

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **R.D.**, zastoupeného Milanem Grepem, daňovým poradcem, bytem Třeboradická 49, Mratín, Mírovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 12. 2004, č. j. 30 Ca 210/2003 - 55,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 7. 12. 2004, č. j. 30 Ca 210/2003 - 55, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Svojí kasační stížností brojil žalovaný (dále též „stěžovatel“) proti shora popsanému rozsudku krajského soudu, kterým byla vyslovena nicotnost rozhodnutí Finančního úřadu v Telči ze dne 4. 6. 2002, č. j. 11896/02/317970/9312, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 22. 4. 2003, č. j. FŘ 110/6574/02-0107. Krajský soud vyslovil nicotnost uvedených rozhodnutí proto, že v rozhodnutí Finančního úřadu v Telči v rozporu s ustanovením § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daň. ř.“) a jeho ústavně konformním výkladem nebyla uvedena konkrétní ustanovení hmotněprávního předpisu, který byl v řízení aplikován. Krajský soud se při výkladu ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daň. ř. opřel zejména o závěry vyplývající z některých pasáží nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003 ve věci sp. zn. IV. ÚS 666/02 (zveřejněn pod č. 145 ve svazku č. 31 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu; krajský soud zřejmě chybou v psaní uvedený nález označuje neexistující spisovou značkou IV. ÚS 662/02 a toto chybné označení pak přebírá ve své kasační stížnosti i stěžovatel – pozn. Nejvyššího správního soudu).

Stěžovatel ve své kasační stížnosti uvedl, že nepovažuje za správný výklad ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daň. ř. krajským soudem. Podle stěžovatele nutno vyjít z dikce tohoto ustanovení, podle něhož k základním náležitostem rozhodnutí v daňovém řízení patří výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Vykládat toto ustanovení tak, že ve výroku daňového rozhodnutí je nutno uvést konkrétní ustanovení hmotněprávního předpisu, které správce daně aplikoval, je podle stěžovatele přílišnou extenzí. Tento právní názor, vyslovený v nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02, v uvedeném nálezu není podle stěžovatele nijak (ani teoreticky, ani formálně-právně) zdůvodněn. Při výkladu podle stěžovatele nebylo přihlédnuto k legislativně technické úpravě daní v jednotlivých hmotněprávních předpisech. Vyměření daně je podle stěžovatele složitým procesem, v němž je aplikována řada ustanovení hmotného i procesního práva zároveň. Pokud by správce daně všechna tato ustanovení musel v rozhodnutí uvést, musel by uvést téměř všechna ustanovení daného daňového zákona (zákonů). Dále stěžovatel poukázal na to, že jím zastávaný právní názor, odporující právnímu názoru krajského soudu i právnímu názoru vyjádřenému v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003 ve věci sp. zn. IV. ÚS 666/02, lze dohledat v řadě jiných rozhodnutí Ústavního soudu (stěžovatel poukázal na usnesení ze dne 15. 3. 2004, sp. zn. II. ÚS 230/02, zveřejněné pod č. 13 ve svazku č. 32 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, ve kterém je explicitně vyřčen názor opačný, než jaký zastává krajský soud, a dále na nález ze dne 27. 6. 2000, sp. zn. II. ÚS 157/97, zveřejněný pod č. 99 ve svazku č. 18 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, v němž se jasně rozlišuje mezi uvedením právního předpisu a uvedením konkrétního ustanovení právního předpisu, přičemž to druhé Ústavní soud v uvedeném nálezu nevyžaduje v daňových rozhodnutích uvádět). Dále stěžovatel poukázal na to, že argumentace krajského soudu nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99 (zveřejněn pod č. 181 ve svazku č. 16 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), ze dne 18. 6. 2003, sp. zn. IV. ÚS 624/02 (zveřejněn pod č. 96 ve svazku č. 30 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu) a ze dne 3. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 772/02 (zveřejněn pod č. 126 ve svazku č. 31 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), je zavádějící, neboť z nich neplyne závěr, ke kterému dospěl krajský soud. Stěžovatel dále poukázal na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu ohledně nicotnosti daňových rozhodnutí a na to, že z uvedené judikatury (zejména z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2003, č. j. 2 Afs 12/2003 - 216) jednoznačně vyplývá, že zákon uvedení konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu v daňovém rozhodnutí nevyžaduje a že pokud v rozhodnutí není toto ustanovení uvedeno, nevyvolává to jeho nicotnost. Z uvedených důvodů navrhl stěžovatel zrušení kasační stížností napadeného rozhodnutí krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Současně s kasační stížností požádal stěžovatel o přiznání odkladného účinku této kasační stížnosti, a to s poukazem na to, že právní následek napadeného rozhodnutí krajského soudu (vyslovení nicotnosti správního rozhodnutí stěžovatele a správního rozhodnutí správce daně) by pro stěžovatele, resp. pro splnění jeho povinností při dosažení cíle daňového řízení, tj. stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, znamenal nenahraditelnou újmu.

Žalobce navrhl zamítnutí kasační stížnosti, neboť měl za to, že napadený rozsudek krajského soudu vychází ze správného právního posouzení věci.

Návrhu na odkladný účinek kasační stížnosti by podle žalobce nemělo být vyhověno, neboť podmínky pro uplatnění § 73 zákona č. 150/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) nejsou splněny.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Jejím rozsahem a důvody je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán. Spornou otázkou je, zda skutečnost, že ve výroku rozhodnutí správce daně není uvedeno konkrétní ustanovení hmotněprávního předpisu, který byl ve věci aplikován, vede k nicotnosti tohoto rozhodnutí a následně i nicotnosti rozhodnutí odvolacího správního orgánu, jímž bylo odvolání proti němu podané zamítnuto.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že výrok dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Telči ze dne 4. 6. 2002, č. j. 11896/02/317970/9312, č. 1020000039 v pasáži, v níž jsou uvedeny použité právní předpisy, zní: *„(...) Podle zákona č. 586/199 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákona o daních z příjmů“) a § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákona o správě daní a poplatků“), Vám shora uvedený správce daně dodatečně: (...)“*

Podle § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí (tj. jiné než poučení, u něhož jsou následky jeho absence či vadnosti upraveny v § 32 odst. 4, 5 a 6), 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 – jak to ostatně již Nejvyšší správní soud učinil ve svém rozsudku ze dne 18. 11. 2003, č. j. 2 Afs 12/2003 - 214, na jehož závěrech není důvodu ničeho měnit – vycházet z právního názoru Ústavního soudu, obsaženého v nálezu ze dne 17. 11. 1998, sp. zn. Pl. ÚS 8/98, zveřejněném pod č. 300/1998 Sb. a pod č. 141 ve svazku č. 12 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu (tímto nálezem Ústavní soud zamítl návrh na zrušení ustanovení § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb.), v němž Ústavní soud především uvedl, že smyslem ustanovení § 32 odst. 7 daň. ř. 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, Praha 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, München 1995, str. 247 a násl.).

Na základě shora citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 8/98 tedy za paakt ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. je možno považovat takové daňové rozhodnutí, které postrádá některou ze zákonem taxativně stanovených zákonných náležitostí (formální aspekt), přičemž zároveň jde 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 daném případě platební výměr Finančního úřadu v Telči obsahuje ve své výrokové části výslovný odkaz na ustanovení § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. a dále na zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. 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. 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, na základě obecného principu správního práva procesního, který je v konkrétní podobě výslovně zakotven v § 47 odst. 2 zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád), ve znění pozdějších předpisů, a to přestože tato povinnost z ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daň. ř. výslovně nevyplývá a přestože správní řád, jak plyne z § 99 daň. ř., není v daňovém řízení ani subsidiárně použitelný. Tak tomu bude v případech, kdy jeden daňový zákon upravuje současně vícero typů daní, např. zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí – při postupu podle tohoto zákona je nutno pro zajištění dostatečné míry přezkoumatelnosti a srozumitelnosti daňového rozhodnutí v jeho výroku uvést, jaká ze tří v uvedeném zákoně upravených daní je vyměřována či doměřována; toho lze dosáhnout zejména odkazem na příslušná konkrétní ustanovení zákona, která dotyčnou daň upravují.

V případech, jakým je i Nejvyšším správním soudem posuzovaná věc, tedy u daně z příjmů, kdy jeden daňový zákon upravuje toliko jedinou daň (byť ve dvou formách v závislosti na právní povaze daňového subjektu) však lze připustit výjimku. V platebním výměru vydaném stěžovatelem sice není uvedeno konkrétní ustanovení hmotného práva, podle kterého byla předepsána předmětná finanční částka, nicméně zákon uvedení konkrétního ustanovení výslovně ani nepožaduje, neboť stanoví toliko povinnost uvést právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. Zákon tak činí z legitimních a z ústavního hlediska ještě akceptovatelných důvodů: Zákony upravující jednotlivé typy daní, mimo jiné i zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, jsou vesměs konstruovány tak, že v rozhodnutí v konkrétním případě se zpravidla aplikuje současně celá řada různých

jejich ustanovení a ne vždy lze jednoznačně určit, které konkrétní ustanovení daného zákona je při aplikaci klíčové a nejdůležitější a tvoří tak jakýsi centrální bod, na němž je rozhodnutí postaveno. Aplikuje-li se zákon tohoto druhu, pak, pokud by bylo třeba takováto konkrétní ustanovení v platebních výměrech uvádět, by bylo nutno pro zachování srozumitelnosti rozhodnutí některá – někdy pro rozhodnutí i velmi podstatná – ustanovení při citaci vypustit; v opačném případě, při uvádění všech ustanovení, která byla při vydání rozhodnutí aplikována, by taková citace ztrácela svůj věcný význam, kterým je zajištění přezkoumatelnosti a srozumitelnosti rozhodnutí, neboť by byla citována podstatná část všech ustanovení daného zákona.

K argumentaci krajského soudu poukazem na nutnost interpretovat ustanovení § 32 odst. 7 písm. d) daň. ř. ústavně konformním způsobem v intencích nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02 nutno poznamenat následující: Podle čl. 89 odst. 2 Ústavy vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu jsou závazná pro všechny orgány i osoby. Vedle (samozřejmé) akceptace závaznosti rozhodnutí Ústavního soudu ve vztahu k osobám a orgánům, jejichž práv či povinností se dané rozhodnutí přímo dotýká a v konkrétním případě je upravuje, právní doktrína i soudní praxe postupem času po bouřlivých diskusích dospěly k závěru a dnes všeobecně uznávají i to, že právní názor (tj. zobecnitelné pravidlo chování) vyjádřený v určitém rozhodnutí Ústavního soudu je autoritativním (a v tomto smyslu závazným) vodítkem pro budoucí posuzování jiných obdobných případů; v tomto smyslu mají rozhodnutí Ústavního soudu povahu faktických precedentů (viz k tomu z bohaté literatury k danému tématu např. D. Hendrych, C. Svoboda a kol., *Ústava České republiky. Komentář,* 1. vyd., C. H. Beck, Praha 1997, str. 150, z novějších publikací pak podrobný rozbor podává J. Blahož, *Soudní kontrola ústavnosti. Srovnávací pohled*, ASPI Publishing, Praha 2001, str. 455-462, dále viz např. J. Filip, P. Holländer, V. Šimíček, *Zákon o Ústavním soudu. Komentář*, 1. vyd., C. H. Beck, Praha 2001, str. 85). Rozhodovací praxe Ústavního soudu by zásadně měla být jednotná, aby nezavdávala příčinu k pochybnostem, jaký právní názor Ústavní soud zastává, tj. obdobné případy by měly být posuzovány obdobně. Ve skutečnosti tomu ovšem v některých případech tak není, zejména pak proto, že ne vždy se v praxi za situace, kdy by to bylo namístě, uplatní mechanismus pro sjednocování judikatury Ústavního soudu (viz zejm. § 23 zákona č. 182/1993 Sb. o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů) a navíc ne pro všechny obsahové kolize mezi rozhodnutími Ústavního soudu lze sjednocovací mechanismus uplatnit. Za takové situace musí obecný soud, má-li dostát své povinnosti ústavně konformní interpretace jednoduchého práva, z různých v judikatuře Ústavního soudu obsažených právních názorů zvolit ten, který odpovídá náhledu Ústavního soudu na věc v době rozhodování obecného soudu. Judikatura Ústavního soudu se přirozeně v čase vyvíjí a určité názory jsou v průběhu doby opouštěny a nahrazovány názory jinými; závazný je tedy ten právní názor Ústavního soudu, který Ústavní soud zastává v době rozhodování obecného soudu. Pokud v době rozhodování obecného soudu existuje vícero vedle sebe stojících právních názorů Ústavního soudu, u nichž nelze zcela jednoznačně určit, který z nich je pozdější a který dřívější (to lze určit například podle toho, že názor dřívější byl pozdějším rozhodnutím opuštěn, zejména cestou užití mechanismu sjednocování judikatury – viz třeba judikaturu k otázce aktivní legitimace k podání ústavní stížnosti, kdy byl dřívější názor obsažený v nálezu Ústavního soudu ze dne 23. 6. 1994, sp. zn. I. ÚS 35/94, cestou mechanismu sjednocování judikatury výslovně opuštěn stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 9. 11. 1999, sp. zn. Pl. ÚS-st.-9/99), je pro obecný soud závazný ten z nich, který lze s přihlédnutím ke všem okolnostem na základě racionální analýzy a úvahy považovat v judikatuře Ústavního soudu za názor převažující. Rozhodnými okolnostmi pro posouzení budou zejména četnost judikátů zastávajících ten či onen právní názor, jejich forma (plenární nález či stanovisko, nález, usnesení zabývající se meritem

ústavní stížnosti, usnesení striktně procesní povahy) míra propracovanosti argumentace k dané právní otázce obsažené v konkrétním analyzovaném judikátu a to, do jaké míry bylo řešení dané právní otázky v tomto judikátu nosným důvodem rozhodnutí, anebo naopak argumentací podpůrnou, doplňkovou či argumentací *obiter dictum*.

Otázka, zda skutečnost, že ve výroku rozhodnutí správce daně není uvedeno konkrétní ustanovení hmotněprávního předpisu, který byl ve věci aplikován, vede k nicotnosti tohoto rozhodnutí, nebyla nikdy řešena v rámci mechanismu sjednocování judikatury Ústavního soudu, třebaže se jí Ústavní soud v řadě svých rozhodnutí zabýval a v jeho judikatuře se ohledně této otázky objevují dva vzájemně rozporné právní názory. S přihlédnutím k výše popsaným kritériím nutno konstatovat, že právní názor vyslovený v nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02 (jeho jádrem je věta: *„Dodatečný platební výměr (...) sice odkaz na procesní i hmotněprávní předpis obsahoval, nicméně, dle přesvědčení Ústavního soudu, neuvedení konkrétního ustanovení právního předpisu založilo nejasnost v postupu správce daně.“*) lze považovat za ojedinělý, jdoucí nad rámec předchozího nálezu sp. zn. II. ÚS 31/99 (ten řekl ve vztahu k posuzované otázce toliko to, že výrok daňového rozhodnutí musí obsahovat označení jak hmotněprávních, tak procesněprávních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno v daném případě, ne však, že je třeba uvedení konkrétních ustanovení těchto předpisů), i nad rámec nálezu sp. zn. II. ÚS 157/97 (zde Ústavní soud výslovně konstatoval, 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, je však zpravidla pouze jeho zlomkem; podle Ústavního soudu není rozumné interpretovat obrat "právní předpis" v § 32 odst. 2 písm. d) daň. ř. natolik extenzivně, že by znamenal totéž, co konkrétní použité ustanovení právního předpisu). Právní názor vyjádřený v nálezu sp. zn. IV. ÚS 666/02 byl konečně další judikaturou Ústavního soudu výslovně popřen - v usnesení Ústavního soudu sp. zn. II ÚS 230/02, v jehož *obiter dictu* (které je však v souvislostech daného usnesení, jímž byla ústavní stížnost odmítnuta pro opožděnost, navýsost významné, neboť se jím de facto, byť nad rámec nosných důvodů rozhodnutí, řeší meritum ústavní stížnosti) se říká, že *„základní náležitostí rozhodnutí podle § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, není vedle odkazu na hmotné a procesní právní předpisy i citace jejich jednotlivých ustanovení. Dovozovat 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.“*). Navíc byl právní názor v nálezu sp. zn. IV. ÚS 666/02 vysloven nikoli v rámci hlavních bodů odůvodnění, nýbrž jako argument spíše podpůrný a doplňující a především bez podrobného rozvedení použité argumentace a vypořádání se s předchozí opačnou judikaturou (byť nešlo o názor vyslovený toliko *obiter dictum*). I další judikatura Ústavního soudu, zejména rozhodnutí ve věcech sp. zn. IV. ÚS 624/02 a IV. ÚS 772/02, na která poukazoval krajský soud, nenasvědčuje tomu, že by právní názor ohledně důsledků neuvedení konkrétního ustanovení aplikovaného hmotněprávního předpisu v daňovém rozhodnutí, vyjádřený v nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02, byl názorem převažujícím. V nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 624/02 tato otázka nebyla řešena – rozhodnutí se totiž soustředilo na posouzení jiné, byť s tím volně související otázky, a sice, zda absence údaje o zdaňovacím období ve výrocích dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty, za stavu, kdy zdaňovací období a základ daně nejsou v těchto výměrech uvedeny přímo, ale jsou blíže konkretizovány na samostatném listě, na který výrok rozhodnutí odkazuje, představuje tak závažnou vadu správního rozhodnutí, pro kterou je nutno mít zato, že tu žádný akt není. Obdobně tomu bylo u nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 772/02, v němž tento soud judikoval, že součástí výroku rozhodnutí, kterým je stanovena (nově doměřována) daňová

povinnost, musí být uveden doměřený základ daně a doměřená daň a rozdíl mezi základem daně a daní původně stanovenou a základem daně a daní doměřenou. Lze tedy shrnout, že právní názor, že výrok daňového rozhodnutí musí obsahovat označení konkrétních ustanovení hmotněprávních a procesněprávních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a že jejich absence způsobuje nicotnost daňového rozhodnutí, není převažujícím právním názorem Ústavního soudu a že naopak tímto názorem je, že základní náležitostí rozhodnutí podle § 32 odst. 2 písm. d) daň. ř., jejíž absence vede k neplatnosti rozhodnutí, není vedle odkazu na hmotné a procesní právní předpisy i citace jejich jednotlivých ustanovení (podrobný rozbor judikatury Ústavního soudu k náležitostem daňového rozhodnutí viz in: T. Langášek: *Ověřování neplatnosti daňového rozhodnutí ve světle judikatury Ústavního soudu*, Právní rozhledy č. 10/2005, str. 349-353)

Jestliže platební výměr Finančního úřadu v Telči obsahuje ve své výrokové části výslovný odkaz na ustanovení § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. a dále na zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vyhovuje v tomto ohledu nárokům kladeným na daňové rozhodnutí ustanovením § 32 odst. 2 písm. d) daň. ř., jak je převažujícím způsobem vykládáno Ústavním soudem. Pokud tedy krajský soud z důvodu absence označení konkrétních ustanovení hmotněprávních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, shledal uvedený platební výměr nicotným a v závislosti na tom posoudil jako nicotné i rozhodnutí stěžovatele, kterým bylo zamítnuto odvolání proti tomuto platebnímu výměru, nesprávně posoudil právní otázku [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Nejvyššímu správnímu soudu tedy nezbylo než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, neboť kasační stížnost stěžovatele byla důvodná.

Samotnou hmotněprávní podstatou věci se Nejvyšší správní soud nezabýval a ani zabývat nemohl, neboť k tomu by bylo lze přistoupit teprve poté, co by se jí zabýval a o ní rozhodl krajský soud v řízení před ním vedeném.

Za této situace Nejvyšší správní soud již samostatně nerozhodoval o návrhu stěžovatele na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, neboť by to bylo nadbytečné zejména s ohledem na skutečnost, že Nejvyšší správní soud rozhodl ve věci samé nedlouho po jejím předložení krajským soudem. Tento návrh stěžovatele byl navíc *prima facie* nedůvodný. Ustanovení § 107 ve spojení s § 73 odst. 2 s. ř. s. totiž jako jednu z nutných podmínek pro přiznání odkladného účinku kasační stížnosti stanovuje, že výkon nebo jiné právní následky rozhodnutí by pro žalobce musely znamenat nenahraditelnou újmu. Ve vztazích mezi soukromou osobou a státem v případě, že stěžovatelem v řízení o kasační stížnosti je státní orgán a že ve věci jde o právní vztah spočívající v povinnosti k peněžitému (tedy zastupitelnému) plnění mezi účastníky, „nenahraditelná újma“ u státu (reprezentovaného státním orgánem jako účastníkem řízení) nepřipadá prakticky v úvahu. „Nenahraditelnost“ újmy totiž nutno vždy posuzovat v závislosti na poměrech účastníka, kterému by újma měla vzniknout (tj. u vztahů majetkové povahy zejména v závislosti na celkových majetkových poměrech účastníka; u státního orgánu tedy na celkových majetkových poměrech státu jako subjektu, který je v řízení před Nejvyšším správním soudem reprezentován státním orgánem jako účastníkem řízení). Musí se jednat o takovou potenciální majetkovou újmu, která sama o sobě hrozí dotčenou osobu vzhledem k jejím celkovým majetkovým poměrům zasáhnout velmi závažným a obtížně napravitelným způsobem; samotná nevratnost majetkové újmy (např. z důvodu, že soukromá osoba se v mezidobí stane insolventní či dokonce zanikne a nebude tak nadále schopna své majetkové povinnosti splnit, takže stát od ní jemu náležející finanční prostředky nebude schopen vydobýt) je zde nerozhodná. U státu proto není vzhledem k jeho majetkovým poměrům a obrovským

a všestranným možnostem získávání příjmů, nesrovnatelným s možnostmi prakticky žádné soukromé osoby, v běžných veřejnoprávních vztazích majetkové povahy vůbec představitelné, aby hrozba nesplnění určité státem tvrzené majetkové povinnosti soukromé osoby vůči státu nebo naopak hrozba nutnosti splnit státem popíranou majetkovou povinnost vůči soukromé osobě mohla být „nenahraditelnou újmou“ ve smyslu ustanovení § 73 odst. 2 s. ř. s. (srov. k tomu též usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2005, č. j. 1 Afs 106/2004 - 49, podle něhož tvrzená újma, spočívající v ohrožení veřejného zájmu na řádném stanovení a vybírání daní a ve zkrácení státního rozpočtu v souvislosti s vracením přeplatku na dani jako důsledku pravomocného rozhodnutí krajského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí odvolacího orgánu v daňové věci, není důvodem pro přiznání odkladného účinku kasační stížnosti).

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V takovém případě rovněž krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 2. června 2005

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu