ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci **žalobce K. M., s. r. o.,** zastoupeného JUDr. Vlastiborem Vejvodou, advokátem v Praze, Praha 4, Na Hřebenech II/1062, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2001, čj. 110-2575/2001-0106, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně, ze dne 27. 2. 2004, čj. 29 Ca 445/2001-51,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2004, čj. 29 Ca 445/2001-51, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži ze dne 11. 12. 2000, čj. 106020/00/320911/2580 - platebnímu výměru, kterým byla žalobci předepsána podle § 69 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“) k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 1999 ve výši 87 866 Kč.

O žalobě rozhodl Krajský soud v Brně rozsudkem napadeným kasační stížností, tak, že vyslovil podle § 76 odst. 2 s. ř. s. nicotnost rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2001, čj. 110-2575/2001-0106, a rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži ze dne 11. 12. 2000, čj. 106020/00/320911/2580.

V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že správní rozhodnutí v daňové oblasti musí obsahovat veškeré základní náležitosti stanovené v § 32 odst. 2 d. ř.; výrok takového rozhodnutí však musí obsahovat rovněž základ daně a daň a rozdíl mezi základem daně a daní původně stanovenou a základem daně a daní doměřenou. Pokud výrok tyto náležitosti neobsahuje, jedná se o akt neurčitý. Tato neurčitost představuje natolik závažnou vadu, že je jí založena nulita předmětného aktu. Správce daně vydal rozhodnutí, kterým žalobci předepsal k přímému placení daň, neuvedl však ve výroku svého rozhodnutí, jakým způsobem byl stanoven základ daně. Jedná se o nedostatek rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 2 písm. d) d. ř., způsobující jeho nicotnost. Rovněž rozhodnutí žalovaného o odvolání má vážnou vadu, neboť z výroku jeho rozhodnutí není seznatelné, na základě jakého právního

předpisu žalovaný rozhodoval (zda podle § 50 odst. 5 nebo odst. 6 d. ř.). Skutečnost, že uvedení právního předpisu je obsahem odůvodnění, je bez právního významu, neboť musí být obsahem výroku; pokud tomu tak není, má to za následek neplatnost takového rozhodnutí.

Protože krajský soud vyslovil nicotnost jak rozhodnutí správce daně, tak i rozhodnutí žalovaného, nezabýval se již meritorním posouzením důvodnosti žalobních námitek.

Tento rozsudek napadl žalovaný (dále též „stěžovatel“) obsažnou kasační stížností. Důvod pro její podání spatřoval v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a namítl nezákonnost, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, totiž v otázce nicotnosti rozhodnutí. Uvedl, že správce daně nestanovoval základ daně ani daň nevyměřoval podle § 46 d. ř., ale předepisoval daň k přímému placení ve shodě s § 69 odst. 1 d. ř.; jedná se tak o zcela specifický postup, kdy se předepisuje daňovému subjektu k přímému placení rozdíl na dani. Pokud odkázal soud v odůvodnění rozsudku a závěrů v něm učiněných na nález Ústavního soudu zn. IV. ÚS 772/02, pak tento odkaz neodpovídá souzené materii, neboť v nálezu se jedná o náležitosti rozhodnutí o dani z přidané hodnoty, která je vyměřována dle § 46 d. ř., nikoli předepsána k přímému placení, jak uvedeno výše. Krajský soud tak nezákonně rozšířil výklad § 32 odst. 7 d. ř.

Pokud soud odkázal při konstatování absence jedné z ostatních náležitostí rozhodnutí na § 7 odst. 3 a 6, bez uvedení právního předpisu, musel žalovaný vycházet jen ze své dedukce, jaký právní předpis soud mínil. Žalovaný dospěl k závěru, že se jednalo pravděpodobně o zákon ČNR č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, (daňový řád žalovaný vyloučil, neboť uvedená ustanovení upravují něco zcela odlišného), avšak uvedené ustanovení nemůže dopadat na souzenou věc, neboť se nejednalo o doměření daně z příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, ale o příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., které byly žalobci předepsány k přímému placení.

Žalovaný se neztotožnil s výrokem soudu, kterým označil uvedená rozhodnutí za nicotná. Ve výroku rozhodnutí správce daně je uvedena výše předepsané daně za zdaňovací období r. 1999 a částka peněžitého plnění, kterou je povinen daňový subjekt ve stanovené lhůtě uhradit. Takové rozhodnutí je srozumitelné, vychází z podkladu, kterým je zpráva o kontrole, s jejímiž závěry byl daňový subjekt seznámen a na kterou je v předmětném rozhodnutí odkaz, formální ani materiální aspekt nicotnosti rozhodnutí tak nebyl naplněn. Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem soudu, v němž vyslovil nicotnost jeho rozhodnutí. Rozhodnutí obsahovalo ve svém výroku odkaz na § 50 d. ř.; je skutečností, že v něm neuvedl odkaz na příslušný odstavec tohoto ustanovení (který uvedl až v odůvodnění rozhodnutí), nemá to však za následek - ve shodě s § 32 odst. 7 d. ř. - neplatnost takového rozhodnutí. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Podáním ze dne 27. 5. 2004 doplnil stěžovatel kasační stížnost o návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Žalobce k tomu uvedl, že nesouhlasí s návrhem na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud v souzené věci vycházel z ustanovení § 32 odst. 7 d. ř., podle něhož „chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jeho 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 d. ř. považuje za základní, jsou tyto: 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.

Vybírání daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků se řídí zvláštní procesní úpravou, a to ustanovením § 69 d. ř. Jedná se o stav, kdy plátce daně má povinnost daň srazit a odvést. Podle § 69 odst. 1 d. ř. daň nebo úhradu na zajištění daně, kterou byl plátce daně povinen srazit nebo vybrat z daňového základu, odvede správci daně ve lhůtě stanovené tímto nebo zvláštním zákonem. Pokud tyto daňové částky nebyly sraženy nebo vybrány ve stanovené výši nebo odvedeny ve stanovené lhůtě, předepíše správce daně plátci daně tyto částky k přímému placení.

Daňová povinnost z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků se tedy nevyměřuje, pouze se předepisuje k přímému placení. Znamená to, že správce daně má povinnost, zjistí-li nedostatky v postupu plátce daně, plátci předepsat k přímému placení rozdíl mezi daní, kterou srazil a odvedl a daní, kterou dle platných právních předpisů srazit a odvést měl. Správce daně předepíše tedy plátci k přímému placení daňové částky, které ve stanovené lhůtě nebyly sraženy a odvedeny. Nejde tedy o vyměření daně, jak soud nesprávně uvedl.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s právním názorem krajského soudu, týkajícím se nicotnosti napadených rozhodnutí, kterou krajský soud dovodil ze skutečnosti, že výrok zmíněného platebního výměru obsahuje pouze uvedení celkové částky doměřené daně, a neobsahuje rozpis základu daně.

Nejvyšší správní soud, při zkoumání struktury platebního výměru, jako právního aktu vydávaného správcem daně, tedy první instancí, a s přihlédnutím k procesním odlišnostem, za nichž je tento akt vydáván, a rovněž za situace, kdy stylistika a pořadí uváděných údajů není předmětem právní úpravy, uzavírá, že výrok zkoumaného platebního výměru začíná již svým označením, tedy údajem, že se jedná o platební výměr. Jiným způsobem, nežli platebním výměrem, nelze totiž

v daňovém řízení závazně daňovou povinnost ukládat. Protože skladba platebního výměru obsahuje pouze výrok a poučení o opravných prostředcích, neboť odůvodnění, jako součást rozhodnutí, je v těchto případech zákonem vyloučeno, pak text, který se nachází za označením názvu tohoto rozhodnutí, je nutně součástí jeho výroku. Zkoumaný platební výměr ve svém výroku odkázal na zprávu z daňové kontroly, na základě jejíhož zjištění se předepisuje daňová částka plátci daně k přímému placení, a slouží tak i jako „odůvodnění" takového rozhodnutí, uvedl i právní předpisy, podle nichž je rozhodováno a uvedl částku daně, lhůtu, ve které má být předepsaná daň uhrazena a účet, na který má být uhrazena. Tím jsou splněny požadavky § 32 odst. 2 d. ř. Takový platební výměr není neplatný ani nicotný. Požadavek na sdělení základu daně u daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, tím spíše spojení jeho absence s důsledky nicotnosti právního aktu nemá oporu v zákonné úpravě.

Rovněž tak není neplatné rozhodnutí žalovaného o odvolání, i přesto, že výrok rozhodnutí neobsahoval odkaz na uvedení konkrétního odstavce ustanovení právního předpisu, podle něhož žalovaný rozhodoval. Podle § 32 odst. 2 písm. d) d. ř. musí výrok rozhodnutí obsahovat mj. uvedení právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Pokud výrok napadeného rozhodnutí obsahoval uvedení právních předpisů, tedy zákona ČNR č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, obsahoval i uvedení § 50 d. ř., neobsahoval však u § 50 d. ř. uvedení konkrétního odstavce, nejedná se o vadu, která by způsobila neplatnost rozhodnutí. Zákon sám s absencí ustanovení právního předpisu nespojuje vznik neplatnosti či nicotnosti rozhodnutí (shodně např. II. ÚS 230/2002 Sb. ÚS - sv. 32, str. 533).

Z uvedených důvodů není závěr krajského soudu o nicotnosti správný.

Dále je třeba poznamenat, že za neplatné rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 d. ř. 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 současně 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 předepsána k přímému placení. Žalobce nijak 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 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.).

Závěrem tedy soud konstatuje, že žalobou napadaná rozhodnutí finančního úřadu a finančního ředitelství nejsou paakty ve shora uvedeném smyslu, a to ani z materiálního ani z čistě formálního hlediska. Krajský soud v Brně proto rozhodl v rozporu se zákonem, označil-li je 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.); v dalším řízení se proto bude zabývat věcí samou.

Za této procesní situace, kdy Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti rozhodl bez odkladu po jejím dodání 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 novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 22. listopadu 2004

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu