

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 stěžovatelky společnosti **S. V. s. r. o.,** zastoupené JUDr. Janem Gallivodou, advokátem se sídlem v Plzni, Nerudova 5, za účasti **Finančního ředitelství v Plzni**, se sídlem v Plzni, Hálkova 14 , v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 10. 2004, č. j. 30 Ca 309/2002 - 38,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Napadeným rozsudkem krajského soudu byla zamítnuta žaloba stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „správní orgán“) ze dne 21. 10. 2002, č. j. 6894/140/2002, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem vydané Finančním úřadem v Karlových Varech (dále jen „správce daně“) dne 24. 4. 2002, č. j. 77668/02/128960/2862.

Ve včas podané kasační stížnosti a v jejím doplnění namítá stěžovatelka (dále též „daňový subjekt“) stížní důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť se domnívá, že soud nesprávně posoudil otázku nicotnosti výše specifikovaných rozhodnutí správce daně a správního orgánu, neboť obě tato rozhodnutí neobsahují uvedení právních předpisů, podle kterých bylo ve věci rozhodováno. Citace konkrétního ustanovení určitého právního předpisu není citací právního předpisu jako takového. Zákon o správě daní a poplatků totiž ve svém ust. § 32 odst. 2 písm. d) vyžaduje uvedení právního předpisu jako

takového. Proto, aby byl zákonný požadavek naplněn, musí být citovány nejen konkrétní ustanovení, ale zejména celý předpis. V opačném případě je nutno považovat toto rozhodnutí za neplatné. S touto stížní námitkou se však krajský soud nevypořádal. Správní orgán se ve svém rozhodnutí rovněž nevypořádal s námitkou stěžovatele, že není ručitelem a že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu. Krajský soud však tento žalobní bod neuznal. Je však nutné zdůraznit, že stěžovatelka neměla a nemá přístup do správního spisu, a proto nemohla a nemůže zjistit, jaká kupní smlouva byla důvodem vzniku příslušné daňové pohledávky. Proto bylo rozhodnutí správního orgánu a správce daně nepřezkoumatelné a soud je měl zrušit. Rovněž není patrno, jakým rozhodnutím a v jaké výši byla stěžovatelce vyměřena daň, když stěžovatelka neměla a nemá možnosti tuto skutečnost zjistit. Stěžovatelka dále namítla, že v případě daňových ručitelů, kdy ručení vzniká ze zákona, by měl mít ručitel v daňovém řízení postavení obdobné tomu, jaké má daňový subjekt; měl by mít možnost aktivně se účastnit též vyměřovacího řízení, stejně jako daňový subjekt, což však není v souladu se současným zákonem o správě daní a poplatků. Jedná se o naprosto flagrantní porušení principu rovnosti a spravedlnosti, proto stěžovatelka navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu, aby se zabýval též otázkou, zda není na místě jeho postup dle ust. čl. 95 Ústavy České republiky a § 64 odst. 3 zákona o Ústavním soudu, tedy podání návrhu na zrušení určitých ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatelka navrhla zrušení napadeného rozhodnutí krajského soudu a vrácení věci zpět krajskému soudu k dalšímu řízení.

Správní orgán ve svém vyjádření uvedl, že se plně ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu, a proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

Podle ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), základní náležitosti rozhodnutí jsou výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částku a číslo účtu příslušné banky nebo spořitelního a úvěrního družstva, na nějž má být částka zaplacena.

Dle odst. 7 cit. ust. 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.

Podle ust. § 76 odst. 2 s. ř. s. zjistí-li soud, že rozhodnutí trpí takovými vadami, které vyvolávají jeho nicotnost, vysloví rozsudkem tuto nicotnost i bez návrhu. Pokud se důvody nicotnosti týkají jen části rozhodnutí, soud vysloví nicotnou jen tuto část rozhodnutí, jestliže z povahy věci nevyplývá, že ji nelze oddělit od ostatních částí rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Zásadním stížním bodem je poukaz stěžovatelky na neplatnost rozhodnutí správního orgánu a správce daně, neboť dle jejího názoru ve výroku absentovalo uvedení právního předpisu, na základě kterého bylo rozhodováno, proto se jednalo o rozhodnutí neplatná. Nejvyšší správní soud neshledává stížní námitku stěžovatelky důvodnou pro následující skutečnosti.

Ze správního spisu, který mu byl předložen, Nejvyšší správní soud shledal, že rozhodnutí správce daně ze dne 24. 4. 2002, č. j. 77668/02/128960/2862, nazvané výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, obsahuje ve svém výroku rovněž „na základě ustanovení § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. ... shora uvedený správce daně Vás podle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. vyzývá“. Součástí rozhodnutí správního orgánu o odvolání stěžovatelky ze dne 21. 10. 2002, č. j. 6894/140/2002, jsou i následující věty: „Finanční ředitelství v Plzni podle § 50 odst. 6 z. č. 337/1992 Sb. ... a dle z. č. 357/1992 Sb. ... odvolání zamítá“. Jak je tedy zřejmé z výše uvedeného, obsahovalo každé rozhodnutí vydané v daňovém řízení identifikaci právních předpisů, na základě kterých příslušný správní orgán rozhodoval. V některém případě se jednalo o odkaz na celý text zákona, jindy bylo odkazováno pouze na vybraná ustanovení konkrétního zákona relevantní pro souzenou věc. Jak vyplývá z ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, každé rozhodnutí vydané v rámci daňového řízení musí obsahovat ve svém výroku uvedení právních předpisů, na základě kterých bylo rozhodováno. V souzené věci rozhodnutí správního orgánu a správce daně obsahovala ve svém výroku jak odkaz na hmotněprávní normu (zákon č. 357/1992 Sb.), tak i na normu procesní (zákon o správě daní a poplatků). Za této situace tedy není možné souhlasit se stěžovatelem, že by rozhodnutí trpěla vadou, která by způsobovala jejich neplatnost dle ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil, např. ve svém rozhodnutí ze dne 18. 11. 2003, č. j. 2 Afs 12/2003 - 216, publikovaném na internetových stránkách soudu, pro naplnění požadavků jasnosti, srozumitelnosti a přezkoumatelnosti finančních rozhodnutí je zpravidla vyžadováno, aby ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno konkrétní ustanovení právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, přestože tato povinnost z ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků výslovně nevyplývá. Jestliže tedy v souzené věci správce daně šel nad rámec svých zákonných povinností a navíc odkázal přímo na konkrétní ustanovení zákona o správě daní a poplatků, nelze v tomto jeho jednání spatřovat pochybení, naopak je nutno jej hodnotit pozitivně jako krok k větší přehlednosti jeho rozhodnutí. Argument stěžovatelky, že by rozhodnutí správce daně mohlo obstát pouze v případě, že by ve svém výroku odkázalo jak na jednotlivá ustanovení konkrétního zákona, tak i na zákon jako na celek, zcela postrádá racionální základ a svědčí jen o naprosté účelovosti podané kasační stížnosti hraničící se snahou napadnout rozhodnutí správce daně za každou cenu. Vyslovení neplatnosti takovéhoto rozhodnutí dle ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků by pak bylo ryzím právním formalismem, aplikací právní normy bez ohledu na její smysl či účel. Je třeba zdůraznit, že takovýmto rozhodnutím správního orgánu či správce daně nebyl daňový subjekt v žádném případě zkrácen na svých právech, naopak se mu dostalo určitého „nadstandardu“, neboť mu byla poskytnuta přesnější informace, než požaduje samotný zákon o správě daní a poplatků. Proto je zcela správným závěr Krajského soudu v Plzni, že napadená rozhodnutí nejsou neplatná ve smyslu ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, a proto není tato stížní námitka stěžovatelky důvodná. K poukazu stěžovatelky, že spoléhala na skutečnost, že předmětná rozhodnutí jsou neplatná, a proto došlo k porušení zejména principu právní jistoty a rovnosti před zákonem, Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že zákon o správě daní a poplatků sám obsahuje prostředek k odstranění této „nejistoty“, a tím je postup dle ust. § 32 odst. 7 cit. zákona.

Stěžovatelka dále namítala, že není ručitelem a v případě, že by jím byla, že ručení nebylo uplatňováno v zákonem stanoveném rozsahu. Stěžovatelka tuto svou stížní námitku jak v daňovém řízení, tak i v řízení před krajským soudem, formulovala značně obecně, proto nelze těmto orgánům vytýkat způsob, jakým se s ní vypořádaly. Z rozhodnutí správního orgánu přitom nade vší pochybnost vyplývá, že daň byla stěžovatelce doměřena z titulu zákonného ručení vzniklého na základě smlouvy o převodu nemovitostí mezi stěžovatelkou

jako kupujícím a společností P. P. jako prodávajícím, když účinky vkladu práva vznikly ke dni 25. 10. 1999, a dále i skutečnost, že prodávající dlužnou daň neuhradil, proto byla k její úhradě vyzvána stěžovatelka jako ručitel. Stejné skutečnosti jsou i obsahem odůvodnění rozsudku krajského soudu. Jak správní orgán, tak i krajský soud se rovněž vypořádaly s otázku výše stanovení daně, když s ohledem na ust. § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků stěžovatelku upozornily na skutečnost, že jí nepřísluší namítat skutečnosti týkající se vyměřovacího řízení. Mimo to je nutné zdůraznit, že stěžovatelka ve svém odvolání ze dne 31. 5. 2002 proti předmětné výzvě rovněž rozporuje výši daně, když uvádí, že cena, ze které vycházel správce daně při doměření daně z převodu nemovitostí, je dvojnásobná než sjednaná kupní cena, a je současně i mimo jakoukoliv akceptovatelnost v rámci tržního ocenění. Je tedy nade vší pochybnost zřejmé, že stěžovatelka v době podání odvolání věděla, z jakého právního titulu je povinna uhradit daňový nedoplatek, proto je nutno její námitky poukazující na skutečnosti, že jí žádné tyto okolnosti nebyly známy, odmítnout jako nepravdivé. Ze správního spisu rovněž nevyplynulo, jak již zdůraznil krajský soud, že by stěžovatelka nahlížela do daňového spisu, proto veškeré její námitky týkající se této otázky se pohybují pouze v rovině spekulací.

Rovněž je nutno odmítnout návrh stěžovatelky na „zrušení určitých ustanovení zákona o správě daní a poplatků“, a to s ohledem na ust. § 109 odst. 4 s. ř. s., pro novost této stížní námitky a dále pro jeho neurčitost. Nejvyšší správní soud neshledal, že by tohoto postupu bylo nutno v předmětném řízení použít, neboť se nedomnívá, že by skutečnost, že stěžovatelka byla vyzvána ke splnění daňové povinnosti, když již v okamžiku uzavírání kupní smlouvy jí muselo být zřejmé, že je daňovým ručitelem, zakládala rozpor se zákonem či s mezinárodní smlouvou dle čl. 95 Ústavy České republiky.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ze všech shora uvedených důvodů shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl postupem dle § 109 odst. 1 citovaného zákona, dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správní orgán nárok na náhradu nákladů řízení nevznesl, proto mu ho soud nepřiznal.

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

V Brně dne 31. května 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu