

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 rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 9. 2002 č. j. - 110-2304/2002-0107, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 11. 2004, č. j. 29 Ca 324/2002–40,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 11. 2004, č. j. 29 Ca 324/2002-40, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Finanční úřad ve Znojmě (dále též „správce daně“) rozhodnutím ze dne 11. 10. 2001, č. j. 100507/01/346911/3749, vydal platební výměr č. 1010000484 na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000, jímž na základě § 46 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“), stanovil základ daně, daň a daňovou ztrátu ve výši 0 Kč.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 9. 2002 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 2000 (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 a správce daně v souladu s § 46 odst. 2 a 4 daňového řádu provedl vyměření daně odchylně od podaného daňového přiznání.

Včasnou žalobou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí správních orgánů obou stupňů. V žalobních bodech zejména podrobnou věcnou a právní argumentací 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 15. 11. 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 uvedl, že platební výměr správce daně neobsahuje ve výroku odkaz na zákonné ustanovení hmotněprávního předpisu, podle něhož se daňovému subjektu stanoví povinnost zaplatit daň, přičemž § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu je nutno vyložit tak, že musí být uvedeno konkrétní ustanovení právního předpisu, k němuž se povinnost váže. Tak tomu je v předmětné věci především proto, že doměření daňových povinností se u žalobce dále odvíjí od výše vyměřené daňové ztráty, kterou lze od základu daně v dalších zdaňovacích obdobích odečíst ve výši, ve které byla vyměřena, s tím, že pro vyměření a dodatečné vyměření daňové ztráty se obdobně použijí ustanovení daňového řádu; dále též proto, že hmotné a procesní předpisy podléhají častým novelizacím. Přehlédnout nelze podle soudu ani způsob, jakým je na originále prvostupňového rozhodnutí vyznačeno datum podpisu rozhodnutí, který vyvolává pochybnosti o tom, kdy bylo rozhodnutí pověřeným pracovníkem podepsáno, ač jde o základní náležitost podle § 32 odst. 2 písm. g) daňového řádu. Soud uzavřel, že chybějící základní náležitosti rozhodnutí správce daně představují vady správního aktu zakládající jeho neplatnost, jejíž důsledky jsou shodné s nulitou, k níž přihlédl z úřední povinnosti. Nulitu rozhodnutí žalovaného soud spatřuje v tom, že rozhodnout o zamítnutí odvolání proti neexistujícímu rozhodnutí je z povahy věci vyloučeno.

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 právní 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 11. 10. 2001, na originálu rozhodnutí je razítkem „16. října 2001“ pouze vyznačeno, kdy bylo předmětné rozhodnutí podáno k poštovní přepravě, o čemž svědčí připojená fotokopie opatřená razítkem pošty. Namítá, že 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. Pokud jde o nález sp. zn. II. ÚS 31/99, je rozhodnutí správce daně s tímto nálezem v souladu, neboť z něho vyplývá požadavek na uvedení hmotněprávních a procesních předpisů ve výroku rozhodnutí, rovněž s nálezem sp. zn. IV. ÚS 624/2002 je rozhodnutí správce daně souladné, neboť z textu platebního výměru

je zřejmé, že byla vyměřena daň za zdaňovací období roku 2000 a rovněž vyhovuje i požadavkům vyplývajícím z nálezu sp. zn. IV ÚS 772/2002, přitom oba posledně citované nálezy se týkají daně z přidané hodnoty za více zdaňovacích období. Nález sp. zn. IV. ÚS 662/2002 sice obsahuje závěr o neplatnosti rozhodnutí s tím, 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 a též na rozsudek sp zn. 3 Afs 17/2004.

Druhý z důvodů kasační stížnosti [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] žalovaný spatřuje v nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Rozhodnutí krajského soudu je podle něho nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, neboť soud, pokud jde o oprávněnost požadavku na uvedení ustanovení hmotněprávního předpisu, argumentuje tím, že v řízení o dodatečném vyměření daně a daňové ztráty daně z příjmů fyzických osob je v přezkoumávané věci zvýrazněn skutečností, že doměření daňových povinností se u žalobce dále odvíjí od vyměřené ztráty, kterou lze od základu daně v dalších zdaňovacích obdobích odečíst ve výši, ve které byla vyměřena. V předmětné věci však byla žalobci vyměřena daň odlišně od podaného daňového přiznání, v němž byla vyčíslena daňová povinnost, nikoliv ztráta, a tvrzení soudu je tak v logickém rozporu s dalším textem napadeného rozhodnutí.

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 2000, 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 11. 10. 2001“; na originálu rozhodnutí ve správním spise je nad tímto textem otisk razítka „16. října 2001“, 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.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda rozhodnutí krajského soudu je zatíženo vadou, která ho činí nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost a dospěl k závěru že tato stěžovatelova námitka není důvodná. Je sice třeba stěžovateli přisvědčit v tom, že argumentace soudu, odůvodňující požadavek na uvedení konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu skutečností, že doměření daňových povinností se u žalobce odvíjí od výše vyměřené daňové ztráty, je zavádějící a obsahu správního spisu neodpovídající, jde však pouze o jeden z dílčích argumentů v rozhodnutí uvedených, který však není způsobilý

vyvolat pochybnost o závěrech, k nimž soud o neplatnosti a nulitě napadených rozhodnutí daňových orgánů dospěl.

Nejvyšší správní soud se však neztotožňuje 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 11. 10. 2001“, který je nepochybně třeba považovat za datum podpisu rozhodnutí pověřeným pracovníkem. Razítko s datem „16. října 2001“ 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 rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. května 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu