



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce Ing. arch. P. Ř., zast. Mgr. Petrem Martinů, advokátem se sídlem v Brně, Špitálka 33, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně, se sídlem v Brně, Náměstí Svobody 4, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 5. 2004, čj. 30 Ca 10/2002 - 25,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 5. 2004, čj. 30 Ca 10/2002 - 25, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozsudkem krajského soudu byla vyslovena nicotnost rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2001, čj. 6176/01/FŘ/140, a rozhodnutí Finančního úřadu ze dne 25. 4. 2001, čj. 36397/01/330960/8222. Žalovaný zamítl odvolání žalobce proti uvedenému rozhodnutí správce daně, jímž bylo částečně vyhověno odvolání žalobce a snížen daňový nedoplatek převedený na něj z původního poplatníka za využití § 13b zákona ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitostí“). V důsledku toho byla uložena žalobci povinnost zaplatit za původního poplatníka částku ve výši 8472 Kč.

Krajský soud poukázal při svém posuzování věci předně na ustanovení § 32 odst. 2 a 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „daňový řád“). Zdůraznil zejména, že k základním náležitostem rozhodnutí přináleží výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, přičemž výrok musí být po obsahové stránce jasný, srozumitelný, přesný a určitý, aby mohl být závazný a vykonatelný. Tak tomu v přezkoumávané věci podle krajského soudu nebylo. Podle něj tvoří rozhodnutí správce daně o stanovení daně k úhradě jeden celek. V dané věci pak toto rozhodnutí správce daně, je zcela neurčitě, pokud jde o uložení daňové povinnosti, a zcela nekonkrétní, pokud jde o nesrozumitelnost pro daňového poplatníka, ke kterým nemovitostem se uložená povinnost váže. Další pochybení správce daně spatřil v tom, že daňovému subjektu byla uložena povinnost na základě ustanovení, které v době vydání rozhodnutí neplatilo, konkrétně § 13b zákona o dani z nemovitostí, které bylo s účinností od 1. 1. 2001 zrušeno. Výrok rozhodnutí tedy nenaplňuje shora uvedené zákonné náležitosti, a v důsledku této skutečnosti tak u žalobce nemohlo dojít k uložení daňové povinnosti, protože nicotný právní akt není způsobilý založit právní účinky a shora uvedená rozhodnutí podle mínění krajského soudu nicotnost přezkoumávaných správních rozhodnutí vyvolávají. Svůj závěr podpořil odkazy a citací z judikatury Ústavního soudu, zejména z nálezů sp. zn. IV. ÚS 666/02 a II. ÚS 31/99.

Proti rozsudku podal včas kasační stížnost žalovaný (dále též „stěžovatel“) z důvodů podřazených § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Podle něj není předně z odůvodnění rozsudku vůbec zřejmé, na základě jakých skutečností dospěl soud k závěru o nicotnosti předmětných rozhodnutí. Jeho úvahy o náležitostech rozhodnutí zůstaly pouze v obecné rovině a žádný konkrétní nedostatek, kterým by tato rozhodnutí měla trpět a v důsledku kterého by měla být nicotná, neuvedl. Není také jasné, proč za této situace soud nedeklaroval nicotnost rovněž u původního rozhodnutí Finančního úřadu ze dne 20. 12. 2000, čj. 104437/00/330960/8222, kterým byla původně stanovena žalobci povinnost uhradit daňový nedoplatek. Žalovaný rovněž vyslovil nesouhlas s názorem soudu, že rozhodnutí o stanovení daně jsou neurčitá, pokud jde o uložení daňové povinnosti, a zcela nekonkrétní, pokud jde o srozumitelnost pro daňového poplatníka, ke kterým se uložená povinnost váže. Podle něj nemůže být pochybnosti, jaká daňová povinnost byla žalobci uložena, tedy že se jednalo o povinnost uhradit daňový nedoplatek na dani z nemovitostí za rok 1999 za původního daňového poplatníka ve výši 8773,95 Kč, respektive po změně ve výši 8472 Kč. V rozhodnutí o stanovení daně k úhradě sice nejsou tyto nemovitosti výslovně citovány jejich označením, ale je v něm uveden nabývací titul, na základě kterého je daňový subjekt nabyt. Tomu tedy muselo být zcela zřejmé, o jaké nemovitosti se mělo jednat, záměna v úvahu nepřicházela. V rozhodnutí žalovaného pak předmětné nemovitosti byly identifikovány i jejich čísla a označením katastrálního území. Soudem vytknutá nekonkrétnost proto dle stěžovatele s odkazem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 8/98 nicotnost rozhodnutí způsobit nemůže.

Stěžovatel nesouhlasil rovněž se závěrem soudu, že daňovou povinnost nelze daňovému subjektu ukládat na základě ustanovení, které v době vydání rozhodnutí neplatí. Soud přehlédl skutečnost, že původní rozhodnutí Finančního úřadu o stanovení daně k úhradě bylo vydáno dne 20. 12. 2000, tedy před zrušením diskutovaného §13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí. Toto ustanovení je dle stěžovatele navíc hmotněprávního charakteru, což znamená, že je třeba aplikovat znění zákona z doby, kdy nastaly určité rozhodné skutečnosti (v tomto případě změna vlastnických či jiných práv k nemovitostem), nikoliv znění zákona platné v době vydání rozhodnutí, což je typické pro ustanovení práva procesního. V daném případě tak bylo možné vydat rozhodnutí o stanovení daně k úhradě i po 1. 1. 2001. Žalovaný proto navrhl, aby kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

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

Chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí (viz § 32 odst. 2 daňového řádu), 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 dle § 32 odst. 7 daňového řádu za následek neplatnost rozhodnutí.

Pojmy nicotnosti a neplatnosti správního aktu nelze navzájem směřovat, neboť každý z nich má svůj vlastní a vzájemně odlišný vztah. Totéž platí i o pojmu nezákonnosti, s nímž pracuje soudní řád správní. Je proto zapotřebí mezi těmito pojmy rozlišovat.

Vady, které způsobují nicotnost, musí být vadami takové intenzity, že již nelze vůbec o správním aktu hovořit. Jedná se například o absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy, nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. Nicotným je tedy správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí považovat nelze. Tyto vady musí být natolik závažné, že způsobí faktickou neexistenci samotného právního aktu.

Srovná-li se uvedené vymezení nicotnosti s neplatností podle § 32 odst. 7 daňového řádu, je zřejmé, že jde o odlišné kategorie. Podle § 32 odst. 7 daňového řádu je neplatným rozhodnutí, v němž chybí některá z ostatních základních náležitostí, které dle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem. Chybějící základní náležitosti rozhodnutí (např. neuvedení právního předpisu ve výroku nebo neuvedení čísla účtu či lhůty k plnění) sice představují vadu rozhodnutí, avšak zjevně nikoliv natolik intenzivní, aby po účastnících nebylo možno spravedlivě žádat, aby rozhodnutí respektovali, a aby bylo možno usuzovat na neexistenci takového rozhodnutí.

Ze shora uvedeného je zřejmé, že i daňová rozhodnutí mohou být nicotná. Důvodem nicotnosti ovšem zpravidla nebudou kritéria vyjmenovaná v § 32 odst. 7 daňového řádu (tedy nedostatek základních náležitostí či absence odůvodnění), ale toliko kritéria, jež dovodila judikatura, a z nichž některá explicitně stanovuje nový správní řád, tedy zákon č. 500/2004 Sb.

Od nicotnosti i neplatnosti je třeba odlišovat rozhodnutí nezákonná. Nezákonným je rozhodnutí, které je v rozporu se zákonem nebo jiným právním předpisem, a přitom ještě nejde o tak intenzivní rozpor, aby bylo možno usuzovat, že rozhodnutí neexistuje, tedy že je nicotné.

Žalovanému lze přisvědčit v tom, že z odůvodnění napadeného rozsudku nelze zcela jednoznačně vydedukovat, z jakých konkrétních důvodů krajský soud považoval rozhodnutí za nicotná. Z některých jeho pasáží, kdy citoval zákonná ustanovení nebo judikaturu Ústavního soudu (odst. 2, 3 a 4 na str. 2, odst. 2 na předposlední straně - neoznačené) lze nabýt dojmu, že se tak stalo výlučně za použití ustanovení § 32 odst. 7 daňového řádu, tedy z důvodu, že předmětná rozhodnutí neobsahovala všechny náležitosti dle § 32 odst. 2 této právní normy. Soud ale následně nevysvětlil, které z těchto základní náležitosti rozhodnutí podle jeho názoru absentovaly. S ohledem na shora uvedené je však zřejmé, že pokud krajský soud dovodil nicotnost rozhodnutí z tohoto důvodu, nebyl jeho právní závěr správný, a to právě s přihlédnutím k vysvětlenému rozdílu mezi institutem nicotnosti a institutem neplatnosti rozhodnutí dle § 32 odst. 7 daňového řádu. Jinými slovy, z těchto důvodů zmíněná rozhodnutí nicotnými býti nemohou.

Z jiných pasáží odůvodnění rozhodnutí (závěr prvního odstavce na předposlední straně – neoznačené) by však bylo možno dovodit, že krajský soud spatřoval důvody nicotnosti rovněž v obecných kritériích dovozených judikaturou či právní vědou.

Zmínil totiž neurčitost výroku rozhodnutí ohledně uložené daňové povinnosti a jeho nesrozumitelnost, ke kterým nemovitostem se uložená povinnost váže. Dále uvedl, že v přezkoumávané věci byla uložena daňová povinnost na základě zákonného ustanovení, které v době vydání rozhodnutí neplatilo, tedy ustanovení § 13b zákona o dani z nemovitostí zrušeného od 1. 1. 2001. Ani jeden z těchto svých závěrů ale řádně neodůvodnil. Neuvedl, v čem podle jeho názoru dosahuje míra neurčitosti a nesrozumitelnosti dotčených rozhodnutí takové intenzity, že je na ně nezbytné pohlížet jako na nicotná. Zvláště když by se pro případ zjištění takových pochybení nabízelo kupříkladu využití § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stejně tak nerozvedl druhý z uvedených závěrů. Konstatoval pouze, že přisvědčuje žalobní námitce tohoto obsahu. Nijak se ale nevypořádal s právními

protiargumenty žalovaného k této otázce vznesenými ve vyjádření k žalobě a v odůvodnění rozhodnutí žalovaného o odvolání. A stejně jako v předchozích případech se ohledně právních důsledků takové vady rozhodnutí nezabýval rozdíly mezi nicotností a nezákonností. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že obecně nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí (např. uložení povinnosti podle již zrušeného předpisu) může způsobit nicotnost takového rozhodnutí. V souzené věci však nelze přehlédnout, že původní rozhodnutí finančního úřadu o stanovení daně k úhradě bylo vydáno ještě v době, kdy dotčené ustanovení § 13b zákona o dani z nemovitostí bylo platné, tedy toto rozhodnutí v době svého vydání právní podklad mělo. Na tom nic nemění ani ustanovení § 32 odst. 1 daňového řádu, které upravuje pouze otázku právní účinnosti rozhodnutí pro příjemce. Lze si navíc stěží představit, že by pro posouzení tak významného právního institutu, jaký nicotnost rozhodnutí bezpochyby představuje, měla v přezkoumávané věci záviset na momentu, zda se držitelé poštovní licence podaří vydané rozhodnutí doručit příjemci do určitého termínu či nikoliv.

Pokud tedy stěžovatel poukazoval na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, nezbylo Nejvyššímu správnímu soudu, než mu ve shora uvedených mezích přisvědčit. Pro uvedenou důvodnost kasačních námitek Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je právním názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán (odst. 3 téhož ustanovení).

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

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. května 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu

