

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci **žalobce: P. R.,** proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně** se sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 10. 2001, č. j. - 110-2578/01-0107, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2004, č. j. 29 Ca 506/2001 – 47.

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2004, č. j. 29 Ca 506/2001 – 47, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Finanční úřad ve Znojmě (dále též „správce daně“) rozhodnutím ze dne 7. 12. 2000, č. j. 109178/00/346911/3749, vydal platební výměr č. 1000000555 na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999, jímž na základě § 46 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“), stanovil základ daně ve výši 0 Kč a vyměřil daň a daňovou ztrátu ve výši 0 Kč.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 10. 2001 odvolání žalobce zamítl. Dospěl k závěru, že z příjmů plynoucích žalobci z osobně vykonávané činnosti profesionálního hráče ledního hokeje měla být sražena plátcem daně H., a. s., daň ve výši 25 %, jedná se o příjmy, z nichž je podle § 36 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 1999 (dále též „daňový zákon“), daň vybírána srážkou, daňová povinnost poplatníka z těchto příjmů je srážkou daně splněna a tyto příjmy již poplatník neuvádí ve svém daňovém přiznání v souladu s § 38g odst. 3 daňového zákona. Podle žalovaného nelze příjmy z osobně vykonávané činnosti profesionálního sportovce, daňového nerezidenta, ze zdrojů na území České republiky považovat za příjmy z výkonu nezávislého povolání ani za příjmy plynoucí z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny.

Včasnou žalobou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí správních orgánů obou stupňů. V žalobních bodech zejména zpochybnil závěr žalovaného o tom, že příjmy z osobně

vykonávané činnosti profesionálního sportovce nelze považovat za příjmy plynoucí z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny a dovolává se toho, že v jeho případě tomu tak bylo a dále namítal též vady správního řízení.

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 30. 6. 2004 rozhodl, že rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správce daně jsou nicotná a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady řízení. V odůvodnění rozhodnutí krajský soud s odkazem na judikaturu Ústavního soudu (rozhodnutí ve věcech sp. zn. II. ÚS 31/1999, IV. ÚS 624/2002, IV. ÚS 772/02 a IV. ÚS 666/02), vázanost své rozhodovací činnosti zákonem a jeho ústavně konformním výkladem, uvedl, že dospěl k závěru, že vydaná rozhodnutí trpí vadami zakládajícími jejich nulitu, konkrétně pak že platební výměr správce daně neobsahuje ve výroku odkaz na zákonné ustanovení hmotněprávního předpisu, podle něhož se daňovému subjektu stanoví povinnost zaplatit daň z příjmů fyzických osob a platební výměr, ve spojení s druhostupňovým rozhodnutím žalovaného je jako autoritativní správní akt zcela neurčitý pokud jde o konkrétní ustanovení hmotněprávního předpisu, které správce daně aplikoval. Přehlédnout nelze ani způsob, jakým je na originále prvostupňového rozhodnutí vyznačeno datum podpisu rozhodnutí, který vyvolává pochybnosti o tom, kdy bylo rozhodnutí pověřeným pracovníkem podepsáno. Soud uzavřel, že chybějící základní náležitosti rozhodnutí představují vady správního aktu zakládající jejich nulitu, k níž přihlédl z úřední povinnosti. V důsledku této skutečnosti tak u žalobce nemohlo dojít a ani nedošlo k dodatečnému vyměření daně z příjmů právnických osob, neboť nicotný správní akt není způsobilý založit právní účinky.

Žalovaný napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] spatřuje v závěru krajského soudu o tom, že napadená rozhodnutí jsou pro chybějící základní náležitosti rozhodnutí neplatná a v důsledku toho nicotná. Poukazuje na to, že v rozhodnutí správce daně je uvedeno datum vydání rozhodnutí, je nepochybné, že rozhodnutí bylo vydáno dne 7. 12. 2000, na originálu rozhodnutí je razítkem 8. pros. 2000 pouze vyznačeno, kdy bylo předmětné rozhodnutí podáno k poštovní přepravě, o čemž svědčí připojená fotokopie opatřená razítkem pošty. Z § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu vyplývá, že základní náležitostí rozhodnutí je uvedení hmotněprávního a procesního předpisu, podle nichž bylo rozhodováno. Tyto požadavky rozhodnutí správce daně splňuje, je v něm uveden daňový zákon i konkrétní ustanovení daňového řádu, jež správce daně aplikoval; požadavek na uvedení konkrétního ustanovení daňové hmotněprávní úpravy je podle něho nutno považovat za požadavek nad rámec zákonné úpravy. Žalovaný rovněž reagoval na nálezy ústavního soudu, která soud v napadeném rozhodnutí citoval, jednak poukázal na to, že nálezy zavazují soud pouze v konkrétních věcech, v nichž byly vydány, dále též na to, že pokud jde o nález sp. zn. II. ÚS 31/99 je rozhodnutí správce daně s tímto nálezem v souladu, neboť splňuje požadavek uvedení hmotněprávních a procesních předpisů ve výroku rozhodnutí, odkaz na nálezy sp. zn. IV. ÚS 624/2002 a IV ÚS 772/2002 označil za nepřípadný, neboť se týkají dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za více zdaňovacích období, konečně nález sp. zn. IV. ÚS 662/2002 sice obsahuje závěr, že neuvedení ustanovení hmotněprávního předpisu založilo nejasnost v postupu správce daně, tento závěr však v nálezu není nijak (ani právně teoreticky ani formálně právně) zdůvodněn. Pokud jde o nesouhlas se závěrem krajského soudu o nicotnosti napadených rozhodnutí odkázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu uveřejněný pod č. 212/2004 Sb. NSS a argumentuje v něm obsaženými závěry.

Druhý z důvodů kasační stížnosti [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] žalovaný spatřuje v nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Namítá jednak nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů, neboť krajský soud v rozhodnutí neuvedl, v čem spatřuje nicotnost rozhodnutí žalovaného, pouze vytýká chybějící základní náležitosti rozhodnutí správce daně. Rozhodnutí krajského soudu je podle něho i nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, neboť na některých místech písemného vyhotovení rozsudku se uvádí, že přezkoumávanými rozhodnutími je platební výměr a následné rozhodnutí o odvolání, na jiných místech se v rozsudku uvádí, že přezkoumávaným rozhodnutím je rozhodnutí o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu a z důvodů uvedených v kasační stížnosti; důvody, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, neshledal [§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.].

Kasační stížnost je důvodná.

Ze správního spisu vyplývá, že správce daně vydal platební výměr na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999. Ve výroku rozhodnutí se uvádí, že podle daňového zákona a § 46 odst. 4 daňového řádu správce daně žalobci stanovil základ daně, daň a daňovou ztrátu ve výši 0 Kč; obsahuje dále informace pro poplatníka, poučení o možnosti žádat o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní od daňového přiznání a o možnosti podat odvolání. V záhlaví rozhodnutí je vypsán text : „Ve Znojmě dne 7. 12. 2000“; na originálu rozhodnutí ve správním spise je nad tímto textem otisk razítka „8. pros. 2000“, kopie rozhodnutí, kterou žalobce připojil k žalobě, svědčí o tom, že rozhodnutí zaslané žalobci takový otisk razítka neobsahovalo.

Ze správního spisu vyplývá, že žalobce po obdržení platebního výměru požádal o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným základem daně a daní podle § 32 odst. 9 daňového řádu, správce daně následně žalobci sdělil tyto důvody a uvedl, ze kterých důkazů vycházel a o jaká konkrétní ustanovení hmotněprávních a procesních předpisů své závěry opírá. Rovněž žalovaný v rozhodnutí uvedl konkrétní ustanovení jak hmotněprávních tak i procesních předpisů, na základě nichž dospěl k rozhodnutí.

Stěžovateli je nutno přisvědčit v tom, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné a to jak z hlediska srozumitelnosti, tak i pro nedostatek důvodů. Ve vztahu k rozhodnutí správce daně soud opírá svůj závěr o jeho nicotnosti o úsudek, že absencí konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu, jež správce daně aplikoval, postrádá výrok jeho rozhodnutí základní náležitost uvedenou v § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu, a způsob vyznačení data podpisu na originálu rozhodnutí vyvolává pochybnosti o tom, kdy bylo rozhodnutí pověřeným pracovníkem podepsáno a splněna tak základní náležitost rozhodnutí uvedená v § 32 odst. 2 písm. g) daňového řádu; z chybějících základních náležitostí pak dovozuje neplatnost rozhodnutí správce daně, kterou ztotožňuje s nicotností. Zcela však pominul uvést, z čeho dovozuje i neplatnost a následně nicotnost rozhodnutí žalovaného a jeho závěr o tom, že i rozhodnutí žalovaného je zatíženo nicotností je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Rozhodnutí soudu je však i nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, neboť trpí vnitřní rozporností. Zatímco krajský soud na straně jedné činí ze správního spisu zjištění, že správce daně platebním výměrem (jehož zákonnost v odvolacím řízení přezkoumával žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím) rozhodoval podle § 46 odst. 4 o stanovení základu a vyměření daně z příjmů fyzických osob (žalobce), závěr o nicotnosti správních rozhodnutí a nezpůsobilosti založit právní účinky činí však k rozhodování o dodatečném vyměření daně

z příjmů právnických osob. Vnitřní rozpornost odůvodnění rozhodnutí tak činí rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelným i pro nesrozumitelnost.

Nad rámec shora uvedeného Nejvyšší správní soud uvádí, že se neztotožňuje ani s právním názorem krajského soudu o nicotnosti napadených rozhodnutí.

Jak již Nejvyšší správní soud judikoval ve věci uveřejněné pod sp. zn. 212/2004 Sb. NSS, a na této argumentaci setrvává i v této projednávané věci, při interpretaci § 32 odst. 7 daňového řádu je nutno vycházet z právního názoru Ústavního soudu, obsaženého v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 8/98, č. 300/1998 Sb. (jímž zamítl návrh na zrušení cit. ustanovení), v němž Ústavní soud především 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 zákona č. 337/1992 Sb. 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,* 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.).

Na základě shora citovaného nálezu Ústavního soudu i s přihlédnutím k citované konstantní soudní judikatuře a doktrinálnímu stanovisku je možno uvést, že za paakt ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. je třeba 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.

Předmětný platební výměr obsahuje ve své výrokové části výslovný odkaz na ustanovení 46 odst. 4 daňového řádu a dále na daňový zákon. Je jistě plně legitimní požadavek, 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. 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) zákona č. 337/1992 Sb. výslovně nevyplývá.

V souzené věci sice není uvedeno konkrétní ustanovení hmotného práva, podle kterého bylo rozhodováno, 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. Pokud krajský soud argumentuje v rozhodnutí konkrétními nálezy Ústavního soudu, je třeba poukázat na to, že požadavky, které k formálním náležitostem daňového rozhodnutí Ústavní soud vyslovil v citovaných rozhodnutích sp. zn. II. ÚS 31/1999, IV. ÚS 624/2002, IV. ÚS 772/02, rozhodnutí správce daně splňuje; ve výroku rozhodnutí správce daně je uveden hmotněprávní předpis (daňový zákon) i procesní předpis (daňový řád), který správce daně aplikoval, v rozhodnutí je uvedeno, za jaké období je daň vyměřena a je jím zcela konkrétně, jednoznačně a srozumitelně daňová povinnost stanovena. Ústavní soud v nálezu ve věci sp. zn. II. ÚS 157/97 (v rozhodnutí krajského soudu neuvedeným) vyložil pojem „právní předpis“ užitý v ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu a uvedl, že „Absence takového konkrétního (hmotněprávního) ustanovení ve výroku rozhodnutí je nepochybně vadou rozhodnutí, intenzita této vady však nedosahuje stupně, který zákonodárce spojuje s nicotností, s neexistencí aktu. Coby vada vykazující nižší intenzitu může být v důsledku toho odstraněna postupem podle § 50 odst. 3 téhož zákona v odvolacím řízení, resp. v řízení o žalobě ve správním soudnictví.“. Pokud Ústavní soud ve věci pod sp. zn. IV. ÚS 666/02 vyslovil závěr o neplatnosti dodatečného platebního výměru pro nedostatek základních náležitostí rozhodnutí spočívající v neuvedení ustanovení hmotněprávního předpisu a ustanovení procesního předpisu, dle nichž správce daně postupoval, lze usoudit z konkrétních okolností případu a i ze skutečnosti, že toto rozhodnutí bylo přijato senátem a nikoliv plénem ústavního soudu, že tento závěr není změnou právního názoru na výklad pojmu „právní předpis“ (§ 23 zákona č. 182/1993 Sb.), ale vztahuje se pouze na tento případ, kdy v důsledku možného dvojího výkladu právního předpisu došlo k faktickému dvojímu zdanění téhož příjmu.

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. Citovaný platební výměr Finančního úřadu ve Znojmě v konfrontaci s ustanovením § 32 odst. 2 písm. d) a odst. 7 daňového řádu obstojí. Navíc před vydáním rozhodnutí bylo prováděno k objasnění zdaňování příjmů žalobce rozsáhlé šetření za účasti zástupce žalobce, po vydání rozhodnutí žalovaný poskytl žalobci podrobné sdělení důvodů skutkových i právních, o něž opřel své rozhodnutí. Je tedy zřejmé, že se nejednalo o rozhodnutí, které by bylo pro žalobce překvapivé či nesrozumitelné. O tom ostatně jednoznačně svědčí také obsah odvolání žalobce i samotné žaloby.

Na rozdíl od krajského soudu nemá Nejvyšší správní soud ani pochybnosti o tom, kdy bylo rozhodnutí správce daně podepsáno pověřeným pracovníkem. Rozhodnutí obsahuje v orámované části stejným typem písma jako zbývající část rozhodnutí text „Ve Znojmě 7. 12. 2000“, který je nepochybně třeba považovat za datum podpisu rozhodnutí

pověřeným pracovníkem. Razítko s datem „8. pros. 2000“ je vyznačeno pouze na originálu rozhodnutí, koresponduje s datem předání rozhodnutí k poštovní přepravě a není proto důvod k tomu z něj vyvozovat pochybnosti o datu podpisu rozhodnutí. Originál rozhodnutí ostatně obsahuje i další, nepochybně po jeho vydání vyznačené texty (doložka právní moci, označení „Příloha č. 3“ a na jiném místě uvedení čísla 9 v kroužku), aniž by na základě nich bylo možno pochybovat o obsahu vydaného rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a proto podle § 110 odst. 1 napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto usnesení nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. května 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu