

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **N. A., s. r. o.,** zast. JUDr. Jiřím Sadílkem, advokátem se sídlem v Brně, Bolzanova 5, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně,** se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 5. 2004, č. j. 30 Ca 77/2002 - 42,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 5. 2004, č. j. 30 Ca 77/2002 - 42, **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 1. 2002, č. j. 5501/2001/FŘ/130, bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2000 ze dne 23. 4. 2001, č. j. 56589/01/289912/3021, vydaným Finančním úřadem Brno II; uvedeným výměrem byla žalobci vyměřena daňová povinnost ve výši „0“ oproti uplatněnému nadměrnému odpočtu ve výši 1 557 600 Kč. Proti tomuto rozhodnutí žalobce namítá, že žalovaný vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu, podkladem rozhodnutí nebylo řádně provedené dokazování; domnívá se, že není přípustné, aby po něm bylo požadováno provedení důkazu o skutečnosti, na které se nepodílel. Správce daně I. stupně i žalovaný dospěl k závěrům, že nákup zboží – předmět plnění R. T. od společnosti G. spol. s r. o. je neprokazatelný a je k tíži žalobce. Žalobce poukazoval na to, že hlavním důkazem o existenci předmětného plnění, na základě kterého vznikl nárok na odpočet DPH, je úřední doklad, a to jednotná celní deklarace; tato je ve smyslu ust. § 40 občanského zákoníku veřejnou listinou, a tudíž prokazuje pravdivost toho, co je v ní osvědčeno; toto však žalovaný nerespektoval.

Krajský soud, aniž se zabýval v žalobě uplatněnými námitkami, postupem dle § 76 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.) prohlásil nicotnost rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 1. 2002 a současně i nicotnost rozhodnutí Finančního úřadu Brno II ze dne 23. 4. 2001. Nicotnost rozhodnutí Finančního úřadu shledal krajský soud v absenci odkazu na zákonné ustanovení hmotněprávního předpisu, podle něhož byla žalobci stanovena daňová povinnost, platební výměr neobsahuje ani konkrétní ustanovení procesního předpisu, který správce daně aplikoval. Nicotnost rozhodnutí žalovaného poté dovodil, aniž by to v rozhodnutí jakkoli konstatoval, z výše uvedené skutečnosti.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nesprávné posouzení právní otázky soudem, v důsledku čehož je rozhodnutí soudu nezákonné. Platební výměr, jehož nicotnost soud konstatoval, obsahoval náležitosti předepsané v ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a to výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno; platební výměr obsahuje odkaz jak na hmotněprávní předpis, tj. zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, tak i na procesně právní normu zákon č. 337/1992 Sb., když současně uvádí i jeho konkrétní ustanovení § 46. Stěžovatel namítá, že výraz „právní předpis“ v zákonném textu § 32 odst. 2 písm. d) nelze zaměňovat s pojmem ustanovení právního předpisu. Absence konkrétního ustanovení ve výroku rozhodnutí může být považována za vadu rozhodnutí, nicméně intenzita takové vady nedosahuje stupně, který by zákon spojoval s nicotností. Shodné stanovisko k výkladu výše citovaného ustanovení vyjádřil i Ústavní soud v nálezu II ÚS 157/97. Stěžovatel rovněž poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudku 2 Afs 12/2003 ze dne 18. 11. 2003 dospěl soud k závěru, že zákon o správě daní a poplatků uvedení konkrétního ustanovení právního předpisu v rozhodnutí výslovně nepožaduje, neboť stanoví toliko povinnost uvést právní předpisy, podle kterých bylo rozhodováno. V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že krajský soud pochybil, když z absence konkrétního ustanovení hmotného práva v platebním výměru dovodil nicotnost rozhodnutí. Stěžovatel je přesvědčen, že z platebního výměru je patrno, že se týká daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2000 a je tedy zřejmé o jaký právní předpis se opírá, stejně tak je zřejmé jakým procesním postupem byl vydán, když je uvedeno i ust. § 46 zákona č. 337/1992 Sb. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření se totožnil se závěry krajského soudu a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek soudu v rozsahu stížnostních námitek a vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti; neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud v souzené věci vycházel z ustanovení § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podle něhož „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. Údaje, které ustanovení § 32 odst. 2 cit. zákona považuje za základní, jsou tyto: označení oprávněného správce daně, který rozhodnutí vydal, číslo jednací, případně i číslo platebního výměru, datum podpisu rozhodnutí, které je dnem

vydání rozhodnutí, přesné označení příjemce rozhodnutí, výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částku a číslo účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplacena, lhůta plnění, poučení o místu, době a formě podání opravného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku a vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk úředního razítka se státním znakem; tuto náležitost lze nahradit zaručeným elektronickým podpisem pracovníka a jeho kvalifikovaným certifikátem.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s právním názorem krajského soudu, týkajícím se nicotnosti napadených rozhodnutí, kterou soud dovodil ze skutečnosti, že výrok zmíněného dodatečného platebního výměru neobsahuje uvedení konkrétních ustanovení právního předpisu. Krajský soud konstatuje, že smyslem kogentního ustanovení procesního předpisu je, aby z rozhodnutí zcela jasně vyplývalo, na základě kterých konkrétních postupů bylo rozhodnutí vydáno, což vždy vyžaduje nejen uvedení v řízení aplikované normy, ale též jejího konkrétního ustanovení. V přezkoumávané věci, dle názoru soudu, nepostačí pouhý odkaz na zákon č. 588/1992 Sb., ale ani odkaz pouze na ust. § 46 zákona č. 337/1992 Sb., bez uvedení konkrétního odstavce; v opačném případě by mohly teoreticky vzniknout pochybnosti, na základě kterého procesního postupu bylo rozhodnutí vydáno.

S tímto právním názorem soudu se Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

Nicotné (neexistující, non negotium) rozhodnutí správního orgánu je zvláštním druhem aktu, který odporuje zákonu. Jeho vady jsou tak závažné, že se neuplatňuje presumpce správnosti aktu. To znamená, že takový akt nevyžaduje zvláštní proces k odstranění vad nebo odstranění aktu samotného, ale nikdo jej nemusí dbát, od počátku se na něj hledí jako na akt, který tu vůbec není. K nulitě aktu každý, tedy i soud, přihlíží bez návrhu z úřední povinnosti (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Především je však nutno vymezit okruh vad, jejich rozlišení a kvalifikaci, pro které je nutno mít za to, že akt neexistuje, tedy vad, které jsou způsobilé nicotnost přivodit. Za takové vady lze nesporně považovat absolutní věcnou nepříslušnost, absolutní nedostatek formy (ústní rozhodnutí namísto písemného, pouhé sdělení namísto rozhodnutí), požadavek trestného plnění, plnění absolutně nemožného, neurčitost, logickou rozpornost aktu a chybějící projev vůle správního orgánu (padělky, akty vynucené násilím). Lze shrnout, že paakty se vyznačují tak těžkými vadami, že je nutno mít za to, že tu žádný akt není. Takovou vadu Nejvyšší správní soud správní soud v rozhodnutí správce daně I. stupně ani v rozhodnutí žalovaného neshledal.

Z vydaného platebního výměru bylo zcela nepochybné a žalobci rovněž z průběhu vytýkacího řízení, které vydání platebního výměru předcházelo, muselo být zřejmé, jaká daň za jaké období je ověřována, resp. stanovována, podle kterého hmotněprávního předpisu a jakým procesním postupem je vyměřena, před kterým správcem daně je řízení vedeno. Lze-li jednoznačně tedy dospět k závěru, že není pochyb o tom, že rozhodnutí vydal oprávněný orgán v rámci svých kompetencí, netrpí vadami, které mohou způsobit jeho zmatečnost, neurčitost nebo nemožnost, přičemž je zřejmé komu je určeno, nelze takové rozhodnutí označit za nicotné. 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. Žalobce nebyl nikterak uvedeným rozhodnutím zkrácen na svém právu obrany proti takovému rozhodnutí a toto právo rovněž využil. Platební výměr v zákonné lhůtě napadl řádným opravným prostředkem, z jehož obsahu lze dovodit, že důvody i způsob vyměření daňové povinnosti, resp. důvody neuznání nároku na odpočet DPH byly žalobci

zřejmé, nebyly pro něj zmatečné nebo nesrozumitelné. O tom, že s důvody vyměření byl žalobce srozuměn svědčí i to, že neuplatnil vůči správci daně postup dle ust. § 32 odst. 9 zákona č. 773/1992 Sb. a nepožádal o sdělení důvodu rozdílu mezi daňovou povinností přiznanou v daňovém přiznání za duben 2000 a daní, která byla správcem daně stanovena a vyměřena. Důvody, pro které žalobce nesouhlasil s postupem správce daně se týkaly zjištění skutkových, tj. existence uskutečnění zdanitelných plnění; ze stejných důvodů podal žalobce rovněž žalobu ke krajskému soudu. I z této skutečnosti je tedy zřejmé, že se nejednalo o rozhodnutí, které by bylo pro žalobce překvapivé či nesrozumitelné. Poukazuje-li krajský soud na možný teoretický vznik pochybností o použitém procesním postupu, nemá takové tvrzení oporu ve spise, ale ani ve faktickém stavu. Žalobce žádné pochybnosti stran toho jaká daň za jaké zdaňovací období a z jakého důvodu mu byla vyměřena, resp. nebyl uznán uplatněný nadměrný odpočet, nevyjádřil, stejně tak bylo nepochybné z vedeného vytýkacího řízení, jakým procesním postupem byla daň stanovena a vyměřena.

Nejvyšší správní soud *obiter dictum* konstatuje, že vyměření, resp. dodatečné vyměření daně obecně je složitým procesem, v němž je aplikována celá řada ustanovení daného právního předpisu, a to v různých příčinných souvislostech. Ke stanovení a vyměření daně nelze dospět prostou aplikací jednotlivého konkrétního ustanovení hmotněprávního, popř. procesního předpisu. Měl-li by výrok rozhodnutí obsahovat citace všech ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, jakož i všech ustanovení zákona o správě daní a poplatků, která na řízení v němž se rozhoduje o výši daňové povinnosti dopadají, nepochybně by takový požadavek činil rozhodnutí samé nepřehledným a nesrozumitelným. V těchto intencích je nutno mimo jiné vykládat ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., i v případě požadavku na uvedení předpisů, podle kterých bylo rozhodováno. Zákon zde výslovně neukládá, že by ve výroku musely být uvedeny všechny právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, resp. jichž bylo v dané věci použito. Jakkoli je nepochybné, že např. pro posouzení okamžiku vzniku zdanitelného plnění je rozhodné i posouzení vzniku a existence toho kterého smluvního typu nebo určení data vzniku celního dluhu, apod. a správce daně aplikuje i předpisy ostatní (např. celní zákon, občanský popř. obchodní zákoník) konstantní judikatura v tomto ohledu nevybočila z požadavku uvedení pouze předpisů daňových, resp. zákona o správě daní a poplatků a příslušného zákona upravujícího daň o kterou se v řízení jedná.

Je nepochybné, že vůle zákonodárce při tvorbě ust. § 32 odst. 2 cit. zákona směřovala k tomu pojmenovat vady, které jsou natolik zásadní a intenzivní, že lze mít pochybnosti o existenci rozhodnutí samého. Vedle těchto vyjmenovaných vad může rozhodnutí přirozeně trpět i vadami jinými, tyto však nemohou mít za následek nicotnost rozhodnutí. Konstatoval-li krajský soud nicotnost rozhodnutí pro absenci uvedení konkrétního ustanovení právního předpisu, učinil tak bez zákonné opory, neboť vyžadoval splnění formální náležitosti, která ze zákona nevyplývá.

Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s právním názorem krajského soudu, že napadené rozhodnutí bylo stiženo vadami, které by způsobovaly jeho nicotnost, a konstatuje, že citovaná rozhodnutí Finančního úřadu Brno II a Finančního ředitelství v Brně nelze považovat za nicotná ve shora uvedeném smyslu, a to z materiálního ani z čistě formálního hlediska. Krajský soud v Brně proto rozhodl nezákonně, když tato rozhodnutí nepřezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů a označil je za nicotná.

Krajský soud v Brně je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), a je proto povinen se podanou žalobou žalobce zabývat věcně.

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 (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 20. června 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu