

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **M. D.**, právně zast. Mgr. Filipem Lederem advokátem se sídlem v Brně, Lidická 57, 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 24. 5. 2004, č. j. 29 Ca 247/2002 – 41,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 5. 2004, č. j. 29 Ca 247/2002 – 41, **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalovaný (dále též stěžovatel) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým vyslovil nicotnost rozhodnutí Finančního úřadu Brno II. ze dne 11. 6. 2001, č. j. 91021/01/289960/5414, a nicotnost rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 20. 5. 2002, č. j. 7070/01/FŘ 140.

Stěžovatel 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.“), když tvrdí, že napadené rozhodnutí spočívá v nesprávném posouzení právní otázky, a je proto nezákonné.

Stěžovatel uvádí, že shora citované rozhodnutí, vydané 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 zcela ve smyslu § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „ZSDP“), když výraz „právní předpis“ ve zmíněném zákonném textu nelze považovat za synonymní s pojmem „ustanovení“, které tvoří součást právního předpisu, je zpravidla pouze jeho zlomkem

a současně systémovou částí. Podle stěžovatele není ani rozumné interpretovat obrat „právní předpis“ zakotvený v § 32 odst. 2 písm. d) ZSDP natolik extenzivně, že by znamenal totéž, co konkrétní použité ustanovení právního předpisu. Absence uvedení takového konkrétního ustanovení ve výroku rozhodnutí by mohla být v určitém ohledu nahlížena jako jistá nepřesnost rozhodnutí, nicméně intenzita této „nepřesnosti“ v žádném případě nepřesahuje stupeň, který by zákonodárce spojoval s neplatností, tím spíše s nicotností, tj. s neexistencí daného aktu. Přitom stěžovatel doplňuje, že vyměření, popř. dodatečné vyměření daně je složitým procesem v rámci daňového řízení; je výsledkem působení všech prvků dané právní konstrukce daní a jejich vzájemné spojitosti i provázanosti spolu s prvky a instituty upravenými v daňové procesní normě spojeného se zjištěním všech skutečností, které naplňují jednotlivé normované prvky právní konstrukce daní. Z hlediska legislativně technické úpravy jednotlivých daní nelze proto ani ve spojení s platnou procesní úpravou daňového řízení po správci daně rozumně požadovat, aby v případě právních předpisů upravujících jednotlivé daně ve výroku rozhodnutí uváděl konkrétní ustanovení právního předpisu, podle kterého rozhodoval. Důsledně vzato by totiž musel uvádět téměř všechna resp. celou, zpravidla velmi četnou řadu ustanovení zákona upravujícího příslušnou daň, protože při vyměření nebo dodatečném vyměření daně jsou posuzovány všechny prvky dané právní konstrukce ve spojení s prvky upravenými v procesní daňové normě. Obdobný závěr lze učinit i ve vztahu k uvádění konkrétních ustanovení procesního právního předpisu, podle kterého bylo rozhodováno. Požadavku zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků [§ 32 odst. 2 písm. d)] proto odpovídá, je-li ve výroku rozhodnutí uveden právní předpis, dle něhož správce daně rozhodl.

Stěžovatel dále namítá, že je možné z hlediska základní náležitosti dle § 32 odst. 2 písm. d), zákona o správě daní a poplatků, za neplatné, resp. za nicotné označit pouze takové rozhodnutí, v jehož výroku není uveden právní předpis, podle něhož finanční orgán rozhodnutí vydal. Shodné stanovisko k výkladu § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků vyjádřil i Ústavní soud ve svém rozhodnutí ze dne 27. 6. 2000, sp. zn. II. ÚS 157/97, stejně jako Krajský soud v Ústí nad Labem ve svých rozhodnutích sp. zn. 15 Ca 2/2000 ze dne 25. 4. 2003 a sp. zn. 15 Ca 232/2002 - 23 ze dne 6. 5. 2004. Obdobně judikoval již i Nejvyšší správní soud pod č. j. 2 Afs 12/2003 - 220 ze dne 18. 11. 2003, ve kterém tento soud dospěl k závěru, že zákon uvedení konkrétního ustanovení výslovně nepožaduje, neboť stanoví toliko povinnosti uvést právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno.

Stěžovatel se domnívá, že kasační stížností napadený rozsudek je nezákonný, jelikož posouzení právní otázky rozhodné ve vztahu k výroku předmětného rozsudku Krajského soudu v Brně bylo provedeno tímto soudem nesprávně. Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje kasační stížnosti vyhovět, napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušit a kasační stížnosti přiznat odkladný účinek, jelikož toto je v zájmu a na ochranu veřejného zájmu zejména vzhledem k ohrožení výběru daně coby příjmu veřejných rozpočtů.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti především namítá, že kasační stížnost je podána osobou neoprávněnou, když zastupující Ing. M. D. zřejmě nemá vysokoškolské právnické vzdělání, proto navrhuje kasační stížnost odmítnout. V samotném meritu věci se žalobce ztotožňuje s vydaným rozsudkem, odkazuje na nález ÚS ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. 666/02 (platební výměr je nicotný pro nedostatek základních náležitostí, zejména pro neuvedení ustanovení hmotněprávního předpisu, která správce daně aplikoval, jakož i ustanovení procesního předpisu, dle něhož postupoval. Ze samotného rozhodnutí prvostupňového správce daně není naprosto zřejmé, čeho se toto rozhodnutí týká a co je

vůbec předmětem zdanění. Žalobce nepodporuje návrh na přiznání odkladného účinku a navrhuje, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

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 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 Brno II. shora citovaným rozhodnutím (platebním výměrem) předepsal daňovému subjektu - žalobci podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí a podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků k úhradě daň z převodu nemovitostí ve výši 215 790 Kč. Jelikož subjekt daňové přiznání nepodal včas, zvýšil mu správce daně daň podle § 68 zákona č. 337/1992 Sb. o 21 579 Kč. Následuje výpočet daně z převodu nemovitostí a ustanovení, že takto vyměřenou daň je nutno uhradit ve stanovené lhůtě na blíže specifikovaný účet. Odvolání proti tomuto rozhodnutí citovaným rozhodnutím ze dne 20. 5. 2002 zamítlo Finanční ředitelství v Brně.

Nejvyšší správní soud v souzené věci vycházel z 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 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.).

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 zcela 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 bylo vydáno na základě nicotného správního aktu a chybí mu tak právní podklad.“.

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 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, aby tento správní akt respektovali.

V daném případě ze správního spisu vyplývá, že předmětný platební výměr, vydaný Finančním úřadem Brno II., obsahuje ve své výrokové části výslovný odkaz na ustanovení § 68 zákona č. 337/1992 Sb., které upravuje zvýšení daně; dále na ustanovení § 59 odst. 3 téhož zákona (způsob placení daní); § 18 zákona č. 357/1992 Sb. (vyměření a splatnost daní) a § 63 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. (výpočet penále), dle něhož předepsanou daň je plátce daně povinen odvést správci daně do 30 dnů po doručení platebního výměru. V tomto směru žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti 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, 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 Brno II. – vychází 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 převodu nemovitostí 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. 357/1992 Sb.). Proto Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že citovaný platební výměr Finančního úřadu Brno II. 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 správního spisu vyplývá, že platební výměr byl vydán na základě rozhodnutí Katastrálního úřadu v Brně-městě č. j. 911 V5-3036/94 ze dne 27. 9. 1994 (právní účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí vznikly dnem 20. 9. 1994) na základě prohlášení o vkladu nemovitostí do obchodní společnosti ze dne 14. 7. 1994, že vložil žalobce do základního jmění společnost M., a. s., H. 40, B., nemovitosti (nepeněžitý vklad), a to dle § 59 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, nemovitosti specifikované v bodech A a B prohlášení zapsané na LV č. 1416 pro k. ú. Č. a na LV č. 2852 pro k. ú. L., okres B. 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 3. 9. 2001, které proti citovanému platebnímu výměru žalobce podal a v němž zevrubně polemizuje se samotnou povinností k odvodu daně z převodu nemovitostí, se způsobem jejího stanovení a také s její výší. 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.

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 ho zrušil.

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.

Nejvyšší správní soud již nerozhodoval samostatně o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti vzhledem k tomu, že rozhodl ve věci samé, přitom tak razantní tvrzení v tom směru nebylo ničím podloženo.

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 22. června 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu