



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, za účasti **Ing. J. S.**, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 10. 2005, č. j. 31 Ca 82/2005 – 23,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 10. 2005, č. j. 31 Ca 82/2005 – 23, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 24. 10. 2005, č. j. 31 Ca 82/2005 – 23, bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 12. 12. 2000, č. j. 3865/2000/FŘ/130 a rozhodnutí Finančního úřadu ve Znojmě ze dne 10. 12. 1999, č. j. 112577/99/346911/6259, jímž byla Ing. J. S. (dále jen „účastník“) dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 18 384 643 Kč. V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že správce daně v rozhodnutí odkázal na to, že „Rozpis základu daně je uveden na dalším listě (listech)“ a tento list označený jako „List č.:2“ je k tomuto správnímu rozhodnutí pouze připojen, aniž by byl datován, označen úředním razítkem nebo podepsán příslušnou osobou. Jestliže je platební výměr rozhodnutím, kterým správce daně podle § 32 odst. 8 a § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) výrokem sděluje a současně závazně stanoví základ daně a vyměřuje daň, pak z obsahu výroku platebního výměru musí jednoznačně vyplývat stanovený základ daně, výše vyměřené daně a zdaňovací období, ke kterému se tyto údaje stanoví. Pokud výrok tyto požadavky nesplňuje, je neurčitým a v důsledku této vady nelze s takovým rozhodnutím spojit ve vztahu k daňovému subjektu jeho závaznost a vykonatelnost. Z tohoto důvodu je nutno na takové rozhodnutí pohlížet jako na rozhodnutí, které výrok ukládající veřejnoprávní povinnost neobsahuje. Předmětný platební výměr vyhodnotil krajský soud z těchto důvodů ve svém předchozím rozsudku zrušeném následně Nejvyšším správním soudem ve výrokové části za neurčitý s tím, že se jedná o natolik závažnou vadu, že zakládá jeho nulitu. V dané

věci je krajský soud zavázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, dle kterého nelze považovat předmětné rozhodnutí správce daně a finančního ředitelství za nicotná z materiálního ani formálního hlediska. Při respektování tohoto právního názoru má však krajský soud za to, že požadavkům na konkrétnost, jednoznačnost a srozumitelnost výroku rozhodnutí, kterým se fakticky předepisuje daňová povinnost, neodpovídá, jestliže rozpis základu daně a daň je ke správnímu rozhodnutí připojen bez datování, bez označení úředním razítkem a bez podpisu příslušné osoby. Kromě toho podstatnou náležitostí rozhodnutí jsou údaje o aplikaci konkrétních ustanovení nejen procesního předpisu (zákon o správě daní a poplatků), tak i hmotně právního předpisu (daňového zákona). Podle výkladu, který přijal Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 662/02, je dodatečný platební výměr neplatný pro nedostatek základních náležitostí, mezi něž se řadí neuvedení ustanovení hmotněprávního předpisu, které správce daně aplikoval, jakož i ustanovení procesního předpisu podle něhož postupoval. Z důvodu právní jistoty a srozumitelnosti rozhodnutí pro jeho adresáta má krajský soud za to, že v tomto případě lze oprávněně trvat nejen na uvedení údajů vztahujících se k rozpisu základu daně a daně přímo ve výroku rozhodnutí opatřeném datem, označeném úředním razítkem a podepsaném příslušnou osobou, ale také na uvedení konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu, který byl aplikován, již ve výroku platebního výměru, neboť pouze takový výrok lze považovat za konkrétní, jednoznačný a srozumitelný. V daném případě správce daně správně citoval ustanovení § 46 odst. 7 zákona o správě daně a poplatků, ale správnost a zákonnost jeho postupu však nelze dovodit při aplikaci konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu jímž je zákon č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Jakkoli tedy krajský soud s absencí údaje o konkrétním ustanovení hmotněprávního předpisu nemůže v dané věci spojovat nicotnost a v intencích právního názoru Nejvyššího správního soudu nemůže spatřovat nicotnost v tom, že rozpis základu daně stojí fakticky mimo vlastní rozhodnutí, nezbyvá mu než konstatovat, že dodatečný platební výměr je sice aktem existujícím a platným, avšak nezákonným pro jeho nepřezkoumatelnost. Závěr o nezákonnosti předmětného rozhodnutí, který ve výroku postrádá aplikaci konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu, vychází z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek sp. zn. 1 Afs 134/2004, 1 Afs 136/2004 a 1 Afs 29/2005) a je ve shodě i s ústavně konformním výkladem přijatým Ústavním soudem např. v nálezu sp. zn. II. ÚS 157/97. Zjištěné vady jsou podle názoru krajského soudu samy o sobě důvodem pro závěr o jeho nepřezkoumatelnosti a řešení dalších námitek by za dané procesní situace nemělo žádného praktického významu.

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. V kasační stížnosti především poukázal na to, že krajský soud je vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu a je si této skutečnosti vědom, ale přesto v odůvodnění napadeného rozsudku uvádí názor diametrálně rozdílný. V této skutečnosti stěžovatel spatřuje důvod kasační stížnosti podle písm. d) citovaného ustanovení – jinou vadu řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí. Ke krajskému soudu uváděné nezákonnosti spočívající v tom, že rozhodnutí správce daně neobsahuje vedle konkrétního ustanovení procesního předpisu i ustanovení hmotněprávního předpisu, stěžovatel poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, bez jeho konkrétní identifikace, s tím, že krajský soud účelově vytrhl část odůvodnění předmětného rozsudku a o z kontextu vytržený text opřel svůj závěr. K důvodu kasační stížnosti podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. stěžovatel s poukazem na ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. uvedl, že obecně je rozhodnutí považováno za nesrozumitelné, jestliže z jeho výroku nelze zjistit, jak vlastně bylo rozhodnuto, výrok je vnitřně rozporný či nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníky řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Podle názoru stěžovatele obecné požadavky

na srozumitelnost rozhodnutí předmětný dodatečný platební výměr splňuje, když je zřejmé, v jaké výši byla dodatečně vyměřena daň, o jakou daň se jednalo, za jaké zdaňovací období a komu byla daň vyměřena. Současně je v dodatečném platebním výměru uvedeno číslo jednacích zprávy o daňové kontrole. Předmětný dodatečný platební výměr je tak srozumitelný a přezkoumatelný. Ostatně k závěru, že je platebním výměrem obsahujícím uvedení pouze hmotněprávního předpisu zcela konkrétně, jednoznačně a srozumitelně daňová povinnost stanovena, dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 11. 5. 2005 č. j. 1 Afs 29/2005 – 82 a č. j. 1 Afs 134/2004 – 95, na které krajský soud v napadeném rozsudku na podporu svého právního názoru odkazuje. Nad rámec již Nejvyšším správním soudem vyřešené otázky srozumitelnosti platebního výměru, a tedy jeho přezkoumatelnosti, stěžovatel uvedl, že vyměření daně je složitým procesem v rámci daňového řízení, a proto nelze požadovat z hlediska legislativně technické úpravy jednotlivých daní po správci daně (a zákonodárce tak ani nečiní), aby v případě hmotněprávních předpisů uváděl ve výroku rozhodnutí jejich konkrétní ustanovení. Musel by totiž uvádět téměř všechna ustanovení zákona upravujícího příslušnou daň. Stěžovatel v této souvislosti poukázal na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, vedle již citovaných rozsudků např. na rozsudek ze dne 18. 11. 2003, č. j. 2 Afs 12/2003 - 216 a ze dne 16. 8. 2005, č. j. 5 Afs 197/2004 – 89. Krajský soud se v napadeném rozsudku nikterak nevyjádřil, v čem konkrétně spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného správního rozhodnutí a v tom spatřuje stěžovatel důvod kasační stížnosti podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Na základě uvedených skutečností stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Vzhledem k tomu, že stěžovatel namítal v kasační stížnosti podané poté, kdy již jednou bylo o jeho kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem rozhodnuto, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, nejedná se o kasační stížnost nepřipustnou.

Stěžovatelem je však krajskému soudu nedůvodně vytýkáno, že se neřídil závazným právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku ze dne 24. 6. 2005, č. j. 7 Afs 91/2004 - 84. V tomto rozsudku byl totiž vysloven závazný právní názor, že jak dodatečný platební výměr Finančního úřadu ve Znojmě ze dne 10. 12. 1999, č. j. 112577/99/346911/6259, tak napadené rozhodnutí stěžovatele nejsou z důvodů tvrzených krajským soudem rozhodnutími nicotnými, a to ani z materiálního ani z čistě formálního hlediska, a proto krajský soud rozhodl nezákonně, když se jimi nezabýval meritorně. Tento právní názor sice krajský soud respektoval, ale ne beze zbytku, neboť nesetřval ve svém názoru o nicotnosti daňových rozhodnutí, ale má za to, že mu nezbývá než konstatovat, že dodatečný platební výměr je sice aktem existujícím a platným, avšak nezákonným pro jeho nepřezkoumatelnost, kterou dovozuje z neuvedení konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu v dodatečném platebním výměru, byť má současně za to, že v tomto případě lze oprávněně trvat i na uvedení údajů vztahujících se k rozpisu základu daně a daně přímo ve výroku rozhodnutí, opatřeném datem, označeném úředním razítkem a podepsaném příslušnou osobou. Vzhledem k tomuto právnímu názoru pak nepřezkoumal napadené rozhodnutí stěžovatele meritorně.

Pokud má krajský soud za to, že z důvodu právní jistoty a srozumitelnosti rozhodnutí pro jeho adresáta lze oprávněně trvat na uvedení údajů vztahujících se k rozpisu základu daně a daně přímo ve výroku rozhodnutí opatřeném datem, označeném úředním razítkem a podepsaném příslušnou osobou, nepodpořil tento svůj závěr žádnou argumentací. Proto považuje Nejvyšší správní soud za dostačující poukázat na názor již dříve opakovaně vyjádřený v jeho judikatuře, že dodatečný platební výměr, v jehož výroku je uvedeno, že rozpis základu daně a daň jsou uvedeny na dalším listě, který je očíslován a označen číslem jednacím rozhodnutí, není v rozporu s požadavky na základní náležitosti rozhodnutí jak jsou uvedeny v ust. § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Takové rozhodnutí tedy není neplatné ve smyslu § 32 odst. 7 tohoto zákona (viz. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2004, č. j. 7 Afs 4/2003 - 52 a ze dne 12. 7. 2004, č. j. 3 Afs 14/2004 - 53).

Pokud pak jde o závěr krajského soudu o nezákonnosti dodatečného platebního výměru, stejně jako rozhodnutí stěžovatele, pro nepřezkoumatelnost, když rozhodnutí ve výroku postrádá aplikaci konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu, tvrdí krajský soud, že vychází z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu a že tyto závěry jsou i ve shodě s ústavně konformním výkladem přijatým Ústavním soudem. Přitom se ale vůbec nevypořádal se zněním ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, v němž je výslovně uvedeno, že „Základní náležitosti rozhodnutí jsou výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno“.

S tímto nově vysloveným právním názorem vyjádřil stěžovatel nesouhlas v dalším stížním bodě.

Nejvyšší správní soud především poukazuje na to, že pokud se krajský soud odvolává na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 662/02, tak rozhodnutí takového označení sice existuje, ale jedná se o usnesení ze dne 29. 10. 2002, jímž byla ústavní stížnost odmítnuta pro neodstranění vad podání. Podle citace části odůvodnění nálezu však lze dovodit, že se jedná o nálezy ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02. V tomto nálezu skutečně Ústavní soud uvedl, že „stěžovateli je třeba přisvědčit i pokud jde o námitku, že dodatečný platební výměr je neplatný pro nedostatek základních náležitostí rozhodnutí (§ 32 odst. 1 daňového řádu), zejména pro neuvedení ustanovení hmotněprávního předpisu, které (resp. která) správce daně aplikoval, jakož i ustanovení procesního předpisu, dle něhož postupoval. Ústavní soud odkazuje na svůj nálezy ze dne 15. 12. 1999, ve věci sp. zn. II. ÚS 31/99, dle něhož ve výroku daňového rozhodnutí musí být uvedeny (a zákonodárce uvedením množného čísla zjevně míní označení jak hmotněprávních, tak procesněprávních předpisů), právní předpisy, podle nichž bylo v daném případě rozhodováno. Daňovému orgánu proto nemůže být ponecháno na výběr uvedení pouze jednoho (zřejmě dle jeho mínění nejdůležitějšího) právního předpisu na daňovém výměru. Dodatečný platební výměr ze dne 28. 3. 2000 sice odkaz na procesní i hmotněprávní předpis obsahoval, nicméně, dle přesvědčení Ústavního soudu, neuvedení konkrétního ustanovení právního předpisu založilo nejasnost v postupu správce daně“. K argumentaci krajského soudu citovaným nálezem je však nutno uvést, že právní názor v něm vyslovený je jednak ojedinělý, jdoucí nad rámec předchozích nálezu, např. ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99, ze dne 27. 6. 2000, sp. zn. II. ÚS 157/97, ze dne 17. 1. 2002, sp. zn. III. ÚS 702/01 a ze dne 5. 3. 2002, sp. zn. II. ÚS 702/01, a jednak byl výslovně popřen i další judikaturou, např. usnesení ze dne 15. 3. 2004, sp. zn. II. ÚS 230/02, v němž Ústavní soud uvedl, že „základní náležitosti rozhodnutí podle § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, není vedle odkazu na hmotné a procesní předpisy i citace jejich jednotlivých ustanovení. Dovožovat z absence citace konkrétního paragrafu,

odstavce či dokonce písmena právního předpisu nicotnost, tj. neexistenci rozhodnutí, by bylo přepjatým formalismem, který Ústavní soud ve své judikatuře zásadně odmítá“. V neposlední řadě také nelze nepoukázat na to, že všechna citovaná rozhodnutí Ústavního soudu řeší otázku naplnění požadavku ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků v rozhodnutí výlučně z hlediska nicotnosti, resp. neplatnosti.

Názor krajského soud nemá oporu ani v jím citované judikatuře Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 11. 5. 2004, č. j. 1 Afs 134/2004 - 95 se jednak Nejvyšší správní soud vyjadřoval k právnímu názoru krajského soudu o nicotnosti daňových rozhodnutí, tj. k otázce, která již není řešena v napadeném rozsudku, a jednak v něm výslovně uvedl, že „zákon uvedení konkrétního ustanovení výslovně ani nepožaduje, neboť stanoví toliko povinnost uvést právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. Pokud krajský soud argumentuje v rozhodnutí konkrétními nálezy Ústavního soudu, je třeba poukázat na to, že požadavky, které k formálním náležitostem daňového rozhodnutí Ústavní soud vyslovil v citovaných rozhodnutích sp. zn. II. ÚS 31/99, IV. ÚS 624/02, IV. ÚS 772/02, rozhodnutí správce daně splňuje; ve výroku rozhodnutí správce daně je uveden hmotněprávní předpis (daňový zákon) i procesní předpis (daňový řád), který správce daně aplikoval, v rozhodnutí je uvedeno, za jaké období je daň vyměřena a je jím zcela konkrétně, jednoznačně a srozumitelně daňová povinnost stanovena“. Obsahově shodné je i odůvodnění rozsudku ze dne 13. 7. 2005, č. j. 1 Afs 136/2004 - 59 a ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 29/2005 - 82.

Protože jak konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu, tak i Ústavního soudu zastává názor, že výrok platebního výměru, ev. dodatečného platebního výměru, musí obsahovat označení jak hmotněprávních, tak i procesněprávních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, ne však uvedení konkrétních ustanovení těchto předpisů, což je zcela v souladu s dikcí ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, nemohou být dodatečný platební výměr a rozhodnutí stěžovatele z důvodu neuvedení konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu v jejich výroku nezákonná pro nepřezkoumatelnost. Je proto povinností krajského soudu přezkoumat napadené rozhodnutí stěžovatele meritorně v rozsahu žalobních bodů, nehledat stále v neuvedení konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu ve výroku důvody pro zrušení daňových rozhodnutí a vyvinout maximální úsilí k rozhodnutí o věci samé.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu pro nesprávné posouzení právní otázky zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský 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 7. června 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu