

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 12. 1. 2005, č. j. 31 Ca 13/2004 - 45,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 1. 2005, č. j. 31 Ca 13/2004 - 45, **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. 11065/00/FŘ/130, jakož i rozhodnutí Finančního úřadu Brno III (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 8. 2000, č. j. 122810/00/290915/6081. Rozhodnutím stěžovatele bylo zamítnuto odvolání společnosti P., spol. s r. o. (dále jen „daňový subjekt“) proti rozhodnutí správce daně, jímž byl platební výměr, kterým byla daňovému subjektu vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 1997. 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, neobsahuje uvedení základu daně a rozdílu mezi tímto základem a daní původně stanovenou.

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. Zdůraznil, že v dané věci bylo rozhodnutí mimo data vydání identifikováno i číslem jednacím, číslem platebního výměru, zdaňovacím obdobím a výší vyměřeného nadměrného odpočtu, proto nebylo možné mít jakékoliv pochybnosti o tom, o které rozhodnutí se jedná. 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 a neobsahuje uvedení základu daně a rozdílu mezi tímto základem a daní původně stanovenou.

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 16. 08. 2000“, když typ písma se shoduje s písmem, které je použito pro zbytek rozhodnutí, a dále dole uprostřed „Datum podpisu rozhodnutí 21. 8. 2000“, když je zřejmé, že se jedná o otisk razítka, naprosto odlišný od ostatního textu. Nejvyšší správní soud konstatuje, že v dané věci jak daňový subjekt, tak i správce daně a stěžovatel označovaly předmětné rozhodnutí ve svých podáních dnem 16. 8. 2000. Je nutné konstatovat, že mezi daňovým subjektem a stěžovatelem vždy panovala shoda, o jaké rozhodnutí se jedná, neboť toto bylo identifikováno i jiným způsobem než je datum vydání, a to zejména uvedením čísla jednacího, čísla platebního výměru, zdaňovacího období či doměřené částky daně. Tyto údaje jsou samy o sobě dostatečně určité, a proto zcela jednoznačně identifikovaly vydané rozhodnutí. Je třeba zdůraznit, že zákon o správě daní a poplatků požaduje, aby vydané rozhodnutí obsahovalo datum podpisu rozhodnutí, které je datem vydání rozhodnutí. Této podmínce platební výměr zcela bez pochyby dostál. Jestliže však obsahoval i jiné datum, které si jak daňový subjekt, tak i stěžovatel vybraly za identifikátor rozhodnutí, nelze v této skutečnosti spatřovat nezákonnost a tím méně nicotnost rozhodnutí.

Jestliže krajský soud dále vyslovil, že ve výroku nejsou specifikována hmotněprávní ustanovení právního předpisu, 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, v platném znění za kontrolované období a § 46 odst. 7 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.

Krajský soud v Brně dovodil nicotnost dodatečného platebního výměru rovněž ze skutečnosti, že výrok dodatečného platebního výměru podle jeho názoru neobsahuje uvedení základu daně a rozdílu. Nejvyšší správní soud se však s uvedeným právním názorem krajského soudu o nicotnosti napadených rozhodnutí v posuzovaném případě neztotožnil. Ze správního spisu totiž zjistil, že výrok dodatečného platebního výměru obsahuje výslovný odkaz na další stranu rozhodnutí, ve které je uveden rozpis daně. Rozhodnutí správce daně je tak tvořeno dvěma stranami, když druhá strana obsahující rozpis základu daně a daň tvoří

nedílnou součást; rozhodnutí správce daně je tak zcela v souladu s požadavky, které na něj klade ust. § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

K údajné absenci doměřeného rozdílu na dani Nejvyšší správní soud uvádí, že jak již vyslovil ve svém rozhodnutí ze dne 13. 10. 2005, č. j. 7 Azs 214/2005 - 96, www.nssoud.cz, doměřený rozdíl na daňovém základu nepatří mezi základní náležitosti rozhodnutí dle § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

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 napadené 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 12. července 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu