

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **Ing. T. P.,** správce konkursní podstaty úpadce A. s., a. s., proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně** se sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2003, sp. zn. 30 Ca 357/2000,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2003, sp. zn. 30 Ca 357/2000, **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Stěžovatel (Finanční ředitelství v Brně) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým krajský soud vyslovil nicotnost platebního výměru Finančního úřadu v Blansku ze dne 29. 4. 1999, č. j. 34629/99/283911/6619, a nicotnost rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19. 5. 2000, č. j. 110-9097a/99-0106, a věc vrátil finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), když tvrdí, že napadené rozhodnutí spočívá v nesprávném posouzení právní otázky a je proto nezákonné a zároveň namítá jeho nepřezkoumatelnost, spočívající v nesrozumitelnosti.

Stěžovatel uvádí, že shora citovaný platební výměr, vydaný správním orgánem I. stupně, obsahoval výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a také částku a číslo účtu příslušné banky, na který měla být částka zaplacena, stejně jako tento výměr nepostrádal uvedení ustanovení, na jehož základě byl žalobce povinen odvést na základě projednaných výsledků daňové kontroly daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Přitom stěžovatel namítá, že žádné hmotněprávní ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů tuto povinnost neukládá. Daňovým subjektem, jemuž je zákonem uložena povinnost vypočítat, srazit poplatníkovi a odvést správci daně daň ze závislé činnosti,

je totiž plátce. Požadavku zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků [§ 32 odst. 2 písm. d)] proto odpovídá, je-li ve výroku rozhodnutí uveden právní předpis, dle něhož správce daně rozhodl. V tomto směru stěžovatel upozorňuje, že dosavadní praxe územních finančních orgánů i obecných soudů byla taková, že neuvedení konkrétního ustanovení zákona ve správních rozhodnutích bylo akceptováno.

Stěžovatel dále namítá, že v žádném případě nemohou být citovaná rozhodnutí označena za nicotná, jelikož stávající zákonná úprava důvody nicotnosti individuálních správních aktů nevymezuje. Ustanovení § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. sice zakotvuje institut neplatnosti rozhodnutí vydaného v daňovém řízení a způsob jejího ověření, nicméně tento institut zahrnuje pouze některé důvody nicotnosti. Stěžovatel odkazuje rovněž na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 2. 2003, sp. zn. 15 Ca 291/2002, z něhož cituje, že v současnosti nelze § 68 písm. c) s. ř. s., obsahující institut nicotnosti, v daňovém ani správním řízení použít.

Stěžovatel se domnívá, že nicotný správní akt může být akt obsahující takové vady, které vzhledem ke své povaze a závažnosti představují překážku nastoupení jeho uvažovaných právních účinků (zřejmé překročení pravomoci, naprostá neurčitost, nesrozumitelnost a tedy i nerealizovatelnost, absolutní nemožnost plnění, uložení povinnosti způsobující spáchání trestného činu apod.).

Právě s ohledem na absentující právní úpravu se zvýrazňuje role orgánu aplikujícího právo, což však údajně napadený rozsudek nesplňuje, neboť není řádně odůvodněn, jelikož v něm není uvedeno, v čem konstatovaná vada představuje zásadní překážku nastoupení uvažovaných právních účinků a ani, jak konkrétně by měl bezvadný výrok znít a na které ustanovení hmotného práva by měl odkazovat. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku stěžovatel namítá především ve vztahu k rozhodnutí správního orgánu II. stupně, protože v tomto případě krajský soud pouze uvedl, že bylo vydáno na základě nicotného správního aktu, chybí mu právní podklad, a proto je třeba je považovat za nicotné. Stěžovatel zdůrazňuje, že teprve toto rozhodnutí je rozhodnutím konečným a obsahuje upřesnění výroku, vysloveného správním orgánem I. stupně. Nesrozumitelnost napadeného rozsudku stěžovatel spatřuje i v tom, že „věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému“, jelikož pokud je platební výměr nicotný, není dán žádný předmět řízení pro stěžovatele (odvolací orgán).

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje kasační stížnosti vyhovět a napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušit.

Žalobce (Ing. T. P., správce konkursní podstaty úpadce A. s., a. s.), ve svém vyjádření ke kasační stížnosti především namítá, že mu dne 23. 6. 2003 nebylo umožněno nahlédnout do spisu, takže byl zkrácen ve svém právu na efektivní obranu ve vyjádření ke kasační stížnosti, a ke všem prováděným důkazům. V tom žalobce spatřuje porušení ústavně zaručeného práva na spravedlivý proces.

S námitkou stěžovatele o nesrozumitelnosti napadeného rozsudku žalobce nesouhlasí a uvádí, že pokud by soud nemohl vrátit věc správnímu orgánu k dalšímu řízení, nemohl by tento správní orgán vytýkané vady vůbec napravit. Žalobce dále upozorňuje na ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., podle něhož je správní orgán povinen v rozhodnutí uvést právní předpisy, podle kterých bylo rozhodováno. Předmětný platební výměr finančního úřadu však ve svém výroku obsahuje pouze hmotně právní předpis, podle kterého má být zaplacena daň (§ 38i odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb.), nikoliv však právní

předpis, podle kterého bylo rozhodováno. Je sice pravdou, že krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku neuvedl, co konkrétně měl výrok správního rozhodnutí obsahovat; nicméně tento rozsudek nevybočil ze zákonných mezí, neboť je v něm vysloveno, které skutečnosti má soud za prokázané, jakými úvahami se při rozhodování řídil a které předpisy aplikoval. K tvrzení stěžovatele, že žádné ustanovení zákona č. 586/1992 Sb. neukládá povinnost uvést zákonné ustanovení, na jehož základě byl žalobce povinen odvést daň z příjmů, žalobce namítá, že tímto ustanovením je § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb.

Žalobce dále zdůrazňuje, že za situace, kdy správní orgán I. stupně nemusí své rozhodnutí odůvodnit (§ 32 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb.), je třeba trvat na tom, aby ve výroku rozhodnutí byly uvedeny alespoň ty právní předpisy, podle kterých bylo rozhodováno. V opačném případě by totiž příjemce rozhodnutí nevěděl, proč mu byla daňová povinnost stanovena a obtížně by mohl realizovat své právo na odvolání.

Ze všech shora uvedených důvodů žalobce navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je vázán důvody kasační stížnosti. V souzené věci stěžovatel uplatnil kasační důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti napadeného rozsudku. Proto se Nejvyšší správní soud v dalším koncentroval nejprve na posouzení toho, zda se Krajský soud v Brně v daném případě nedopustil nezákonnosti, když hodnotil předmětné právní otázky.

Z obsahu předmětného správního spisu vyplývá, že Finanční úřad v Blansku shora citovaným platebním výměrem předepsal daňovému subjektu (A. s., a. s.) na základě kontroly zahájené dne 18. 12. 1997 a zprávy z této kontroly v souladu s § 69 zákona č. 337/1992 Sb. na dani ze závislé činnosti za rok 1995 k přímému placení částku 2 102 006 Kč, kterou je nutno uhradit podle § 38i odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb. ve stanovené lhůtě na blíže specifikovaný účet. Odvolání proti tomuto rozhodnutí citovaným rozhodnutím ze dne 19. 5. 2000 zamítlo Finanční ředitelství v Brně.

Nejvyšší správní soud v souzené věci vycházel z ustanovení § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., 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.“

Při interpretaci tohoto zákonného ustanovení 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 zákona č. 337/1992 Sb. 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 zákona č. 337/1992 Sb. 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.

Nejvyšší správní soud dále vycházel z konstantní judikatury obecných soudů, podle níž nulitní právní akt (nicotný, non negotium) ve skutečnosti neexistuje, neboť tu není nic, co by bylo způsobilé s účinky právní moci dotknout právní sféru fyzické nebo právnické osoby (viz např. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 3. 1997, sp. zn. 7 A 155/94, in: *Soudní judikatura ve věcech správních*, č. 2/1998, str. 56 a násl.; rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 10. 3. 1995, sp. zn. 6 A 28/94, in: M. Mazanec, *Soudní judikatura ve věcech správních*, Linde, 1999, str. 351 a násl.). Toto stanovisko judikatury odpovídá rovněž stanovisku doktríny správního práva (viz např. D. Hendrych a kol., *Správní právo – obecná část,* 4. vyd., C. H. Beck, 2001, str. 94 a násl.; P. Průcha, *Správní právo – obecná část,* Brno, 2003, str. 188 a násl.; z cizojazyčných např. H. Mauer, *Allgemeines Verwaltungsrecht,* 10. vyd., C. H. Beck, 1995, str. 247 a násl.).

V souzené věci Nejvyšší správní soud zjistil, že se Krajský soud v Brně vůbec nezabýval jednotlivými meritorními žalobními důvody a aplikoval ustanovení § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., protože shledal, že rozhodnutí správního orgánu I. stupně zcela postrádá uvedení hmotně právního předpisu, podle něhož byla předmětná částka předepsána k přímému placení, a tedy neobsahuje základní náležitost rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 2 písm. d) citovaného zákona. Za nicotné pak krajský soud označil též zmíněné rozhodnutí stěžovatele, „neboť bylo vydáno na základě nicotného správního aktu a chybí mu tak právní podklad."

Nejvyšší správní soud na základě shora citovaného nálezu Ústavního soudu (a také s přihlédnutím k citované konstantní soudní judikatuře a doktrinálnímu stanovisku) uvádí, že za paakt ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. 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, že budou tento správní akt respektovat. Proto se Nejvyšší správní soud neztotožňuje s právním názorem stěžovatele, že institut nicotnosti nelze v daňovém ani správním řízení použít.

V daném případě z rekapitulační části tohoto rozsudku vyplývá, že předmětný platební výměr, vydaný Finančním úřadem v Blansku, obsahuje ve své výrokové části výslovný odkaz na ustanovení § 69 zákona č. 337/1992 Sb., které upravuje vybírání daně srážkou; a dále na ustanovení § 38i odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., podle něhož dodatečně předepsanou daň a zálohy je plátce daně povinen odvést správci daně do 5 dnů po doručení platebního výměru. V tomto směru žalobce argumentuje tím, že za situace, kdy správní orgán nemusí své rozhodnutí odůvodnit, je třeba trvat na tom, aby alespoň ve výroku rozhodnutí byly uvedeny právní předpisy, podle kterých bylo rozhodováno, neboť v opačném případě by jeho adresát nevěděl, proč mu byla daňová povinnost stanovena. Nejvyšší správní soud se s touto argumentací ztotožňuje v tom smyslu, že každé rozhodnutí vrchnostenského orgánu, kterým nepochybně je i rozhodnutí finančního orgánu, musí být jasné, srozumitelné a přezkoumatelné

a účastníkům právních vztahů, které toto rozhodnutí upravuje, musí být zřejmé, z jakých důvodů bylo dané rozhodnutí vydáno. Jedině tak jsou totiž respektovány ústavně zaručené principy limitace státní moci zákonem a minimalizace zásahů státní moci do privátní sféry fyzických a právnických osob. Nejvyšší správní soud se proto domnívá, že naplnění zmíněných požadavků jasnosti, srozumitelnosti a přezkoumatelnosti finančních rozhodnutí zpravidla vyžaduje, aby ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno konkrétní ustanovení právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto, jak výslovně stanoví např. správní řád (§ 47 odst. 2), a to přestože tato povinnost z ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb. výslovně nevyplývá.

V souzené věci nicméně Nejvyšší správní soud - při hodnocení čistě formální stránky zmiňovaného platebního výměru Finančního úřadu v Blansku – vychází ze skutečnosti, že v tomto výměru sice není uvedeno konkrétní ustanovení hmotného práva, podle kterého byla předepsána předmětná finanční částka, nicméně v tomto směru je nutno přisvědčit stěžovateli, že zákon 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. Již ze samotného označení platebního výměru je totiž patrno, že se týká daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků a je tedy zřejmé, o jaký právní předpis se opírá, přičemž v jeho výroku jsou výslovně označeny dva aplikované právní předpisy (zákony č. 337/1992 Sb. a č. 586/1992 Sb.). Proto Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že citovaný platební výměr Finančního úřadu v Blansku v konfrontaci s ustanovením § 32 odst. 2 písm. d) a odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. obstojí.

Nad rámec shora uvedeného Nejvyšší správní soud – z materiálního hlediska – považuje za vhodné uvést, že z obsahu předmětného platebního výměru vyplývá, že byl vydán na základě kontroly zahájené dne 18. 12. 1997 a zprávy o kontrole č. j. 55123/98/283930/1000. Již z této skutečnosti je tedy zřejmé, že se nejednalo o rozhodnutí, které by bylo pro žalobce překvapivé či nesrozumitelné. O tom ostatně jednoznačně svědčí také obsah velmi podrobného odvolání žalobce ze dne 13. 9. 1999 (č. l. 2 správního spisu), doplněného přípisem ze dne 23. 11. 1999 (č. l. 3), které proti citovanému platebnímu výměru žalobce podal a v němž zevrubně polemizuje se samotnou povinností k odvodu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, se způsobem jejího stanovení a také s její výší. Je proto zřejmé, že nazíráno z materiálního hlediska bylo žalobci zřejmé, které právní předpisy a která jejich konkrétní ustanovení finanční úřad aplikoval a k jakým skutkovým a právním závěrům dospěl.

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, když tato rozhodnutí označil za nicotná a nezabýval se jimi meritorně.

Ze všech shora uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že kasační stížnost je důvodná a napadený rozsudek Krajského soudu v Brně je nezákonný ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Proto ho zrušil, aniž se meritorně zabýval dalšími stížnostními důvody, týkajícími se tvrzené nepřezkoumatelnosti tohoto rozsudku, neboť by to bylo s ohledem na shora uvedené zjevně nadbytečné.

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.

V Brně dne 18. 11. 2003

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu