rozhodnutí žalovaného ve své výrokové části obsahuje výčet ustanovení, jichž bylo při rozhodování užito (§ 9 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, § 50 odst. 3, 5 ZSDP, zákon č. 586/1992 Sb., zákon č. 563/1991 Sb.).

V tomto směru Krajský soud v Brně v odůvodnění svého rozhodnutí argumentuje tím, že je třeba trvat na tom, aby v rozhodnutí byly uvedeny právní předpisy, podle kterých bylo rozhodováno, neboť v opačném případě by jeho adresát nevěděl, proč mu byla daňová povinnost stanovena. Nejvyšší správní soud se s touto argumentací ztotožňuje v tom smyslu, že každé rozhodnutí vrchnostenského orgánu, musí být jasné, srozumitelné a přezkoumatelné a účastníkům právních vztahů, které toto rozhodnutí upravuje, musí být zřejmé, z jakých důvodů bylo dané rozhodnutí vydáno. Jedině tak jsou totiž respektovány ústavně zaručené principy limitace státní moci zákonem a minimalizace zásahů státní moci do privátní sféry fyzických a právnických osob. Nejvyšší správní soud se proto domnívá, že naplnění zmíněných požadavků jasnosti, srozumitelnosti a přezkoumatelnosti finančních rozhodnutí zpravidla vyžaduje, aby ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno konkrétní ustanovení právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto, jak výslovně stanoví např. správní řád (§ 47 odst. 2), a to přestože tato povinnost z ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) ZSDP výslovně nevyplývá.

V souzené věci nicméně Nejvyšší správní soud - při hodnocení čistě formální stránky zmiňovaných rozhodnutí finančních orgánů - vychází ze skutečnosti, že v tomto výměru sice není uvedeno konkrétní ustanovení hmotného práva, podle kterého byla předepsána předmětná finanční částka, nicméně směru je nutno přisvědčit stěžovateli, že zákon uvedení konkrétního ustanovení výslovně ani nepožaduje, neboť stanoví toliko povinnost uvést právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. Krajský soud v Brně proto pochybil, když z absence konkrétního ustanovení hmotného práva v platebním výměru dovodil jeho nicotnost, neboť tím po finančním úřadu vyžadoval splnění formální náležitosti, která výslovně ze zákona nevyplývá. Již ze samotného označení platebního výměru je totiž patrné, že se týká daně z příjmů fyzických osob a je tedy zřejmé, o jaký právní předpis se opírá, přičemž v jeho výroku jsou výslovně označeny dva aplikované právní předpisy (zákony č. 337/1992 Sb. a č. 586/1992 Sb.). Proto Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že citovaná rozhodnutí finančních orgánů v konfrontaci s ustanovením § 32 odst. 2 písm. d) a odst. 7 ZSDP ob stojí.

Nad rámec shora uvedeného Nejvyšší správní soud - z materiálního hlediska - považuje za vhodné uvést, že z obsahu správního spisu vyplývá, že platební výměr byl vydán na základě daňového přiznání k dani z příjmů ze dne 30. 3. 2000 podaného žalobkyní, v němž přiznala příjem z prodeje nemovitosti ve výši 1 500 000 Kč. Na výzvu daňový subjekt

reagoval a následné jednání s daňovým subjektem probíhalo od 25. 4. 2000 až do 29. 5. 2000 a poté od 7. 8. 2002 až do 9. 10. 2002, vždy za součinnosti daňového subjektu, popř. jeho právního zástupce. Již z této skutečnosti je tedy zřejmé, že se nejednalo o rozhodnutí, které by bylo pro žalobce překvapivé či nesrozumitelné. O tom ostatně jednoznačně svědčí také obsah velmi podrobného odvolání žalobce ze dne 28. 4. 2003, které proti citovanému platebnímu výměru žalobkyně podala a v němž polemizuje se stanovením daně podle pomůcek.

Je proto zřejmé, že nazíráno z materiálního hlediska bylo žalobci zřejmé, které právní předpisy a která jejich konkrétní ustanovení finanční úřad aplikoval a k jakým skutkovým a právním závěrům dospěl.

Týká se stěžovatelem v kasační stížnosti zmíněných reakcí na tvrzení soudu o nesprávnosti data uvedeného ve výroku rozhodnutí žalovaného, když za datum rozhodnutí je uvedeno 16. 4. 2003 namísto 14. 4. 2003, je třeba toto pochybení žalovaného zcela zjevně označit jako chyby v psaní, jak je chápe § 32 odst. 7 ZSDP v tam uvedené vylučovací podmínce – *nejde-li o jen o zřejmou chybu v psaní či počítání*.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že citovaná rozhodnutí finančního orgánu a finančního ředitelství nelze považovat za nicotná ve shora uvedeném smyslu, a to z materiálního ani z čistě formálního hlediska. Krajský soud v Brně proto pochybil, když tato rozhodnutí označil za nicotná a nezabýval se jimi meritorně.

Ze všech shora uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že kasační stížnost je důvodná a napadený rozsudek Krajského soudu v Brně je nezákonný ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto ho zrušil, aniž se meritorně zabýval dalšími stížnostními důvody, týkajícími se tvrzené nepřezkoumatelnosti tohoto rozsudku, neboť by to bylo s ohledem na shora uvedené zjevně nadbytečné.

Krajský soud v Brně je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a bude povinen se podanou žalobou žalobce zabývat věcně.

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

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 30. srpna 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu

