ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, za účasti **R. D**, zastoupené M. G., daňovým poradcem, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 1. 2005, č. j. 30 Ca 226/2003 - 52,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 1. 2005, č. j. 30 Ca 226/2003 - 52, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 10. 1. 2005, č. j. 30 Ca 226/2003 - 52, bylo určeno, že rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „stěžovatel“) ze dne 30. 4. 2003, č. j. FŘ 110/6582/02-0107 a rozhodnutí Finančního úřadu v Telči ze dne 4. 6. 2002, č. j. 11913/02/317970/9312, jimiž byla účastnici dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 3330 Kč, jsou nicotná. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že především platební výměr správce daně neobsahuje ve výroku odkaz na zákonné ustanovení hmotněprávního předpisu, podle něhož se plátci daně stanoví povinnost zaplatit daň. Pojem „právní předpisy“, který zákon č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) v ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) používá, nelze interpretovat tak, že postačí jen označení obecně závazného právního předpisu, na jehož základě je povinnost ukládána, ale smyslem tohoto kogentního ustanovení je, aby z rozhodnutí zcela jasně vyplývalo, ke kterému konkrétnímu ustanovení zákona se povinnost váže, což vždy vyžaduje nejen uvedení aplikované normy, ale též jejího konkrétního ustanovení. Krajský soud také poukázal na ústavně konformní výklad ustanovení § 32 a § 46 zákona o správě daní a poplatků, který přijal a opakovaně vyslovil Ústavní soud ve svých nálezech sp. zn. II. ÚS 31/91, IV. ÚS 624/2002, IV. ÚS 772/02 a IV. ÚS 662/02.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Stěžovatel především nepovažuje předmětná rozhodnutí správce daně za neplatná. Protože platební výměr obsahuje uvedení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, splňuje tedy zákonné požadavky a závěr soudu o nezbytnosti uvedení konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu, které správce daně v předmětné věci aplikoval, je nutno považovat za požadavek nad rámec zákonné úpravy. Stěžovatel se neztotožnil s argumentací krajského soudu nálezem sp. zn. IV. ÚS 662/2002, podle něhož je dodatečný platební výměr neplatný pro nedostatek základních náležitostí rozhodnutí, zejména pro neuvedení ustanovení hmotněprávního předpisu. Právní závěr vyjádřený v nálezu není nijak, ani právně teoreticky ani formálně právně, zdůvodněn. Podle názoru stěžovatele došlo k extenzivnímu výkladu ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků bez přihlédnutí k legislativně technické úpravě daní v jednotlivých hmotněprávních předpisech. Na podporu závěru, že daňová procesní norma vyžaduje uvést ve výroku rozhodnutí pouze předpisy a nikoliv konkrétní ustanovení, poukázal stěžovatel i na ústavně konformní výklad Ústavního soudu obsažený v usnesení sp. zn. II.ÚS 230/02 a dále na nález sp. zn. II. ÚS 157/97. Rovněž tak poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2003 sp. zn. 2 Afs 12/2003. Pokud krajský soud uvádí nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 31/99, pak v tomto je vyjádřen požadavek, aby ve výroku rozhodnutí byly uvedeny jak hmotněprávní, tak i procesněprávní předpisy. V daném případě tento požadavek naplněn byl. Pokud krajský soud argumentoval nálezy sp. zn. IV. ÚS 624/02 a IV. ÚS 772/02, z jejich textu je zřejmé, že v obou případech Ústavní soud dovodil, že z ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že zákon vedle základních náležitostí, jejichž rozsah je vymezen v § 32 odst. 2 citovaného zákona, předpokládá také „ostatní základní náležitosti rozhodnutí“, které podle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem, a důsledkem jejich absence je neplatnost rozhodnutí. Argumentaci o absenci „ostatních základních náležitostí“ ovšem soud v napadeném rozsudku nepoužil. Nesrozumitelné je pro stěžovatele konstatování krajského soudu, že správce daně beze zbytku nedostál své povinnosti vyplývající pro něj z § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, a proto je nutno ve smyslu § 32 odst. 4 a 7 citovaného zákona na jeho rozhodnutí pohlížet jako na neplatné. Ustanovení § 32 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků totiž řeší dopady absence či vadnosti základní náležitosti rozhodnutí podle § 32 odst. 2 písm. f) citovaného zákona. Dále nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí spatřuje i v konstatování krajského soudu, že platební výměr neobsahuje ve výroku odkaz na zákonné ustanovení hmotněprávního předpisu, podle něhož se plátci daně stanoví povinnost zaplatit daň. Protože v daném případě nebyl dán důvod pro vyslovení nicotnosti platebního výměru, ani pro vyslovení nicotnosti rozhodnutí stěžovatele, bylo na místě přezkoumání napadeného rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních námitek. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Účastnice ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že se plně ztotožňuje s rozhodnutím krajského soudu. Jak správně krajský soud v odůvodnění svého rozsudku poukázal, chybí v rozhodnutí finančního úřadu označení správce daně a výrok s uvedením právních předpisů, podle kterých bylo rozhodováno, tedy jedna ze základních náležitostí rozhodnutí. Proto navrhla zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Mezi základní náležitosti rozhodnutí vydaného v daňovém řízení patří podle § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částky a čísla účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplacena.

Podle ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která podle 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.

Za paakt je tedy možno považovat takové rozhodnutí, které jednak postrádá některou ze zákonem taxativně stanovených zákonných náležitostí (formální aspekt), která je současně náležitostí základní (materiální aspekt). Přitom se musí jednat o nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, že budou tento správní akt respektovat.

Je-li v ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků výslovně stanoveno, že základní náležitostí rozhodnutí je výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, nelze z toho dovodit, že ve výroku rozhodnutí musí být uvedeno i konkrétní ustanovení hmotněprávního předpisu, protože zákon o správě daní a poplatků takový požadavek neobsahuje. V daném případě dodatečný platební výměr obsahuje jak hmotněprávní předpis, tak i procesní předpis, podle nichž bylo rozhodováno. Krajský soud proto pochybil, když z absence konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu v dodatečném platebním výměru dovodil jeho nicotnost, neboť tím po finančním úřadu vyžadoval splnění náležitosti rozhodnutí, která ze zákona nevyplývá. Proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že předmětný dodatečný platební výměr finančního úřadu v konfrontaci s ustanovením § 32 odst. 2 písm. d) a odst. 7 zákona o správě daní a poplatků obstojí.

Pokud se krajský soud odvolává na nálezy Ústavního soudu, měl by především uvádět jejich přesná označení. Krajský soud např. odkazuje nález sp. zn. II. ÚS 31/91, tj. z doby, kdy ještě nevyvíjel ani činnost Ústavní soud České a Slovenské Federativní Republiky, natož současný Ústavní soud, a kdy ani obecné soudy rozhodnutí finančních orgánů nepřezkoumávaly. Lze se tedy domnívat, že se mělo jednat o nález sp. zn. II. ÚS 31/99 ze dne 15. 12. 1999, v němž Ústavní soud jednoznačně vyjádřil požadavek, že „Ve výroku rozhodnutí musí být tedy uvedeny (a zákonodárce uvedením množného čísla sledoval označení jak hmotněprávních, tak procesněprávních předpisů), právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno v daném případě, tedy, jak zákon o dani z přidané hodnoty, tak i zákon o správně daní a poplatků, který byl pouze podkladem pro daňové řízení a nikoli pro vyměření a doměření daně z přidané hodnoty. Daňovému orgánu proto nemůže být ponecháno na výběr uvedení pouze jednoho z příslušných právních předpisů na daňovém výměru“. Tutéž výhradu lze vztáhnout na odkaz na nález sp. zn. IV. ÚS 662/02, jímž bylo rozhodnuto dne 21. 11. 2002 o odmítnutí ústavní stížnosti ve věci občanskoprávní a lze předpokládat, že se ve skutečnosti mělo jednat o nález sp. zn. IV. ÚS 666/02 ze dne 15. 12. 2003, v němž je odkazováno na právní názor vyslovený již v nálezu ze dne 15. 12. 1999 sp. zn. II. ÚS 31/99. Další odkazy krajského soudu na nálezy sp. zn. IV. ÚS 624/2002, IV. ÚS 772/02 jsou zcela nepřípadné, protože řešily otázku, jaké má důsledky, není-li ve výroku rozhodnutí uvedeno, za které zdaňovací období je platební výměr vydán, jaký je doměřený rozdíl na daňovém základu a jaká je výše rozdílu mezi daní stanovenou a původně vyměřenou v jednotlivých

zdaňovacích obdobích. Na druhé straně však krajský soud zcela opomněl citovat např. nález Ústavního soudu ze dne 27. 6. 2000 sp. zn. II. ÚS 157/97, v němž je vyjádřeno naprosto jednoznačně, že výraz právní předpis v zákonném textu znamená především formu práva a nelze ho považovat za synonymní s pojmem ustanovení, které tvoří součást právního předpisu a je zpravidla pouze jeho zlomkem. Podle Ústavního soudu není rozumné interpretovat obrat právní předpis v § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků natolik extenzívně, že by znamenal totéž co konkrétní použité ustanovení právního předpisu. Absence takového konkrétního (hmotněprávního) ustanovení ve výroku rozhodnutí je nepochybně vadou rozhodnutí, ale intenzita této vady nedosahuje stupně, který zákonodárce spojuje s nicotností, s neexistencí aktu. S ohledem na výše citovanou konstantní judikaturu Ústavního soudu nelze proto výklad ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků vyjádřený krajským soudem v napadeném rozsudku považovat za ústavně konformní.

Pokud se účastnice ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila s rozsudkem krajského soudu s tím, že v jeho odůvodnění správně poukázala na to, že v rozhodnutí finančního úřadu chybí označení správce daně a výrok s uvedením právních předpisů, je nutno uvést, že o chybějícím označení správce daně není v odůvodnění napadeného rozsudku ani zmínka a pokud jde o neuvedení právních předpisů, tak ty ve výroku nechyběly, a proto to také nebylo důvodem vyslovení nicotnosti rozhodní finančních orgánů.

Vzhledem k tomu, že rozhodnutí finančního úřadu a finančního ředitelství z výše uvedených důvodů nelze označit za nicotná, rozhodl krajský soud nezákonně, když se jimi nezabýval meritorně.

Protože je kasační stížnost důvodná, Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje zpravidla bez jednání, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud 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 27. září 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu