

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **D. t., s. r. o.,** zastoupeného advokátkou JUDr. Boženou Kristiánovou se sídlem Leopolda Pokorného 37, Třebíč, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 10. 2004, sp. zn. 30 Ca 113/2002,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 10. 2004, sp. zn. 30 Ca 113/2002, **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Stěžovatel (Finanční ředitelství v Brně) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým krajský soud vyslovil nicotnost platebního výměru Finančního úřadu v Třebíči ze dne 1. 8. 2001, č. j. 77781/01/330911/8144, a nicotnost rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 30. 1. 2002, č. j. 110-6179/2001-0106.

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 na nesprávném posouzení právní otázky a je proto nezákonné a zároveň namítá jeho nepřezkoumatelnost, spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí.

Stěžovatel uvádí, že podle názoru obsaženého v napadeném rozsudku krajského soudu citovaný platební výměr neobsahoval konkrétní ustanovení hmotného práva, podle kterého

byla předepsána příslušná finanční částka. 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. Přitom stěžovatel namítá, že žádné hmotněprávní ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů tuto povinnost neukládá. Daňovým subjektem, jemuž je zákonem uložena povinnost vypočítat, srazit poplatníkovi a odvést správci daně daň ze závislé činnosti, je totiž plátce a nelze postupovat podle ustanovení § 46 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, které stanovuje postup při vyměřování daně daňovým subjektům, podávajícím daňové přiznání. Tuto skutečnost napadený rozsudek nerozlišuje. Požadavku zákona č. 337/1992 Sb. [§ 32 odst. 2 písm. d)] proto 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. Argumentuje přitom tím (s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 12/2003), že nicotný správní akt může být akt obsahující takové vady, které vzhledem ke své povaze a závažnosti představují překážku nastoupení jeho uvažovaných právních účinků.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje kasační stížnosti vyhovět a napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušit. Žádá rovněž o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, jelikož důsledkem napadeného rozsudku je ohrožení dosažení cíle daňového řízení, kterým je stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti především uvádí, že napadený rozsudek krajského soudu pokládá za věcně správný a ústavně konformní s judikaturou Ústavního soudu ČR. Neuvedení hmotněprávního ustanovení v platebním výměru totiž znamená, že není patrno, o jakou normu správce daně opírá dodatečné vyměření daně, když v daném případě do úvahy připadal zákon o daních z příjmů a také zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí..

Ze všech shora uvedených důvodů žalobce navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je vázán důvody kasační stížnosti. V souzené věci stěžovatel uplatnil kasační důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Proto se Nejvyšší správní soud v dalším koncentroval nejprve na posouzení toho, zda se Krajský soud v Brně v daném případě nedopustil nezákonnosti, když hodnotil předmětné právní otázky.

Z obsahu předmětného spisu vyplývá, že Finanční úřad v Třebíči shora citovaným platebním výměrem předepsal žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb. na základě Zprávy o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ze dne 18. 4. 2001, č. j. 11407/01/330931/3424, v souladu s § 6 odst. 3 a § 69 zákona č. 337/1992 Sb. na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za prosinec 1997 k přímému placení částku 20 792 Kč, kterou je nutno uhradit podle § 38i odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb. ve stanovené lhůtě na blíže specifikovaný účet.

Odvolání proti tomuto rozhodnutí citovaným rozhodnutím ze dne 30. 1. 2002 zamítlo Finanční ředitelství v Brně.

Krajský soud v Brně napadeným rozsudkem deklaroval nicotnost obou citovaných rozhodnutí finančních orgánů. Vycházel totiž z ustanovení § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., podle něhož chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která podle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Podle judikatury Ústavního soudu (sp. zn. IV. ÚS 662/02, II. ÚS 31/1999) je platební výměr neplatný pro nedostatek základních náležitostí rozhodnutí, mezi něž se řadí neuvedení ustanovení hmotněprávního předpisu, které správce daně aplikoval, jakož i ustanovení procesního předpisu, dle něhož postupoval. Proto krajský soud, vycházející z principu vázanosti zákonem (čl. 95 odst. 1 Ústavy ČR) a ústavně konformního výkladu zákona (čl. 89 odst. 2 Ústavy ČR) dospěl k závěru, že předmětný platební výměr trpí vadami zakládajícími jeho nulitu. Předně ve výroku v rozporu s ustanovením § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb. platební výměr neobsahuje odkaz na zákonné ustanovení hmotněprávního předpisu, podle něhož se stanoví povinnost zaplatit daň. Krajský soud provedl podrobnou rekapitulaci tehdy platné zákonné úpravy, z níž pro daný případ dovodil, že oprávněný požadavek na uvedení příslušného ustanovení hmotněprávního předpisu je zvýrazněn i důvodnými pochybnostmi o předmětu zdanění, jelikož obsah žaloby i správního spisu naznačují, že v dané věci snad měla být předmětem daně částka z úroku údajně poskytnuté bezúročné půjčky jednatelům společnosti žalobce. Rovněž ve vztahu k uvedení aplikované procesní normy platební výměr postrádá základ pro výpočet předepsané částky.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že skutkově a právně obdobnou věcí se již zabýval v rozsudku sp. zn. 2 Afs 12/2003 (in: č. 212/2004 Sb. NSS) a jelikož neshledal jakýkoliv racionální důvod se od názorů obsažených v tomto rozsudku odchýlit, odkazuje na něj v plném rozsahu.

V souzené věci je relevantní ustanovení § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., 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 nálezem Ústavní soud 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, přičemž toto stanovisko judikatury odpovídá rovněž stanovisku doktríny správního práva.

V souzené věci Nejvyšší správní soud zjistil, že se Krajský soud v Brně vůbec nezabýval jednotlivými meritorními žalobními důvody a aplikoval ustanovení § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., protože shledal, že rozhodnutí správního orgánu I. stupně postrádá uvedení hmotně právního předpisu, podle něhož byla předmětná částka předepsána k přímému placení, a tedy neobsahuje 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 zamítnutí odvolání proti neexistujícímu rozhodnutí je z povahy věci vyloučeno.

Nejvyšší správní soud na základě shora citovaného nálezu Ústavního soudu (a také s přihlédnutím ke konstantní soudní judikatuře a doktrinálnímu stanovisku) uvádí, že za paakt ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. 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 z rekapitulační části tohoto rozsudku vyplývá, že předmětný platební výměr, vydaný Finančním úřadem v Třebíči, obsahuje ve své výrokové části výslovný odkaz na zákon č. 586/1992 Sb. a na ustanovení § 6 odst. 3 a § 69 zákona č. 337/1992 Sb. a dále na ustanovení § 38i odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., podle něhož dodatečně předepsanou daň a zálohy je plátce daně povinen odvést správci daně do 5 dnů po doručení platebního výměru. Nejvyšší správní soud akceptuje argumentaci vedenou v tom směru, 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. 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) zákona č. 337/1992 Sb. výslovně nevyplývá.

V souzené věci nicméně Nejvyšší správní soud - při hodnocení čistě formální stránky zmiňovaného platebního výměru Finančního úřadu v Třebíči – vycházel ze skutečnosti, že v tomto výměru sice není uvedeno konkrétní ustanovení hmotného práva, podle kterého byla předepsána 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 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 patrno, že se týká daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků a z jeho výroku je zřejmé, o jaký právní předpis se opírá. Proto Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že citovaný platební výměr Finančního úřadu v Třebíči v konfrontaci s ustanovením § 32 odst. 2 písm. d) a odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. obstojí.

Nad rámec shora uvedeného Nejvyšší správní soud – z materiálního hlediska-považuje za vhodné uvést, že z obsahu předmětného platebního výměru vyplývá, že byl vydán na základě shora označené Zprávy o daňové kontrole. 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 21. 8. 2001, které proti citovanému platebnímu výměru žalobce podal. Nazíráno z materiálního hlediska bylo proto žalobci zřejmé, které právní předpisy a která jejich konkrétní ustanovení finanční úřad aplikoval a k jakým skutkovým a právním závěrům dospěl.

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.

Argumentace judikaturou Ústavního soudu je v daném případě zásadní povahy, nicméně měla by svůj rozhodující význam pouze tehdy, pokud by se jednalo o judikaturu vskutku ustálenou a vnitřně konzistentní. Tak tomu však v daném případě zjevně není, když se Ústavní soud v minulosti sice skutečně postavil na obdobnou argumentační pozici, kterou uplatnil v odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud, v jiných věcech však vyslovil právní závěry opačné. Kupř. v novějším usnesení ze dne 15. 3. 2004, sp. zn. II. ÚS 230/02 (Sbírka nálezů a usnesení, sv. 32, str. 533) vyslovil právní názor, podle něhož „základní náležitostí rozhodnutí podle § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. není vedle odkazu na hmotné a procesní právní předpisy i citace jejich jednotlivých ustanovení. Dovozovat z absence citace konkrétního paragrafu, odstavce či dokonce písmena právního předpisu nicotnost, tj. neexistenci rozhodnutí, by bylo přepjatým formalismem, který Ústavní soud ve své judikatuře zásadně odmítá.“ Podobný právní názor lze nalézt také např. v usnesení sp. zn. II ÚS 770/02 (tamtéž, sv. 33, str. 495). Lze tak konstatovat, že judikatura Ústavního soudu k této právní otázce je značně rozpolcená (její podrobný rozbor a tendence viz T. Langášek: Ověřování neplatnosti daňového rozhodnutí ve světle judikatury Ústavního soudu, Právní rozhledy č. 10/2005, str. 349-353) a že proto je nutno volit relevantní právní názor podle kritérií, jež Nejvyšší správní soud zformuloval v rozsudku ze dne 2. 6. 2005, sp. zn. 2 Afs 37/2005, a na který pro stručnost odkazuje, neboť se týká stejné materie (tzn. uvádění ustanovení právního předpisu jako náležitost rozhodnutí podle § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb.).

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. 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 je proto povinen se podanou žalobou žalobce zabývat věcně.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud konstatuje, že z důvodu nadbytečnosti samostatně nerozhodoval o návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, neboť ve věci meritorně rozhodl bez zbytečného odkladu po nezbytném poučení účastníků řízení o složení senátu. Navíc, jak již tento soud uvedl v rozsudku sp. zn. 2 Afs 140/2004, tento návrh stěžovatele byl *prima facie* nedůvodný. Ustanovení § 107 ve spojení s § 73 odst. 2 s. ř. s. totiž jako jednu z nutných podmínek pro přiznání odkladného účinku kasační stížnosti stanovuje, že výkon nebo jiné právní následky rozhodnutí by pro žalobce musely znamenat nenahraditelnou újmu. Ve vztazích mezi soukromou osobou a státem v případě, že stěžovatelem v řízení o kasační stížnosti je státní orgán a že ve věci jde o právní vztah spočívající v povinnosti k peněžitému (tedy zastupitelnému) plnění mezi účastníky, tato situace nepřipadá prakticky v úvahu. „Nenahraditelnost“ újmy je totiž nutno vždy posuzovat v závislosti na poměrech účastníka, kterému by újma měla vzniknout (tj. u vztahů majetkové povahy zejména v závislosti na celkových majetkových poměrech účastníka). Musí se jednat o takovou potenciální majetkovou újmu, která sama o sobě hrozí dotčenou osobu vzhledem k jejím celkovým majetkovým poměrům zasáhnout velmi závažným a obtížně napravitelným způsobem. U státu proto (poznámka soudu: v projednávané věci se navíc jednalo pouze o částku 20 792 Kč) není vzhledem k jeho majetkovým poměrům a obrovským a všestranným možnostem získávání příjmů, nesrovnatelným s možnostmi prakticky žádné soukromé osoby, v běžných veřejnoprávních vztazích majetkové povahy vůbec představitelné, aby hrozba nesplnění určité státem tvrzené majetkové povinnosti soukromé osoby vůči státu nebo naopak hrozba nutnosti splnit státem popíranou majetkovou povinnost vůči soukromé osobě mohla být „nenahraditelnou újmou“ ve smyslu ustanovení § 73 odst. 2 s. ř. s. (srov. k tomu též usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. 1 Afs 106/2004, podle něhož tvrzená újma, spočívající v ohrožení veřejného zájmu na řádném stanovení a vybírání daní a ve zkrácení státního rozpočtu v souvislosti s vracením přeplatku na dani jako důsledku pravomocného rozhodnutí krajského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí odvolacího orgánu v daňové věci, není důvodem pro přiznání odkladného účinku 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 15. září 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu