



**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 právních věcech žalobce R. V., proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně, nám. Svobody 4, Brno, o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudkům Krajského soudu v Brně ze dne 15. 11. 2004, čj. 29 Ca 320/2002 – 35, ze dne 15. 11. 2004, čj. 29 Ca 321/2002 – 35, ze dne 15. 11. 2004, čj. 29 Ca 322/2002 - 36 a ze dne 15. 11. 2004, čj. 29 Ca 323/2002 – 32,

t a k t o :

Rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 15. 11. 2004, čj. 29 Ca 320/2002 - 35, ze dne 15. 11. 2004, čj. 29 Ca 321/2002 – 35, ze dne 15. 11. 2004, čj. 29 Ca 322/2002 - 36 a ze dne 15. 11. 2004, čj. 29 Ca 323/2002 – 32, se zrušují a věci se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutími ze dne 1. 8. 2002, čj. FŘ-110/5771/01-0107, čj. FŘ-110/5772/01-0107, čj. FŘ-110/5773/01-0107, čj. FŘ-110/5774/01-0107, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu – dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob - ze dne 9. 5. 2001, čj. 107916/01/303916/3432, čj. 112769/01/303916/3432, čj. 112791/01/303916/3432 a platebnímu výměru ze dne 9. 5. 2001, čj. 112949/01/303916/3432, na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1998.

Žalobce se žalobami podanými u Krajského soudu v Brně domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného. Krajský soud v záhlaví specifikovanými rozsudky vyslovil nicotnost rozhodnutí žalovaného i správce daně, neboť dospěl k

závěru, že tato rozhodnutí trpí takovými vadami, jež vyvolávají jejich nulitu. Tyto vady spatřuje v absenci náležitostí rozhodnutí dle § 32 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), konkrétně odst. 2 písm. d), neboť příslušná rozhodnutí neobsahují uvedení hmotněprávních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno.

Žalovaný (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudky krajského soudu včasnými kasačními stížnostmi, opírajícími se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a domáhal se zrušení napadených rozsudků.

Stěžovatel krajskému soudu především vytkl nesprávné posouzení právní otázky nicotnosti předmětných rozhodnutí. Nelze dospět k závěru, že v uvedených rozhodnutích chyběla náležitost dle § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu, tedy že by konkrétně chyběl výrok s uvedením právních předpisů, podle kterých bylo rozhodováno. V platebních výměrech finančního orgánu sice není uvedeno konkrétní ustanovení hmotného práva, dle něhož bylo rozhodováno, avšak zákon ani uvedení takového údaje nepožaduje. Již z označení platebních výměrů je patrné, čeho se týkají a ve výrocích jsou výslovně uvedeny dva právní předpisy – zákon ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a daňový řád (ustanovení § 46 odst. 7, či odst. 4). Obdobný názor již zaujal i Nejvyšší správní soud v rozhodnutích sp. zn. 2 Afs 12/2003 a 3 Afs 20/2004. Taktéž lze odkázat na nález Ústavního soudu ČR ze dne 27. 2. 2000, sp. zn. II. ÚS 157/97. Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadená rozhodnutí krajského soudu zrušil a vrátil mu věci k dalšímu řízení.

Stěžovatel rovněž požádal o přiznání odkladného účinku jeho kasačním stížnostem, avšak Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 18. 8. 2006, čj. 8 Afs 21/2005 - 53, jeho návrh zamítl.

Žalobce svého práva vyjádřit se ke kasačním stížnostem nevyužil.

Usnesením ze dne 24. 10. 2005, čj. 8 Afs 21/2005 - 46 Nejvyšší správní soud spojil jednotlivé kasační stížnosti vedené pod sp. zn. 8 Afs 21/2005, 8 Afs 22/2005, 8 Afs 23/2005 a 8 Afs 24/2005 ke společnému řízení a tyto věci jsou nadále vedeny pod sp. zn. 8 Afs 21/2005.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil (vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti, podle § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Z obsahu předmětných správních spisů vyplývá, že Finanční úřad v uvedených dodatečných platebních výměrech na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za specifikovaná zdaňovací období vyměřil daňovému

subjektu dodatečně daň, a to „podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů“. V případě platebního výměru na daň z příjmu za zdaňovací období roku 1998 správce daně vyměřil daň ve výši 0 Kč a daňovou ztrátu stanovil v jiné výši (92 711 Kč), než byla stěžovatelem uplatňována v daňovém přiznání (184 601 Kč), přičemž ve výroku uvedl odkaz na zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a § 46 odst. 4 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud při svém rozhodování vycházel z ustálené rozhodovací praxe (viz např. rozhodnutí ze dne 18. 11. 2003, sp. zn. 2 Afs 12/2003, publikované pod č. 212/2004 Sb. NSS), od níž není důvodu se odchýlovat.

Při interpretaci § 32 odst. 7 daňového řádu je nutno vycházet z právního názoru Ústavního soudu obsaženého v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 8/98, č. 300/1998 Sb. (*poznámka soudu*: tímto nálezem Ústavní soud zamítl návrh na zrušení cit. ustanovení), v němž Ústavní soud především uvedl, že smyslem § 32 odst. 7 citovaného zákona je umožnit vydání osvědčení o neplatnosti takových rozhodnutí, která postrádají některou ze zákonem stanovených podstatných (základních) náležitostí, takže je nelze za rozhodnutí vůbec považovat. Na takové rozhodnutí se proto právem hledí, jako by bylo neplatné od samého počátku, a osvědčení o jeho neplatnosti tedy nemá konstitutivní, nýbrž toliko deklaratorní účinky. Osvědčením neplatnosti rozhodnutí se proto neodstraňují jeho nedostatky, nýbrž se pouze prohlašuje jeho neplatnost, a vytváří se tím podmínky pro vydání rozhodnutí nového. Přitom důvody, pro které je možno vyslovit neplatnost rozhodnutí, nelze stanovit svévolně, nýbrž pouze v případech taxativně vymezených v § 32 odst. 2 cit. zákona. Rozhodnutí vydané v daňovém řízení, v němž absentuje některá ze zákonem výslovně stanovených esenciálních náležitostí, nelze vůbec považovat za rozhodnutí, nýbrž za paakt a ověřování neplatnosti takového rozhodnutí proto není odstraňováním jeho věcných nedostatků, neboť u paaktů se na ně hledí jako na neexistující od samého počátku a v téže věci je nutno vydat rozhodnutí nové.

Za paakt ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 daňového řádu je možno považovat takové daňové rozhodnutí, které - kumulativně - postrádá některou ze zákonem taxativně stanovených zákonných náležitostí (formální aspekt) a zároveň se musí jednat o náležitost základní (materiální aspekt). Je tedy zřejmé, že 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, aby tento správní akt respektovali.

V předložené věci Nejvyšší správní soud při hodnocení čistě formální stránky zmiňovaných platebních výměrů Finančního úřadu vychází ze skutečnosti, že v těchto výměrech sice není uvedeno konkrétní ustanovení hmotného práva, podle kterého byla předepsána předmětná daň, avšak je nutno přisvědčit stěžovateli, že zákon uvedením 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 dovedl jeho nicotnost, neboť tím po finančním úřadu vyžadoval splnění formální náležitosti, která výslovně ze zákona nevyplývá. Již ze samotného označení platebních výměrů je totiž patrné, že se týkají daně z příjmů fyzických osob - základu daně, daně a ztráty - a je tedy zřejmé, o jaký právní předpis se opírají, přičemž ve výrocích jsou výslovně označeny dva aplikované právní předpisy (zákon č. 337/1992 Sb., konkrétně § 46 odst. 7 v případě dodatečných platebních výměrů, a § 46 odst. 4 v případě platebního výměru, a zákon č. 586/1992 Sb.). Proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že uvedené platební výměry v konfrontaci s ustanovením § 32 odst. 2 písm. d) a odst. 7 daňového řádu obstojí.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že citovaná rozhodnutí finančního orgánu a finančního ředitelství nelze považovat za nicotná ve shora uvedeném smyslu, a to z materiálního ani z čistě formálního hlediska. Krajský soud v Brně proto rozhodl nezákonně, jestliže tato rozhodnutí označil za nicotná a nezabýval se jimi meritorně.

Ze všech shora uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná a napadené rozsudky Krajského soudu v Brně jsou nezákonné ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto je zrušil.

Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

Nejvyšší správní soud ve věci v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s. rozhodoval bez nařízení jednání.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. prosince 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu

