

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 **P., spol. s r. o.**, zastoupené JUDr. Jaroslavem Navrátilem, advokátem se sídlem v Brně, Bayerova 34, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 11. 2004, č. j. 31 Ca 1/2004 - 46,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 11. 2004, č. j. 31 Ca 1/2004 - 46, **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 29. 4. 2003, č. j. 122a/99/FŘ/130, jakož i rozhodnutí Finančního úřadu Brno III (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 9. 1998, č. j. 98377/98/290915/5341. Rozhodnutím stěžovatele bylo k odvolání společnosti P., spol. s r. o. (dále jen „daňový subjekt“) změněno uvedené rozhodnutí správce daně, jímž byl platební výměr, kterým byla daňovému subjektu vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 1998. 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 platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). V souzené věci však platební výměr neobsahuje datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí, ve výroku postrádá specifikaci hmotněprávních ustanovení právního předpisu, není konkretizován procesní režim, který správce daně aplikoval, ve

výroku není uvedeno zdaňovací období, k němuž se váže daňová povinnost, a přímo ve výroku není uvedena částka, kterou je daňový subjekt povinen zaplatit.

Důvod pro podání kasační stížnosti spatřuje stěžovatel v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Domnívá se, že krajský soud tím, že dospěl k závěru, že rozhodnutí jím vydané je nicotné, nesprávně posoudil právní otázku. Stěžovatel předně uvádí, že nepovažuje ani své rozhodnutí, ani rozhodnutí správce daně, za nicotná. Odkázal na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 230/02, sp. zn. II. ÚS 157/97, a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 12/2003, ze kterých vyplývá, že zákon nepožaduje uvedení konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu. Nesrozumitelné je pro stěžovatele konstatování soudu o datu podpisu rozhodnutí, když v několika dalších rozhodnutích stejný senát vycházel z data uvedeného jako datum vydání rozhodnutí v pravém horním rohu rozhodnutí. V předmětném platebním výměru, jak je zřejmé z jeho textu, jednak nechybí zdaňovací období, jak mylně uvádí krajský soud, a jednak není ani základní náležitostí rozhodnutí dle ust. § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Částka daně, kterou byl daňový subjekt povinen uhradit, byla správcem daně formulována slovně v souladu s dikcí ust. § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Dle názoru stěžovatele proto nebyl dán důvod pro vyslovení nicotnosti platebního výměru a bylo na místě přezkoumání rozhodnutí z důvodů uvedených v žalobě. Z důvodů výše uvedených navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Stěžovatel rovněž navrhl přiznání odkladného účinku kasační stížnosti ve smyslu ust. § 107 s. ř. s. Svůj návrh odůvodnil odkazem na ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků, který upravuje běh prekluzívní lhůty pro vyměření nebo doměření daně. Právní následek kasační stížností napadeného rozhodnutí krajského soudu by pro stěžovatele znamenal nenahraditelnou újmu, neboť správce daně by již nebyl oprávněn daň z přidané hodnoty dodatečně vyměřit z důvodu uplynutí prekluzívní lhůty.

Daňový subjekt ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že platební výměr obsahuje dvě data, že daňové řízení je zvláštním druhem správního řízení, ve kterém neplatí subsidiarita, a jehož hlavním atributem je vrchnostenský princip. Mezi náležitosti správního rozhodnutí patří i náležitosti kompetenční a funkční. Je tedy otázkou, zda-li platební výměr neměl být podepsán pověřeným pracovníkem, který jednal ve věci dle ust. § 2 a § 7 zákona o správě daní a poplatků. Uvedl, že se plně ztotožňuje s výrokem a odůvodněním rozsudku krajského soudu a nesouhlasí s přiznáním odkladného účinku kasační stížnosti.

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 ze své konstantní judikatury týkající se obdobných věcí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, č. j. 2 Afs 47/2004 - 83, ze dne 18. 11. 2003, č. j. 2 Afs 12/2003 - 216, ze dne 30. 10. 2003, č. j. 6 A 76/2001 - 41), jakož i z právních názorů Ústavního soudu obsažených např. v rozhodnutí sp. zn. II. ÚS 583/03, II. ÚS 230/02 či v nálezu pléna sp. zn. Pl. ÚS 8/98.

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. b) cit. zákona se pak rozumí číslo jednací, případně i číslo platebního výměru, datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí, dle odst. d) cit. ustanovení pak 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.

Krajský soud v Brně dovodil nicotnost dodatečného platebního výměru ze skutečnosti, že platební výměr neobsahuje datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí, ve výroku postrádá specifikaci hmotněprávních ustanovení právního předpisu, není konkretizován procesní režim, který správce daně aplikoval, ve výroku není uvedeno zdaňovací období, k němuž se váže daňová povinnost, a přímo ve výroku není uvedena částka, kterou je daňový subjekt povinen zaplatit.

K údajné absenci data rozhodnutí uvádí Nejvyšší správní soud následující. Platební výměr, který je součástí spisu, obsahuje v pravém horním rohu strojově vytištěné „V Brně dne 04. 09. 1998“, když typ písma se shoduje s písmem, které je použito pro zbytek rozhodnutí, a dále nahoře uprostřed „8. 09. 1998 V protokole vyneseno“, když je zřejmé, že se jedná o otisk razítka, naprosto odlišný od ostatního textu. Nejvyšší správní soud konstatuje, že v dané věci je nesporné, že den, kdy bylo vydáno rozhodnutí, je 4. 9. 1998, neboť tak daňový subjekt uváděl ve všech svých podáních v rámci daňového a soudního řízení (výše zmíněné nebylo žalobní námitkou) a současně i stěžovatel tímto datem své rozhodnutí označil. Rovněž rozhodnutí, které bylo doručeno daňovému subjektu, obsahovalo, jak je zřejmé ze soudního spisu, pouze datum 4. 9. 1998. Za této situace Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud předmětný platební výměr datum obsahoval, přičemž navíc podle všech relevantních okolností nevznikla na straně daňového subjektu pochybnost o této skutečnosti, je právní závěr krajského soudu, požadující výslovnou specifikaci uvedeného data jako data podpisu rozhodnutí, zřetelně neudržitelný a jdoucí podstatnou mírou nad rámec zákonné úpravy a také proti jejímu smyslu. Nelze totiž opomíjet skutečnost, že jedním z určujících principů správního práva je presumpce správnosti správních aktů. Za situace, kdy správní rozhodnutí obsahuje datum, je proto namístě bez dalšího vycházet z toho, že toto datum představuje datum vydání rozhodnutí, přičemž důvod ke zpochybnění této presumpce by musel být podepřen velmi zásadními indiciemi, jejichž opodstatněnost by se teprve následně prokazovala, což se však v daném případě nestalo. Krajský soud tak svým posouzením zjevně překročil smysl ust. § 32 odst. 2 a 7 zákona o správě daní a poplatků, které má neplatností stíhat takové absence zákonné formy správního aktu, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, že budou tento správní akt respektovat.

Jestliže krajský soud dále vyslovil, že ve výroku nejsou specifikována hmotněprávní ustanovení právního předpisu a procesní režim, Nejvyšší správní soud poukazuje na skutečnost, že platební výměr obsahuje ve svém výroku větu „podle zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a § 46 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ...“ V souzené věci Nejvyšší správní soud vychází ze skutečnosti, že v předmětném platebním výměru sice není uvedeno konkrétní ustanovení hmotného práva, podle kterého byla předepsána předmětná finanční částka, nicméně v tomto směru je nutno uvést, že zákon o správě daní a poplatků 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. Výše uvedené plně koresponduje např. s nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99, ze kterého je jednoznačně patrné, že základní náležitostí rozhodnutí dle ust. § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků je uvedení právních předpisů, na základě kterých správce daně rozhodoval, nikoliv jejich jednotlivých ustanovení. Platební výměr vydaný správcem daně této podmínce dostál; právní názor krajského soudu uvedený v odůvodnění rozhodnutí jde nad rámec zákona a spojuje neplatnost rozhodnutí s absencí náležitosti, která však takovéto důsledky způsobovat nemůže.

Nejvyšší správní soud dále zcela ve shodě se stěžovatelem konstatuje, že uvedení zdaňovacího období není základní náležitostí rozhodnutí, jejíž absence by způsobovala neplatnost rozhodnutí. Vzhledem k okolnosti, že v platebním výměru je uvedeno „platební výměr na daň z přidané hodnoty za duben 1998“, splnilo předmětné rozhodnutí zcela požadavky jasnosti a srozumitelnosti kladené na správní rozhodnutí, není proto z tohoto důvodu vadné, jak dovodil ve svém rozhodnutí krajský soud.

Posledním stížním bodem je nesouhlas stěžovatele s údajnou absencí uvedení částky ve výroku platebního výměru. K tomu je nutno uvést, že předmětný platební výměr je konstruován tak, že mění údaje uvedené na jednotlivých řádcích v daňovém přiznání daňového subjektu. Obsahuje tak nově formulovaný celkový součet podstatných skutečností a nově doměřenou vlastní daňovou povinnost, současně s formulací „rozdíl mezi vyměřenou a přiznanou daní je splatný do 30 dnů ode dne doručení tohoto rozhodnutí na účet správce daně“. Ačkoliv se nejedná o precizní vyjádření částky vlastního doměrku, respektuje zvolená formulace plně ust. § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Daňovému subjektu jsou známy skutečnosti, které uváděl ve svém daňovém přiznání, proto požadavek správce daně na uhrazení rozdílu daně skutečně zaplacené a daně doměřené je plně v souladu se zákonem o správě daní a poplatků, o čemž svědčí i vlastní chování daňového subjektu, který nerozporuje výši daně. Proto Nejvyšší správní soud uzavírá, že pod pojmem „částka“ tak, jak je vyjádřen v ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, je možno rozumět i slovní vyjádření výpočtu, jestliže taková formulace nevede k nastolení právní nejistoty na straně daňového subjektu. Proto je i tento stížní bod důvodný.

Nejvyšší správní soud považuje v této souvislosti za vhodné rovněž poukázat na skutečnost, že rozhodnutí správního orgánu prvého stupně a rozhodnutí odvolacího orgánu věcně tvoří jeden celek. Za situace, kdy Nejvyšší správní soud neshledal dodatečný platební výměr neplatným ve smyslu ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní poplatků a kdy z vlastní iniciativy nezjistil jiné, doktrinální důvody jeho nicotnosti, dospěl k závěru, že nicotným není ani předmětné rozhodnutí stěžovatele. Z obou správních rozhodnutí je zřejmé, jaká daňová povinnost, za jaké zdaňovací období a v jaké výši byla daňovému subjektu správcem daně vyměřena. Daňový subjekt tak nebyl zkrácen na svém právu obrany proti takovému rozhodnutí a toto právo rovněž využil.

Krajský soud v Brně tedy pochybil, jestliže uvedená rozhodnutí označil za nicotná a nezabýval se jimi meritorně. 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.

S ohledem na rozhodnutí o meritu věci se Nejvyšší správní soud nezabýval samostatně žádostí stěžovatele o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Nad rámec výše

uvedeného upozorňuje Nejvyšší správní soud stěžovatele, vzhledem k jeho opakovaným žádostem o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti i v jiných věcech, na ust. § 41 s. ř. s., které zakotvuje stavění lhůty pro zánik práva ve věcech daní ve smyslu legislativní zkratky.

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 11. července 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu