

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové, v právní věci žalobce **Ing. L. S.,** zastoupeného JUDr. Evženem Rašovským, advokátem se sídlem Špitálka 23, Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2003, č. j. FŘ-110/2408/2003-0107, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 11. 2004, č. j. 30 Ca 218/2003-55,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 11. 2004, č. j. 30 Ca 218/2003-55, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalovaný včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým soud vyslovil nicotnost platebního výměru Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 18. 11. 1998, č. j. 179946/98/303916/6029, jakož i nicotnost rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2003, č. j. FŘ-110/2408/2003-0107.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl zejména, že platební výměr předcházející žalobou napadenému rozhodnutí neobsahoval základní náležitosti rozhodnutí tak, jak je požadováno § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „daňového řádu“), protože neobsahoval uvedení konkrétního ustanovení právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno. Jestliže daňový řád uvádí, že výrok rozhodnutí musí obsahovat i uvedení právních předpisů, pak je jeho nutnou součástí i uvedení konkrétního ustanovení právního předpisu, v opačném případě se jedná o rozhodnutí nicotné. Pojem „právní předpisy“, uvedený v § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu, nelze interpretovat

tak, že postačí jen označení obecně závazného právního předpisu, na základě něhož bylo rozhodováno, aniž by současně bylo uvedeno i jeho konkrétní ustanovení. Z důvodu takové absence je platební výměr, jakož i rozhodnutí žalovaného, absolutně neplatným rozhodnutím (§ 32 odst. 7 daňového řádu), důsledky jeho neplatnosti jsou shodné s nulitou právního aktu.

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

Uvádí, že shora citovaný platební výměr, vydaný správním orgánem I. stupně, obsahoval výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a také částku a číslo účtu příslušné banky, na který měla být částka zaplacena. Požadavku § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu odpovídá, je-li ve výroku rozhodnutí uveden právní předpis, dle něhož správce daně rozhodl. V tomto směru stěžovatel upozorňuje, že dosavadní praxe územních finančních orgánů i obecných soudů byla taková, že neuvedení konkrétního ustanovení zákona ve správních rozhodnutích bylo akceptováno.

Žalovaný dále namítá, že v žádném případě nemohou být citovaná rozhodnutí označena za nicotná, jelikož stávající zákonná úprava důvody nicotnosti individuálních správních aktů nevymezuje. Ustanovení § 32 odst. 7 daňového řádu sice zakotvuje institut neplatnosti rozhodnutí vydaného v daňovém řízení a způsob jejího ověření, nicméně tento institut zahrnuje pouze některé důvody nicotnosti.

Žalovaný se domnívá, že nicotný správní akt může být akt obsahující takové vady, které vzhledem ke své povaze a závažnosti představují překážku nastoupení jeho uvažovaných právních účinků (zřejmé překročení pravomoci, naprostá neurčitost, nesrozumitelnost a tedy i nerealizovatelnost, absolutní nemožnost plnění, uložení povinnosti způsobující spáchání trestného činu apod.). Z uvedených důvodů trvá na tom, že napadená rozhodnutí byla vydána v souladu s § 32 odst. 2 daňového řádu a splňovala nároky, které daňový řád na základní náležitosti rozhodnutí klade. Odkázal rovněž na v tomto ohledu již konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu i na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 157/97. Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje kasační stížnosti vyhovět a napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušit. Současně žalobce požádal o přiznání odkladného účinku této kasační stížnosti.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, v části pro danou věc relevantní, uvedl, že se ztotožňuje s výrokem rozsudku soudu, a naopak argumentace žalovaného uvedená v kasační stížnosti je jen argumentací účelovou. Žalobce trvá na správnosti odůvodnění napadeného rozsudku, neboť je úkolem finančních orgánů vydávat jen taková rozhodnutí, jejichž výrok je zcela srozumitelný, jasný, konkrétní a jednoznačný a proto navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout. Rovněž neshledává důvodný návrh žalovaného na přiznání odkladného účinku.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud v souzené věci vycházel předně z ustanovení § 32 odst. 2 daňového řádu, jež upravuje základní náležitosti rozhodnutí, vydaných v daňovém řízení. Základními náležitostmi rozhodnutí jsou označení oprávněného správce daně,

který rozhodnutí vydal, číslo jednací, případně i číslo platebního výměru, datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí, přesné označení příjemce rozhodnutí, výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částku a číslo účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplacena, lhůta plnění, poučení o místu, době a formě podání opravného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku a vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk úředního razítka se státním znakem;

Z ustanovení § 32 odst. 7 daňového řádu je zřejmé, že „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 ze dne 17. 11. 1998 publikovaného pod č. 300/1998 Sb. (*poznámka soudu*: tímto nálezem Ústavní soud zamítl návrh na zrušení cit. ustanovení), v němž Ústavní soud především uvedl, že smyslem § 32 odst. 7 daňového řádu 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 daňového řádu. 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 téže 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, 5*. vyd., C. H. Beck, 2003, str. 136 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.).

Nejvyšší správní soud na základě shora citovaného nálezu Ústavního soudu (a také s přihlédnutím k citované konstantní soudní judikatuře a doktrinálnímu stanovisku) uvádí, že za paakt ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 daňového řádu, 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, že budou tento správní akt respektovat.

V daném případě označil soud v předcházejícím řízení platební výměr, vydaný Finančním úřadem ve Zlíně, za nicotný, neboť neobsahoval ve své výrokové části uvedení konkrétních ustanovení právních předpisů, jichž bylo použito při rozhodování o věci.

Soud zjistil ze správního spisu, že předmětný dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 obsahoval ve výrokové části výslovný odkaz na zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů i odkaz na ustanovení § 46 odst. 7 daňového řádu, podle nichž byla žalobci předmětná daň vyměřena.

Soud setrvává na svém stanovisku, vyjádřeném ve svých dřívějších rozhodnutích v tom smyslu, že každé rozhodnutí vrchnostenského orgánu, kterým nepochybně je i rozhodnutí finančního 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. 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) daňového řádu výslovně nevyplývá.

V posuzované věci soud - při hodnocení čistě formální stránky zmiňovaného platebního výměru – vychází ze skutečnosti, že v tomto výměru sice není uvedeno konkrétní ustanovení hmotněprávního předpisu, podle něhož byla vyměřena předmětná finanční částka, nicméně v tomto 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 právního předpisu 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 patrno, že se týká daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 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 soud dospívá k závěru, že citovaný platební výměr Finančního úřadu ve Zlíně v konfrontaci s ustanovením § 32 odst. 2 písm. d) a odst. 7 daňového řádu obstojí.

Nadto splnění požadavku na jasnost, konkrétnost a srozumitelnost rozhodnutí zcela jistě vnímal i žalobce, neboť žalobou brojil jasně proti zcela konkrétním věcným dopadům do jeho daňové povinnosti a proti důvodům uvedeným finančními orgány pro doměření daně, aniž by jakkoli zpochybňoval nejasnost či nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí.

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 rozhodl nezákonně, 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 jej zrušil.

Tento soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a je proto povinen se podanou žalobou žalobce zabývat věcně.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud rozhodl již ve věci samé, nezabýval se samostatně návrhem na přiznání odkladného účinku této kasační stížnosti.

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.

V Brně dne 21. července 2005

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu