

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Brně,** se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, za účasti společnosti **N., s. r. o.,** zastoupené JUDr. Jiřinou Cetlovou, daňovou poradkyní, se sídlem v Brně, Ečerova 971/14, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 10. 2004, č. j. 30 Ca 214/2003 - 31,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 10. 2004, č. j. 30 Ca 214/2003 – 31, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností stěžovatel napadl výše uvedený rozsudek Krajského soudu v Brně, kterým byla podle ust. § 76 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), vyslovena nicotnost jeho rozhodnutí ze dne 5. 5. 2003, č. j. 6006/01/FŘ/130, jakož i rozhodnutí Finančního úřadu v Brně II. (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 4. 2001, č. j. 43072/01/289912/3021. Rozhodnutím stěžovatele bylo zamítnuto odvolání společnosti N., s. r. o. (dále jen „daňový subjekt“), proti rozhodnutí správce daně, kterým byl platební výměr, jímž byla daňovému subjektu vyměřena daň z přidané hodnoty (nadměrný odpočet) za zdaňovací období duben roku 2000 ve výši 0 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že správní rozhodnutí v daňové oblasti musí obsahovat veškeré základní náležitosti stanovené v ust. § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). K takovým náležitostem patří i výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Dále poukázal na skutečnost, že rozhodnutí správce daně obsahuje dvě data, když ačkoliv je jedno z nich výslovně uvedeno jako datum podpisu rozhodnutí, označil stěžovatel ve svém rozhodnutí rozhodnutí správce daně datem druhým, čímž způsobil zmatečnost výroku rozhodnutí. Proto nemohlo takové rozhodnutí vyvolat žádné právní důsledky vůči jakémukoliv adresátu.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti předně zrekapituloval závěry krajského soudu, když uvedl, že podává kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Odkázal na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 8/98 s tím, že z právního předpisu nevyplývá, že by rozhodnutí muselo obsahovat uvedení konkrétního ustanovení hmotně právního a procesně právního předpisu, proto krajský soud nepostupoval správně, když vyžadoval splnění formální náležitosti, která ze zákona výslovně nevyplývá. K soudem konstatované absenci procesního předpisu stěžovatel uvedl, že rozhodnutí obsahuje odkaz na ust. § 46 a § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Dále zdůraznil, že přezkoumávané rozhodnutí správce daně je kromě nesprávného data identifikováno správným číslem jednacím, jakož i údajem o vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2000 ve výši 0 Kč. Nelze tak dle názoru stěžovatele mít odůvodněné pochybnosti o tom, jaké rozhodnutí bylo v odvolacím řízení přezkoumáváno. Nesprávně uvedený údaj není možno hodnotit jinak, než jako zřejmou chybu v psaní (písařskou chybu). Stěžovatel trvá na tom, že obě z přezkoumávaných rozhodnutí obsahují všechny zákonem požadované údaje, proto měl soud přezkoumat napadená rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů. Z důvodů výše uvedených navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti daňový subjekt uvedl, že trvá na své žalobě a že se plně ztotožňuje s právním názorem krajského soudu. Poukázal na skutečnost, že dle ust. § 32 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní a poplatků musí být v rozhodnutí uvedeno jediné datum. Jestliže jich je tam více, nejedná se o zřejmou chybu v psaní. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a potvrdil napadený rozsudek.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Brně a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Při závěru o důvodnosti námitek obsažených v kasační stížnosti vyšel přitom ze své konstantní judikatury týkající se obdobných věcí (srov. např. judikát publikovaný pod číslem 212/2004 Sb. NSS), jakož i z právního názoru Ústavního soudu, obsaženého v usnesení sp. zn. I. ÚS 258/02.

Právní rámec výchozích úvah Nejvyššího správního soudu v posuzované věci tvoří ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého 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. Základním údajem ve smyslu ust. § 32 odst. 2 písm. d) cit. zákona se pak rozumí mj. i výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částka a číslo účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplacena.

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., v němž Ústavní soud především uvedl, že smyslem § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků 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 o správě daní a poplatků. 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.

V souzené věci Nejvyšší správní soud zjistil, že Krajský soud v Brně se vůbec nezabýval jednotlivými meritorními žalobními důvody a aplikoval ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, protože shledal, že rozhodnutí správního orgánu I. stupně zcela postrádá uvedení 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. Za nicotné pak krajský soud označil též zmíněné rozhodnutí stěžovatele, neboť bylo vydáno na základě nicotného správního aktu a chybí mu tak právní podklad.

Nejvyšší správní soud na základě shora citovaného nálezu Ústavního soudu uvádí, že za paakt ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků 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, že budou tento správní akt respektovat.

V daném případě předmětný platební výměr vydaný správcem daně obsahuje ve své výrokové části výslovný odkaz na ustanovení § 46 zákona o správě daní a poplatků a dále na zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Je tedy zřejmé, že není správným názor krajského soudu, který v odůvodnění svého rozsudku tvrdil, že v rozhodnutí správce daně absentuje odkaz na ustanovení procesně právního předpisu, na základě kterého bylo rozhodováno.

Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, 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 (§ 68 odst. 2), a to přestože tato povinnost z ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků výslovně nevyplývá.

V souzené věci nicméně Nejvyšší správní soud, při hodnocení čistě formální stránky zmiňovaného platebního výměru správce daně, vychází ze skutečnosti, že v tomto výměru sice není uvedeno konkrétní ustanovení hmotného práva, podle kterého byla vyměřena předmětná daň, 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 správci daně vyžadoval splnění formální náležitosti, která výslovně ze zákona nevyplývá. Již ze samotného označení platebního výměru je totiž patrno, že se týká daně z přidané hodnoty, a je tedy zřejmé, o jaký právní předpis se opírá, přičemž v jeho výroku je výslovně označen aplikovaný právní předpis (zákon č. 588/1992 Sb.), a dále je uvedeno i konkrétní ustanovení procesního předpisu. Proto Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že citovaný platební výměr správce daně v konfrontaci s ustanovením § 32 odst. 2 písm. d) a odst. 7 zákona o správě daní a poplatků obstojí.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že citovaná rozhodnutí správce daně a stěžovatele nelze považovat za nicotná. Krajský soud v Brně proto rozhodl nezákonně, když je za nicotná označil.

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné vyjádřit se ještě ke krajským soudem tvrzené „zmatečnosti výroku rozhodnutí o odvolání“, kterou tento deklaroval ve svém rozsudku. Krajský soud vycházel z okolnosti, že jestliže platební výměr obsahuje dvě rozdílná data (jedno v pravém horním rohu 2. 4. 2001 a druhé výslovně označené jako datum podpisu rozhodnutí 3. 4. 2001), pak je dnem vydání rozhodnutí ve smyslu ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků datum označené jako datum podpisu rozhodnutí. Jestliže tak stěžovatel ve svém rozhodnutí o odvolání daňového subjektu hovořil o rozhodnutí správce daně jako o rozhodnutí ze dne 2. 4. 2001, bylo jeho rozhodnutí zmatečné. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že se s hodnocením krajského soudu neztotožňuje. V daném případě nelze z výše uvedeného dovozovat zmatečnost výroku rozhodnutí, neboť důvody, pro které může být rozhodnutí či řízení zmatečné, jsou v procesním právu chápany zcela v jiném smyslu (např. ust. § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.). Proto by ve zmíněném případě bylo možné uvažovat pouze o nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti rozhodnutí. Avšak napadené rozhodnutí stěžovatele neobsahuje ani takové vady, které by byly podřaditelné pod ust. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Platební výměr vydaný správcem daně opravdu obsahuje dvě data (specifikace viz výše), když ve spise je založen stejnopis, na kterém bylo umístěno ještě datum odesláno dne 4. 4. 2001. Předmětný platební výměr byl doručen zástupkyni daňového subjektu dne 28. 4. 2001. Z výše uvedeného vyplývá, že platební výměr je možno identifikovat čtyřmi rozdílnými daty, když každé z nich obstojí jako identifikátor v případě, že bude doplněno ještě jiným údajem umožňujícím bezvýhradně určit konkrétní rozhodnutí; tím je většinou číslo jednací jako zcela nezaměnitelný individuální údaj každého rozhodnutí. V souzené věci daňový subjekt své odvolání proti předmětnému platebnímu výměru identifikoval následovně: „Podáváme odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu Brno II č. j. 43072/01/289912/3021 ze dne 2. 4. 2001 na daň z přidané hodnoty za duben 2000, kterým nám byla vyměřena daňová povinnost – nadměrný odpočet ve výši 0 Kč.“. Stěžovatel pak ve svém rozhodnutí přezkoumal „rozhodnutí Finančního úřadu v Brně II, č. j. 43072/01/289912/3021, ze dne 2. 4. 2001, platební výměr, kterým Vám byla podle ustanovení .... vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2000 ve výši 0 Kč.“ Ve své žalobě daňový subjekt opětovně identifikoval platební výměr správce daně datem 2. 4. 2001. Je tedy více než zřejmé, že mezi stěžovatelem a daňovým subjektem panovala naprostá shoda o tom, které rozhodnutí správce daně je předmětem odvolacího či soudního řízení; daňový subjekt nikdy nevznesl námitku, která by se týkala označení rozhodnutí správce daně. Proto ani tento závěr krajského soudu nebyl učiněn v souladu se zákonem.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že Krajský soud v Brně tedy pochybil, jestliže uvedená rozhodnutí označil za nicotná. Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek Krajského

soudu v Brně dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (ust. § 110 odst. 3 s. ř. s.); žalobou se proto bude zabývat věcně v rozsahu uplatněných žalobních bodů.

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 15. června 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu