

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 **K. Z., spol. s r. o.,** proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 11. 1998, č. j. FŘ-3409/98-120, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 5. 2004, sp. zn. 29 Ca 103/2003,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 5. 2004, sp. zn. 29 Ca 103/2003, **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 platebního výměru Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 29. 4. 1998, č. j. 84890/98/303912/0524, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1995 ve výši 8 494 790 Kč, a nicotnost rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 11. 1998, č. j. FŘ-3409/98-120, kterým bylo rozhodnuto o 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 napadené rozhodnutí spočívá na nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem, a je proto nezákonné.

Stěžovatel zejména nepovažuje 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 § 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 daňového rozhodnutí vůči žalobci, když rozhodnutí předcházelo řádné daňové řízení.

Stěžovatel svou argumentaci dále vyztužuje teoretickými finančněprávními pracemi a dodává, že už 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.

Stěžovatel rovněž nesouhlasí s názorem, že pokud změnil svým rozhodnutím výši daňové povinnosti podle jednotlivých řádků dodatečného platebního výměru včetně řádku doměřené daně, nelze shledat, že by takový postup vedl k neurčitosti tohoto rozhodnutí v otázce výše daňové povinnosti, jistě pak ne v takové intenzitě rozporu s ustanovením § 50 odst. 6 daňového řádu, která by založila nicotnost takového jeho rozhodnutí.

Stěžovatel se ostatně domnívá, že nelze o neurčitosti výše daňové povinnosti pro žalobce hovořit už proto, že žalobce sám v žalobě uvedl, že mu byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1995 ve výši 6 088 500 Kč. Celkově tak nelze tvrdit, že by byl dodatečný platební výměr změněný rozhodnutím stěžovatele pro žalobce překvapivý, nesrozumitelný a neurčitý ve výši dodatečného vyměření daně.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje kasační stížnosti vyhovět a napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušit a žádá, aby kasační stížnosti byl přiznán odkladný účinek podle § 107 s. ř. s., neboť se obává, že okamžité nastolení právních následků rozsudku krajského soudu by v důsledku prekluzivních lhůt pro vyměření či doměření daně mohlo ve výsledku způsobit zkrácení daňových příjmů.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti především uvádí, že se zcela ztotožňuje s názorem Krajského soudu v Brně a souhlasí s tím, že obě napadená daňová rozhodnutí byla nicotná. Dále podotýká, že ve výroku dodatečného platebního výměru bylo uvedeno, že správce daně postupoval podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Podle žalobce ovšem takové uvedení právního předpisu, za situace, kdy byl tento dodatečný platební výměr vydán až 29. 4. 1998, ačkoliv se vztahoval ke zdaňovacímu období 1995, vede k tomu, že ve výroku není vlastně uveden předpis, podle kterého bylo rozhodováno, ale předpis platný v době vydání předmětného rozhodnutí, neboť mezi zdaňovacím obdobím a vydáním dodatečného platebního výměru byl tento předpis novelizován. Je-li pak ve výroku uveden předpis, podle kterého evidentně nemohlo

být rozhodováno, má to stejné důsledky, jako kdyby ve výroku uveden vůbec nebyl a jde tedy o rozhodnutí nicotné.

Proti stěžovatelovu tvrzení, že jeho rozhodnutí nebyla překvapivá, následujíce po řádné daňové kontrole, pak žalobce uvádí, že i tato daňová kontrola byla vykonávána nezákonným způsobem, když mu nebylo dostatečně umožněno vyjádřit se ke zprávě o této daňové kontrole podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Dále konstatuje - a odkazuje v tom i na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01 - že nezákonný postup při daňové kontrole implikuje nezákonnost samotného dodatečného vyměření daně.

Ze všech shora uvedených důvodů žalobce navrhuje kasační stížnost zamítnout a nevyhovět žádosti o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Následně žalobce v dalším podání konstatoval, že neúplnost napadeného dodatečného platebního výměru byla dána i chybějícím uvedením doměřeného rozdílu na základu daně. K tomu odkazuje na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 772/02.

Z obsahu předmětného správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že dne 29. 4. 1998 vydal Finanční úřad ve Zlíně dodatečný platební výměr č. 980000034, pod č. j. 84890/98/303912/0524, kterým s odkazem na zákon č. 586/1992 Sb., konkrétně na jeho § 20 (řádka 2), § 21 (řádka 3), § 35 (řádka 3 a 4), § 38f (řádka 5) a dále s odkazem na § 46 odst. 7 (řádka 7), § 68 (řádka 8) a § 46 odst. 8 a § 48 (poučení o odvolání) z. č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za rok 1995 ve výši 8 494 790 Kč.

Tento dodatečný platební výměr pak stěžovatel změnil na základě žalobcova odvolání, v němž žalobce namítal zejména porušení zásady volného hodnocení důkazů a součinnosti s daňovým subjektem a kritizoval průběh daňové kontroly, svým výše označeným rozhodnutím ze dne 13. 11. 1998, jímž zejména s odkazem na § 50 odst. 3 a odst. 6 daňového řádu stanovil výši základu daně tak, že ji změnil z částky 23 492 000 Kč na 17 623 000 Kč a výši dodatečně vyměřené daně změnil z částky 8 494 790 Kč na 6 088 500 Kč.

Proti tomuto rozhodnutí stěžovatele podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Brně, postavenou na argumentaci obdobné argumentaci v odvolání. Řízení o této žalobě bylo nejprve krajským soudem přerušeno z důvodu podání žádosti o přezkoumání napadeného daňového rozhodnutí podle ustanovení § 55b daňového řádu žalobcem. Po zamítnutí této žádosti Ministerstvem financí žalobce doplnil žalobní argumentaci zejména novinovými články zabývajícími se problematikou barevnosti úředních razítek a vlivem této barevnosti na platnost daňových rozhodnutí.

Následně bylo řízení o této věci zastaveno usnesením krajského soudu ze dne 9. 7. 2002, č. j. 29 Ca 7/99 - 89, z důvodu nesplnění požadavku povinného zastoupení žalobce podle § 250a z. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, podle nějž tehdy toto řízení probíhalo. Toto usnesení bylo nicméně zrušeno nálezem Ústavního soudu ze dne 3. 3. 2003, sp. zn. IV. ÚS 598/02, v němž Ústavní soud shledal, že podmínka povinného zastoupení naopak splněna byla a opačný názor krajského soudu protiřečil článku 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Po tomto nálezu Ústavního soudu bylo v řízení pokračováno již podle s. ř. s. pod novou spisovou značkou 29 Ca 103/2003. V rámci tohoto řízení pak byl vydán rozsudek

napadený nyní posuzovanou kasační stížností, kterým krajský soud 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. Dále krajský soud odkázal na rozhodnutí Ústavního soudu pod 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 odkázal krajský soud 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 předpisu, podle nějž bylo rozhodováno, ani uvedení konkrétní částky, kterou byl žalobce povinen uhradit na účet správce daně, přestože je v něm uvedeno, v jaké výši se daň vyměřuje. K odvolání pak sice změnil žalovaný dodatečný platební výměr ve výroku matematického výpočtu s výsledkem doměření daně, ostatní výroky však byly dle krajského soudu ponechány beze změn. Krajský soud tak shledal, že je tento autoritativní správní akt neurčitý v otázce výše dodatečně vyměřené daně a nejasný v otázce konkrétního ustanovení aplikovaného hmotněprávního předpisu. 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 již se 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 ve Zlíně obsahuje ve své výrokové části několik výslovných odkazů na celou řadu ustanovení daňového řádu, která upravují dodatečné vyměřování daní; a dále na zákon č. 586/1992 Sb., včetně některých jeho ustanovení. 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.

V souzené věci nicméně Nejvyšší správní soud - při hodnocení čistě formální stránky zmiňovaného platebního výměru Finančního úřadu ve Zlíně - vychází ze skutečnosti, že v tomto výměru je - byť ve výpočtu dodatečně vyměřené daně a nikoli ve výroku samotném - uvedeno několik konkrétních ustanovení předpisu hmotného práva, podle kterého byla předepsána předmětná finanční částka, navíc v tomto směru je nutno přisvědčit stěžovateli, že zákon uvedení všech konkrétních ustanovení daného předpisu, podle nichž bylo rozhodováno, 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 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 příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků 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. 586/1992 Sb.), ve vztahu k zákonu o daních z příjmů jsou pak jednotlivá ustanovení, podle nichž bylo finančním úřadem postupováno, specifikována ve výpočtu dodatečně vyměřené daně z příjmů právnických osob. Proto Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že citovaný platební výměr Finančního úřadu ve Zlíně 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.“*

Oporu postrádá i další argument, o nějž krajský soud opřel svůj napadený rozsudek a proti němuž stěžovatel protestuje, totiž argument neurčitosti a nejasnosti napadených rozhodnutí co do výše stanovené daňové povinnosti. Není vůbec zjevné, z čeho krajský soud dovodil, že napadené rozhodnutí finančního úřadu „neobsahuje ani uvedení konkrétní částky“ kterou je daňový subjekt povinen uhradit na účet správce daně.“ Nejvyšší správní soud se oproti tomu domnívá, že z formulace výroku dodatečného platebního výměru „Vám dodatečně vyměřuje daň z příjmů právnických osob ve výši 8 494 790 Kč, slovy OSMMILIONŮČTYŘISTADEVADESÁTČTYŘITISÍCESEDMSETDEVADESÁT Kč“, jež je navíc opět v číselné podobě zopakovaná v řádkách 7 a 9 dodatečného platebního výměru, je výše vyměřené daňové povinnosti dostatečně zjevná a odhalitelná již prvým pohledem na toto dvoustránkové rozhodnutí.

Ve vztahu k určitosti rozhodnutí druhostupňového je pak třeba uvést na pravou míru i tvrzení krajského soudu, že „ostatní výroky prvostupňového rozhodnutí byly ponechány beze změn, tedy včetně výroku o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob ve výši 8 494 790 Kč.“ I zde postačí odkázat na prvou stránku napadeného rozhodnutí žalovaného o odvolání, kde je uvedeno, že se předmětný dodatečný platební výměr č. 980000034 na základě výsledků odvolacího řízení mění v částkách nově stanoveného základu daně, daně ze základu daně, nově stanovené daňové povinnosti, dodatečně vyměřené

daně a v částce doměření, přičemž u každé z těchto změn je výslovně uvedena částka původní a částka nová podle tohoto rozhodnutí o odvolání. Ve vztahu k výroku o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob, který nebyl dle krajského soudu tímto rozhodnutím změněn, lze pouze odkázat na řádku 7 tohoto rozhodnutí, kde je uvedeno, že se dodatečně vyměřená daň mění „z částky 8 494 790 Kč na částku 6 088 500 Kč.“ Pouhou konfrontací důvodů, o něž krajský soud opřel shledání nicotnosti z důvodu neurčitosti, se skutečným zněním obou napadených daňových rozhodnutí, tak lze shledat, že tyto důvody nejsou dány, když neopodstatněnost těchto tvrzení krajského soudu a nesprávnost jeho parafrází částí těchto rozhodnutí je na první pohled zjevná a nezpochybnitelná.

Nad rámec shora uvedeného Nejvyšší správní soud - z materiálního hlediska - považuje za vhodné uvést, že z obsahu předmětného soudního spisu a z argumentace obou stran vyplývá, že byl dodatečný platební výměr vydán na základě daňové kontroly, o níž žalobce věděl, jak o tom svědčí mimo jiné skutečnost, že proti průběhu této daňové kontroly podal námitku a rozhodnutí o námitce následně zpochybnil i ve svém odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. 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 25. 5. 1998 (č. l. 3 správního spisu), které proti citovanému dodatečnému platebnímu výměru žalobce podal a v němž zevrubně polemizoval se samotnou povinností k odvodu daně z příjmů právnických osob a s průběhem daňové kontroly. 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.

Za zcela nadbytečné pak Nejvyšší správní soud považuje, dále se vypořádávat s takovými argumenty žalobce, jako je zmiňovaný argument, podle nějž novelizace zákona o daních z příjmů v mezidobí mezi předmětným zdaňovacím obdobím a okamžikem vydání dodatečného platebního výměru způsobuje neplatnost odkazu na tento zákon „ve znění pozdějších předpisů“ a tedy absenci odkazu na zákon vůbec. Podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu o trvající identitě takto měněného zákona a tedy o platnosti takto formulovaného odkazu na něj nemůže být pochyb, stejně jako o účelovosti argumentu tvrdícího opak.

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.

Za této procesní situace, kdy Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti rozhodl neprodleně po jejím obdržení a po nezbytném poučení účastníků řízení o složení senátu, 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.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. 1. 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu