

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: **Mgr. V. R., správce konkursní podstaty úpadce S. A., a. s.,** proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 5. 2004, sp. zn. 30 Ca 14/2002,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 5. 2004, sp. zn. 30 Ca 14/2002, **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Finanční ředitelství v Brně (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým krajský soud vyslovil nicotnost dodatečného platebního výměru Finančního úřadu Brno - venkov ze dne 17. 2. 1999, č. j. 24830/99/293961/8403, jímž byla žalobci (*poznámka soudu*: přesněji - společnosti S. A., a. s.) vyměřena daň z nemovitostí za zdaňovací období 1998 ve výši 111 870 Kč, a dále nicotnost rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 9. 11. 2001, č. j. 3997A/99/FŘ/140, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti citovanému platebnímu výměru.

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.“), a tvrdí, že napadený rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem, a je proto nezákonný.

Stěžovatel zejména nepokládá dodatečný platební výměr a své následné rozhodnutí za nicotná, když za nicotný lze považovat pouze takový akt, který ve skutečnosti neexistuje

a který není schopen se reálně dotknout právní sféry fyzických nebo právnických osob. Stěžovatel odkazuje na právní názor Ústavního soudu ze dne 27. 6. 2000, sp. zn. II. ÚS 157/97, podle kterého je nepochybné, že podle ustanovení § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), vyvolávají nicotnost až vady takové intenzity, že při jejich výskytu nelze již hovořit o rozhodnutí. Dále upozorňuje na fakt, že podle Ústavního soudu nelze ztotožňovat pojem právního předpisu s pojmem ustanovení, když odkaz na právní předpis patří k základním náležitostem daňového rozhodnutí podle § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu; ve vztahu k absenci konkrétního ustanovení právního předpisu se však již jedná o vadu, již zákonodárce s nicotností správního aktu nespojuje. Dále stěžovatel odkazuje i na obdobně vyznívající judikaturu Nejvyššího správního soudu ve vztahu k nicotnosti, konkrétně na jeho rozhodnutí ze dne 18. 11. 2003, sp. zn. 2 Afs 12/2003. V posuzovaném případě pak podle stěžovatele není splněna ani podmínka překvapivosti či nesrozumitelnosti daňového rozhodnutí vůči žalobci, když rozhodnutí předcházelo řádné daňové řízení.

Stěžovatel dále uvádí, že již vzhledem ke složitosti daňového řízení v jeho částech i celku nelze požadovat, aby bylo odkazováno na všechna konkrétní ustanovení daného právního předpisu, jež správce daně používá, neboť by se muselo jednat o prakticky veškerá ustanovení zákona upravujícího příslušnou daň. Tu část rozsudku, kterou je rušeno citované rozhodnutí stěžovatele, označuje stěžovatel za nepřezkoumatelnou, neboť v tomto směru absentuje jakékoliv odůvodnění.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje kasační stížnosti vyhovět a napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušit.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Z obsahu předmětného správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že dne 17. 2. 1999 vydal Finanční úřad Brno - venkov shora citovaný dodatečný platební výměr, kterým s odkazem na zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí a dále s odkazem na zákon č. 337/1992 Sb. (zejména ustanovení § 68) dodatečně vyměřil žalobci daň z nemovitostí na rok 1998 ve výši 111 870 Kč.

Odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru zamítl stěžovatel výše uvedeným rozhodnutím ze dne 9. 11. 2001.

Proti tomuto rozhodnutí stěžovatele podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Brně, v níž podrobně a ve shodě s uplatněnými odvolacími body namítal, že zpevněné a manipulační plochy nepodléhají dani ze staveb, nýbrž že jsou předmětem daně z pozemků.

Krajský soud v Brně napadeným rozsudkem vyslovil nicotnost rozhodnutí finančního úřadu i finančního ředitelství. V tomto svém rozhodnutí vycházel z ustanovení § 32 daňového řádu, jehož odst. 2 stanoví základní náležitosti rozhodnutí správce daně, jejichž absence způsobuje neplatnost rozhodnutí. Písmeno d) tohoto odstavce pak uvádí, že k těmto základním náležitostem patří výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Tento výrok musí být po obsahové stránce jasný, srozumitelný, přesný a určitý, aby mohl být závazný a vykonatelný. Krajský soud upozornil rovněž na rozhodnutí Ústavního soudu vydané sp. zn. II. ÚS 31/1999, kde Ústavní soud vyřkl, že absence těchto náležitostí, případně dalších náležitostí, způsobuje neplatnost rozhodnutí, kterou krajský soud dále ztotožnil s neexistencí či nicotností aktu. Dále soud odkázal na nález Ústavního soudu

sp. zn. IV. ÚS 666/02, podle něhož je dodatečný platební výměr neplatný pro nedostatek základních náležitostí rozhodnutí, mezi které se řadí i neuvedení ustanovení hmotněprávního předpisu. Ze všech těchto důvodů krajský soud dospěl k závěru, že napadená daňová rozhodnutí trpí vadami zakládajícími jejich nulitu, když rozhodnutí finančního úřadu neobsahuje ve výroku odkaz na zákonné ustanovení hmotněprávního ani procesního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno.

Z těchto důvodů vyslovil krajský soud nicotnost citovaných rozhodnutí podle ustanovení § 76 odst. 2 s. ř. s., k níž přihlédl z úřední povinnosti, což mu umožnilo dále se již nezabývat žalobními námitkami.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud v souzené věci vycházel z ustanovení § 32 odst. 7 daňového řádu, 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 se s účinky právní moci dotknout právní sféry 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 konkrétního ustanovení 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.

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 z rekapitulační části tohoto rozsudku vyplývá, že předmětný dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem Brno - venkov obsahuje ve své výrokové části odkaz na zákon č. 337/1992 Sb. i na zákon č. 338/1992 Sb.

Nejvyšší správní soud se sice ztotožňuje s argumentací krajského soudu 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.

Krajský soud v Brně nicméně pochybil, když z absence konkrétního ustanovení hmotného a procesního práva ve výroku platebního 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 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. 338/1992 Sb.). Proto Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že citovaný platební výměr finančního úřadu v konfrontaci s ustanovením § 32 odst. 2 písm. d) a odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. obstojí.

Tento právní názor vychází z dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2003, sp. zn. 2 Afs 12/2003; publ. pod číslem 212/2004 Sb. NSS, na nějž stěžovatel odkazuje) a nově ho lze opřít i o usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2004, sp. zn. II. ÚS 230/02 (in: Sb.n.u.ÚS, Svazek

č. 32, usnesení č. 13, str. 533 a násl.), kde Ústavní soud vyřkl: *„Základní náležitostí rozhodnutí podle § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, 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.“*

Nad rámec shora uvedeného Nejvyšší správní soud - z materiálního hlediska - považuje za vhodné uvést, že z obsahu předmětného soudního a správního spisu vyplývá, že dodatečný platební výměr byl vydán na základě daňového řízení (viz např. výzva ze dne 12. 1. 1999, č. j. 2910/99/293961/5030) a že vydané rozhodnutí nebylo pro žalobce překvapivé či nesrozumitelné. O tom ostatně jednoznačně svědčí rovněž obsah jeho odvolání, které proti citovanému dodatečnému platebnímu výměru žalobce podal a v němž s tímto výměrem zevrubně polemizoval, a také obsah žaloby. 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 úřadu 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 dospěl 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 jej 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 je proto povinen se podanou žalobou žalobce zabývat věcně.

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 16. 2. 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu