



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce Ing. K. H., zastoupeného JUDr. Kristinou Škampovou, advokátkou v Brně, Pellicova 8a, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně, Brno, nám. Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 7. 2003, čj. 3952/99/FŘ/130, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 11. 2004, čj. 30 Ca 276/2003 - 54,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 11. 2004, čj. 30 Ca 276/2003 - 54, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného bylo k odvolání žalobce změněno rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu Brno IV ze dne 22. 2. 1999, čj. 24121/99/291914/3124, a to tak, že výše dodatečně vyměřené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období třetího čtvrtletí roku 1997 byla z částky 40 700 Kč změněna na částku 26 400 Kč.

Krajský soud v Brně o žalobě rozhodl rozsudkem napadeným kasační stížností tak, že vyslovil podle § 76 odst. 2 s. ř. s. nicotnost obou správních rozhodnutí. Rozsudek odůvodnil tím, že správní rozhodnutí v daňové oblasti musí obsahovat veškeré základní náležitosti stanovené v § 32 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“). K takovým náležitostem náleží i výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Rozhodnutí musí podle § 32 odst. 7 d. ř. obsahovat i ostatní náležitosti, jež musí být podle povahy rozhodnutí jeho obsahem. Krajský soud dovodil, že při odkazu k právnímu předpisu musí být uvedeno konkrétní

ustanovení, které správce daně v předmětné věci aplikuje. V daňovém řízení se vyměřuje základ daně a daň, a protože skutečnosti rozhodné pro vyměření daně se posuzují pro každé zdaňovací období samostatně, musí být součástí výroku i sdělení, za jaká zdaňovací období byla daň vyměřena a v jaké výši. Nepostačuje, že ve výroku rozhodnutí je pouze odkaz na přílohu, která je k rozhodnutí připojena. Krajský soud označil napadené rozhodnutí za nicotné z uvedených důvodů a dalšími žalobními body se již dále nezabýval.

Proti rozsudku podal žalovaný (stěžovatel) včas kasační stížnost.

Důvod pro podání kasační stížnosti spatřuje stěžovatel v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů rozhodnutí a pro nesrozumitelnost.

Stěžovatel uvádí, že dodatečný platební výměr obsahuje v souladu s § 32 odst. 2 písm. d) d. ř. odkaz na zákon o dani z přidané hodnoty, a dále odkaz na daňový řád. Stěžovatel dále uvádí, že dodatečný platební výměr obsahuje veškeré zákonem požadované základní náležitosti rozhodnutí. Plátce daně znal důvody dodatečného vyměření daně na základě zjištění daňové kontroly a nejednalo se proto o rozhodnutí, které by bylo pro adresáta překvapivé. Stěžovatel rovněž poukázal na skutečnost, že o odvolání proti rozhodnutí správce daně odvolací orgán již rozhodl 16. 2. 2000 (odvolání bylo tehdy zamítnuto). Zamítavé rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 21. 8. 2002, sp. zn. 30 Ca 204/2000. Rozhodnutí správce daně bylo již tehdy předmětem soudního přezkumu, aniž by se krajský soud zabýval (za tehdy účinné právní úpravy) jeho platností. Podle názoru stěžovatele měl krajský soud přezkoumat napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, nikoliv z ryze formálních důvodů vyslovit nicotnost předmětných rozhodnutí. Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc posledně jmenovanému soudu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce podal ke kasační stížnosti vyjádření, v němž navrhl její zamítnutí. Uvedl, že rozhodnutí v daňovém řízení, které neobsahuje některou ze základních zákonem stanovených náležitostí nelze vůbec považovat za rozhodnutí, nýbrž za paakt. Proto je třeba shledat nicotným dodatečný platební výměr správce daně, který neobsahuje ve výroku odkaz na konkrétní ustanovení hmotněprávního předpisu, podle něhož byla daňová povinnost stanovena. Dále uvedl, že krajský soud shledal správně i druhý důvod nicotnosti rozhodnutí správce daně, protože náležitosti, které měly být obsaženy ve výroku, jsou uvedeny v příloze jako list č. 2. Ten není datován, ani označen razítkem, ani podepsán příslušnou osobou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu stížních námitek, vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil ve své kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost je důvodná.

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 - nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání, má to podle § 32 odst. 7 d. ř. za následek neplatnost rozhodnutí. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal.

Za paakt ve smyslu § 32 odst. 7 d. ř. je tedy podle zákona možno považovat takové daňové rozhodnutí, které kumulativně nejen postrádá některou ze zákonem taxativně stanovených náležitostí (formální aspekt), a zároveň chybějící náležitost také musí být základní (materiální aspekt). Je proto 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 respektování správního aktu žádat.

Údaji, které § 32 odst. 2 d. ř. považuje za základní, jsou označení oprávněného správce daně, který rozhodnutí vydal, číslo jednací a 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 částka a číslo účtu příslušné banky, na něž má být částka zaplacená, lhůta plnění, poučení o místu, době a formě podání opravného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku a konečně pak vlastnoruční podpis ověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk úředního razítka se státním znakem.

Ustanovení § 32 d. ř. uvádí rovněž důsledky absence jednotlivých náležitostí rozhodnutí, vydaného v daňovém řízení. Chybějící poučení o možnosti podání opravného prostředku v rozhodnutí nebo odnětí možnosti opravného prostředku má např. za následek prodloužení lhůty pro uplatnění tohoto práva a správce daně uzná opravný prostředek podaný do šesti měsíců po doručení rozhodnutí za včas podaný. Pokud však v rozhodnutí chybí některá další ze základních náležitostí, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal.

V rozhodované věci Nejvyšší správní soud – při hodnocení čistě formální stránky shora citovaného platebního výměru Finančního úřadu Brno IV – vychází ze skutečnosti, že ve výměru není uvedeno konkrétní ustanovení hmotněprávního předpisu (citace paragrafu), podle kterého byla předeepsána daň. Zároveň ale konstatuje, že daňový řád uvedení konkrétního ustanovení výslovně nepožaduje; stanoví povinnost uvést „právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno.“ Krajský soud v Brně proto pochybil, když z neuvedení paragrafu v platebním výměru dovodil jeho nicotnost; po finančním úřadu tak vyžadoval splnění formální náležitosti, která výslovně ze zákona nevyplývá. Sám fakt, že Nejvyšší správní soud považuje za vhodnější, aby právní předpis byl uveden plnou a podrobnou citací, na věci nic nemění (srov. k tomu č. 212/2004 Sb. NSS).

Za podstatnou ale považuje Nejvyšší správní soud především materiální stránku věci: daňová povinnost uvedená ve zmíněném dodatečném platebním výměru byla žalobci doměřena na základě daňové kontroly provedené správcem daně. Zpráva z této kontroly, se kterou byl žalobce seznámen a kterou rovněž podepsal, konkrétní ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty obsahuje, a o ně správce daně své rozhodnutí o doměření daně zřetelně opíral. V tomto ohledu nevznikly mezi účastníky ani žádné skutečné a věcně podložené pochybnosti.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s dalším argumentem krajského soudu týkajícím se nicotnosti napadených rozhodnutí. Ten nicotnost dále dovodil ze skutečnosti, že výrok dodatečného platebního výměru obsahuje pouze uvedení celkové částky doměřené daně, přičemž zdaňovací období a rozpis daně jsou uvedeny na druhé straně rozhodnutí (za razítkem a podpisem). Podle názoru krajského soudu údaje uvedené na listu č. 2 nejsou tudíž vůbec součástí rozhodnutí, a dodatečný platební výměr tak vykazuje absenci základních náležitostí a je nicotný. Stěžovatel tedy rozhodoval v odvolacím řízení o nicotném dodatečném platebním výměru, a proto považoval krajský soud za nicotné i rozhodnutí II. stupně žalobou napadené. Neprávem.

Krajský soud přehlíží, že výrok dodatečného platebního výměru obsahuje výslovný odkaz na list č. 2, na kterém je uveden rozpis daně. Ten je součástí rozhodnutí a žalobce jej samozřejmě měl k dispozici. Údaje uvedené na listu č. 2 jsou tedy součástí výroku zmíněného platebního výměru a popsaná úprava je jen úpravou technickou či grafickou.

Připomíná se i zde, že smyslem právní úpravy náležitostí a úpravy dodatečného platebního výměru je mj. poskytnout daňovému subjektu spolehlivý a srozumitelný podklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout pro to, zda bude proti výměru brojit odvoláním nebo ne. Má-li vydané rozhodnutí všechny zákonné náležitosti (§ 32 d. ř.), pak jejich samotné grafické učlenění na hmotném substrátu naprosto nelze absolutizovat a povýšit na esenciální náležitost rozhodnutí, a jen z ní také dovozovat platnost či neplatnost rozhodnutí.

Rozhodnutí orgánu státní finanční správy, jakkoli jeho náležitosti zákon vypočítává detailněji a důkladněji než obecný procesní předpis (správní řád), zákon nepodrobil přísnosti srovnatelné s přísností směnečnou a z práva také nelze dovodit formální zásadu *sint ut sunt, aut non sint* (buďtež takové, jaké máte být, nebo nebuďtež vůbec), typickou pro skripturní obligace.

Nejvyšší správní soud v podobných věcech nemůže odhlédnout od toho, že použitá grafická forma, jakkoli se s ní krajský soud zřejmě neztotožnil a vadně ji vyložil jako nedostatek základních náležitostí rozhodnutí, a také konkrétní okolnosti případu (proběhlá daňová kontrola, s jejímiž podobnými závěry se žalobce seznámil), nijak neznemožnily žalobci účinně se proti vydanému platebnímu výměru bránit; v tomto právu nebyl žalobce ani v nejmenším zkrácen.

Z žaloby samotné je ostatně zcela patrné, že detailní žalobní body mířily vesměs do oblasti práva hmotného.

Nejvyšší správní soud nemůže proto ani akceptovat odkaz krajského soudu na rozhodnutí Ústavního soudu; tato rozhodnutí na posuzovanou věc nedopadají: v citovaných nálezech vyšel Ústavní soud z toho, že základní náležitosti chybějí, a to není posuzovaný případ. Je ovšem možno odkázat na usnesení Ústavního soudu č. 13/2004 ve svazku 32 Sb. ÚS (jehož se správně dovolal žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti); Ústavní soud tu jednoznačně vyslovil, že neuvedení citace konkrétního paragrafu, odstavce či písmene nezakládá nicotnost rozhodnutí finančního orgánu; trvat na takovém požadavku je nepřipustný formalismus, který Ústavní soud (a shodně s ním i Nejvyšší správní soud) poprávu důsledně odmítají.

Žalobou napadený dodatečný platební výměr je tedy existující a platný; nebyly dány důvody pro to, aby krajský soud deklaroval svým rozhodnutím jeho nicotnost. Není-li pak nicotné rozhodnutí finančního úřadu, nelze ovšem z takového důvodu dovozovat ani nicotnost rozhodnutí žalovaného.

Krajský soud v Brně je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a bude se tedy zabývat podanou žalobou věcně. K další právní argumentaci srov. také stálou judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozhodnutí publikovaná pod č. 377/2004 a č. 212/2004 Sb. NSS).

Stěžovatel v rámci kasační stížnosti požádal o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Za procesní situace, kdy Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti rozhodl neprodleně po provedení základních procesních úkonů, se z důvodu nadbytečnosti již samostatně nezabýval návrhem na 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.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 28. července 2005

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu