

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **O. c. Z., a. s.**, zastoupeného Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2003, č. j. 6804/02/FŘ/120, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 11. 2004, č. j. 30 Ca 239/2003-55,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 11. 2004, č. j. 30 Ca 239/2003-55, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 2. 7. 2002, č. j. 144730/02/303918/5098 - dodatečnému platebnímu výměru, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 8 899 100 Kč a dodatečně zrušena daňová ztráta na této dani ve výši 18 636 015 Kč.

O žalobě rozhodl Krajský soud v Brně rozsudkem napadeným kasační stížností tak, že vyslovil ve shodě s ustanovením § 76 odst. 2 s. ř. s. nicotnost rozhodnutí žalovaného, jakož i jemu předcházejícího prvoinstančního rozhodnutí správce daně.

V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že správní rozhodnutí v daňové oblasti musí obsahovat veškeré základní náležitosti stanovené v § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (v textu též „daňový řád“). K takovým náležitostem patří i výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Nepostačuje, je-li obsahem výroku rozhodnutí pouze uvedení právních předpisů, ale je předpokladem jasnosti

a srozumitelnosti rozhodnutí, aby ve výroku byla uvedena rovněž konkrétní ustanovení těchto právních předpisů. V daném případě správce daně, vedle dodatečného vyměření daně, zrušil shora uvedeným dodatečným platebním výměrem rovněž žalobcovu daňovou ztrátu, bylo tedy na místě, aby uvedl též konkrétní ustanovení právního předpisu, podle něhož postupoval. Z uvedených důvodů označil krajský soud napadené rozhodnutí za rozhodnutí nicotné, dalšími žalobními body se již dále nezabýval.

Proti tomuto rozsudku soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Důvod pro její podání spatřoval v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, pokud soud dospěl k závěru, že jím vydané rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správce daně tomuto předcházející, jsou nicotná. Argumentoval tím, že předně rozhodnutí prvostupňového správce daně obsahuje výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno a byly tak splněny v tomto ohledu požadavky § 32 odst. 2 daňového řádu na základní náležitosti rozhodnutí. Podle právní úpravy postačuje uvést právní předpisy (jak procesní tak hmotné), podle nichž správce daně při doměření daně postupoval. Zákon sám neklade podmínku uvedení konkrétních ustanovení právního předpisu. Dodatečné vyměření daně je složitým procesem v rámci daňového řízení a nelze proto požadovat po správci daně z hlediska legislativně technické úpravy jednotlivých daní, aby v případě hmotně právních předpisů upravujících jednotlivé daně ve výroku rozhodnutí uváděl konkrétní ustanovení právního předpisu, podle kterého rozhodoval. Musel by totiž uvádět téměř všechna ustanovení zákona upravujícího příslušnou daň, protože při vyměření či doměření daně jsou posuzovány všechny prvky dané právní konstrukce ve spojení s prvky upravenými v procesní normě. Poukázal na judikaturu Ústavního soudu (II. ÚS 157/97, II. ÚS 230/02), podle níž není základní náležitostí rozhodnutí dle § 32 odst. 2 daňového řádu, vedle odkazu na hmotné a procesní právní předpisy, i citace jednotlivých ustanovení či jeho odstavce. Žalovaný je přesvědčen, že rozhodnutí, která krajský soud označil za nicotná, nicotnými nejsou a proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V závěru požádal o přiznání odkladného účinku této kasační stížnosti.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti vyjádřil nesouhlas s přiznáním odkladného účinku kasační stížnosti, důvody žalovaného pro jeho přiznání odmítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Onou nesprávně posouzenou právní otázkou předestřenou žalovaným je výklad ustanovení § 32 odst. 2 daňového řádu, tedy, zda je základní náležitostí rozhodnutí, jejíž absence by založila jeho nicotnost, uvedení jednotlivých ustanovení zákona, či zda postačí uvedení právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno.

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. Údaje, které ustanovení § 32 odst. 2 cit. zákona považuje za základní,

jsou následující: označení oprávněného správce daně, který rozhodnutí vydal, číslo jednací, 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 částku a číslo účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplacena, lhůta plnění, poučení o místu, době a formě podání opravného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku a vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk úředního razítka se státním znakem; tuto náležitost lze nahradit zaručeným elektronickým podpisem pracovníka a jeho kvalifikovaným certifikátem.

V souzené věci nicméně Nejvyšší správní soud - při hodnocení čistě formální stránky zmiňovaného dodatečného platebního výměru Finančního úřadu ve Zlíně - vychází ze skutečnosti, že v tomto výměru sice není uvedeno konkrétní ustanovení hmotného práva, které uvádí, co se rozumí daňovou ztrátou, která byla zrušena, 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 příjmů právnických, že se jím tato daň doměřuje, jakož i výše doměřené daně a rovněž je zřejmé, že se jím ruší daňová ztráta z příjmů právnických osob za rok 1999. Dodatečný platební výměr obsahuje uvedení hmotného právního předpisu, obsahuje rovněž konkrétní ustanovení procesního předpisu, podle něhož bylo v řízení postupováno. Je tedy zřejmé, o jaké právní předpisy se opírá, přičemž v jeho výroku jsou výslovně označeny oba aplikované právní předpisy (daňový řád i zákon o daních z příjmů). 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 daňového řádu obstojí.

Nad rámec shora uvedeného Nejvyšší správní soud - z materiálního hlediska - považuje za vhodné uvést, že z obsahu správního spisu jednoznačně vyplývá, že dodatečný platební výměr byl vydán na základě výsledků daňové kontroly a zprávy z této kontroly. 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 žalobcova odvolání ze dne 12. 8. 2002, doplněného podáním ze dne 21. 10. 2002 a ze dne 15. 5. 2003, které žalobce podal proti citovanému platebnímu výměru a v němž polemizuje se samotnou výší daňové povinnosti (ztráty) i se způsobem jejího stanovení. Je proto zřejmé, že nazíráno z materiálního hlediska bylo žalobci jasné, které právní předpisy a která jejich konkrétní ustanovení finanční úřad aplikoval a k jakým skutkovým a právním závěrům dospěl.

Dále je třeba poznamenat, že za neplatné ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 daňového řádu je možno považovat jen 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 chybějící zákonná forma správního aktu může vyvolat 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.

Z napadených rozhodnutí je však zřejmé, jaká daňová povinnost, za jaké zdaňovací období a v jaké výši byla žalobci správcem daně doměřena. Žalobce nebyl zkrácen na svém právu obrany proti takovému rozhodnutí a toto právo rovněž využil.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s právním názorem krajského soudu, že napadené rozhodnutí bylo stiženo vadami, které by způsobovaly jeho nicotnost.

K otázce nicotnosti správního aktu Nejvyšší správní soud poznamenává (ve shodě s konstantní judikaturou tohoto soudu i jiných obecných soudů), že 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: 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, 5. vyd., C. H. Beck, 2003, str. 136 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.).

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že citovaná rozhodnutí finančního úřadu, jakož i žalovaného nelze považovat za nicotná ve shora uvedeném smyslu, a to ani z materiálního ani z čistě formálního hlediska. Krajský soud proto rozhodl nezákonně, když tato rozhodnutí označil za nicotná a nezabýval se jimi meritorně.

Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.); žalobou se proto bude zabývat věcně.

Za situace, kdy rozhodl Nejvyšší správní soud ve věci samotné, nerozhodoval již samostatně o žádosti o přiznání odkladných účinků této kasační stížnosti

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 10. listopadu 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu