

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **W. a P. I., s. r. o.**, zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, se sídlem v Brně, Divadelní 4, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 2. 9. 2004, č. j. 30 Ca 116/2002 – 66,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 2. 9. 2004, č. j. 30 Ca 116/2002 – 66 **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 3. 2002, č. j. 110-6067/2001-0106 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Letovicích ze dne 23. 7. 2001, č. j. 13591/01/285971/3811, kterým mu byla předepsána daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 1997 ve výši 207 528 Kč. O žalobě podané proti rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Brně věcně nejednal, když postupem dle ust. § 76 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.) vyslovil nicotnost obou výše uvedených rozhodnutí. Nulitu uvedených rozhodnutí krajský soud přitom dovodil z toho, že platební výměr finančního úřadu neobsahoval ve výroku odkaz na zákonné ustanovení hmotněprávního předpisu, podle něhož byla daňovému subjektu předepsána daňová povinnost. Zákonem definovaný a ústavně konformním výkladem zákona stvrzený požadavek

na uvedení konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu aplikovaného správcem daně nabývá, dle konstatování soudu, na významu v situaci, kdy hmotněprávní předpis ukládající daňové povinnosti, v daném případě zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, prochází pravidelnými změnami a dílčími novelami. Nejinak je tomu také v případě zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Vzhledem k tomu, že aplikovaný procesní předpis pro případ předepsání daně srážkou dle § 69 nestanoví bližší procesní postup, nutno vycházet z dikce tohoto ustanovení, které v odst. 1 poslední věta předpokládá, že v rozhodnutí bude uvedena nejen předepsaná částka, ale také základ pro její výpočet, což v daném případě rozhodnutí postrádá. Z důvodu nulity prvostupňového rozhodnutí, vyslovil rovněž nicotnost rozhodnutí žalovaného.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nesprávné posouzení právní otázky soudem, v důsledku čehož je rozhodnutí soudu nezákonné a rovněž pro nedostatek důvodů nepřezkoumatelné. Stěžovatel konstatuje, že platební výměr vydal správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a podle § 6 odst. 3 a § 69 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a to na základě výsledků daňové kontroly obsažených ve zprávě o daňové kontrole ze dne 20. 7. 2001. Nesouhlasí s tím, že by v přezkoumávaných rozhodnutích chyběla náležitost dle ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a to výrok s uvedením právních předpisů, podle kterých bylo postupováno. V platebním výměru není sice uvedeno konkrétní ustanovení hmotného práva, zákon však výslovně takové uvedení nepožaduje. Stěžovatel namítá, že výraz „právní předpis“ v zákonném textu § 32 odst. 2 písm. d) nelze zaměňovat s pojmem ustanovení právního předpisu. Absence konkrétního ustanovení ve výroku rozhodnutí může být považována za vadu rozhodnutí, nicméně intenzita takové vady nedosahuje stupně, který by zákon spojoval s nicotností. Shodné stanovisko k výkladu výše citovaného ustanovení vyjádřil i Ústavní soud v nálezu II ÚS 157/97, stěžovatel rovněž poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Např. v rozsudku 2 Afs 12/2003 ze dne 18. 11. 2003 dospěl soud k závěru, že zákon o správě daní a poplatků uvedení konkrétního ustanovení právního předpisu v rozhodnutí výslovně nepožaduje, neboť stanoví toliko povinnost uvést právní předpisy, podle kterých bylo rozhodováno. Z absence náležitosti, která není výslovně jako podstatná náležitost ve smyslu ust. § 32 odst. 2 cit. zákona uvedena, nelze dovozovat nicotnost rozhodnutí. Předmětné rozhodnutí obsahovalo veškeré zákonem požadované náležitosti, důvody předepsání daně k přímému placení byly poplatníkovi známy, nejednalo se o rozhodnutí pro adresáta překvapivé. Z platebního výměru je patrné, že se týká daně z příjmů ze závislé činnosti, ve výroku jsou uvedeny oba právní předpisy, dle kterých byla daň předepsána, a to zákony č. 586/1992 Sb. a 337/1992 Sb. s uvedením konkrétních ustanovení. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Současně požádal o přiznání odkladného účinku, neboť jeho nepřiznáním by došlo k uplynutí lhůty pro vyměření daně.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné předeslat, že není jeho úkolem posuzovat otázku, zda byla žalobci předepsána daňová povinnost ve správné výši a postupem v souladu se zákonem, nýbrž má posoudit, zda předchozí řízení trpělo vadami spadajícími pod vymezení v § 103 odst. 1 s. ř. s. tvrzenými v kasační stížnosti, popřípadě některými dalšími vadami, k jejichž přezkumu je Nejvyšší správní soud je povolán v řízení zahájeném podanou kasační stížností z úřední povinnosti. Úkolem soudu v předmětné věci je tak přezkoumat správnost postupu použitého krajským soudem, nikoli správnost napadeného rozhodnutí žalovaného.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu stížnostních námitek a vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnost; a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud v souzené věci vycházel z ustanovení § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, 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. Údaje, které ustanovení § 32 odst. 2 cit. zákona považuje za základní, jsou tyto: označení oprávněného správce daně, který rozhodnutí vydal, číslo jednací, případně i číslo platebního výměru, datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí, přesné označení příjemce rozhodnutí, výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částku a číslo účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplacena, lhůta plnění, poučení o místu, době a formě podání opravného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku a vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk úředního razítka se státním znakem; tuto náležitost lze nahradit zaručeným elektronickým podpisem pracovníka a jeho kvalifikovaným certifikátem.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s právním názorem krajského soudu, týkajícím se nicotnosti napadených rozhodnutí, kterou soud dovodil ze skutečnosti, že výrok zmíněného platebního výměru neobsahuje uvedení konkrétních ustanovení hmotného právního předpisu.

Nicotné (neexistující, non negotium) rozhodnutí správního orgánu je zvláštním druhem aktu, který odporuje zákonu. Jeho vady jsou tak závažné, že se neuplatňuje presumpce správnosti aktu. To znamená, že takový akt nevyžaduje zvláštní proces k odstranění vad nebo odstranění aktu samotného, ale nikdo jej nemusí dbát, od počátku se na něj hledí jako na akt, který tu vůbec není. K nulitě aktu každý, tedy i soud, přihlíží bez návrhu z úřední povinnosti (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Především je však nutno vymezit okruh vad, jejich rozlišení a kvalifikaci, pro které je nutno mít za to, že akt neexistuje, tedy vad, které jsou způsobilé nicotnost přivodit. Za takové vady lze nesporně považovat absolutní věcnou nepříslušnost, absolutní nedostatek formy (ústní rozhodnutí namísto písemného, pouhé sdělení namísto rozhodnutí), požadavek trestného plnění, plnění absolutně nemožného, neurčitost, logickou rozpornost aktu a chybějící projev vůle správního orgánu (padělky, akty vynucené násilím). Lze shrnout, že paakty se vyznačují tak těžkými vadami, že je nutno mít za to, že tu žádný akt není. Takovou vadu Nejvyšší správní soud správní soud v rozhodnutí správce daně 1. stupně ani v rozhodnutí žalovaného neshledal.

Z vydaného platebního výměru a především z řízení, které jeho vydání předcházelo, a to z prováděné daňové kontroly, bylo zcela nepochybné a žalobci zřejmé, jaká daňová povinnost za jaké období je předepsána, podle kterého hmotněprávního předpisu a jakým procesním postupem, jakož i před kterým správcem daně bylo řízení vedeno. Lze-li jednoznačně tedy dospět k závěru, že není pochyb o tom, že rozhodnutí vydal oprávněný orgán v rámci svých kompetencí, netrpí vadami, které mohou způsobit jeho zmatečnost, neurčitost nebo nemožnost, přičemž je zřejmé komu je určeno, nelze takové rozhodnutí označit za nicotné. 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. Žalobce nebyl nikterak uvedeným rozhodnutím zkrácen na svém právu obrany, toto právo

rovněž využil. Platební výměr v zákonné lhůtě napadl řádným opravným prostředkem, z jehož obsahu lze dovodit, že důvody i způsob předepsání nesražené zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti mu byly zřejmé. Důvody, pro které žalobce nesouhlasil s postupem správce daně, se týkaly překlasifikování obchodně závazkového vztahu uzavřeného mezi ním a poplatníky na vztah pracovněprávní a oprávněnosti postupu správce daně dle § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Platební výměr byl vystaven na základě provedené kontroly, z jejíhož průběhu bylo žalobci zřejmé, jaký rozpor s právními předpisy je namítán a porušení kterých ustanovení zákona jsou mu vytýkáno. Rovněž z této skutečnosti je tedy zřejmé, že se nejednalo o rozhodnutí, které by bylo pro žalobce překvapivé či nesrozumitelné. Poukazuje-li krajský soud na možný vznik pochybností o použitém procesním postupu v souvislosti s častými změnami právní úpravy, není-li uvedeno ustanovení procesního předpisu, nemá takové tvrzení oporu ve spise, ale ani ve faktickém stavu. Žalobce žádné pochybnosti stran toho jaká daň, za jaké zdaňovací období a z jakého důvodu mu byla vyměřena, nevyjádřil, naopak zcela konkrétními námitkami uplatněnými v odvolání, a poté i v žalobě, se domáhal zrušení napadeného rozhodnutí.

Náležitostí rozhodnutí podle § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. není odůvodnění, pokud tak zákon nestanoví, což činí v případě rozhodnutí o uložení pokuty(§ 37 odst. 3) a v případě řádných a mimořádných opravných prostředků (§ 32 odst. 11). Převážná většina daňových rozhodnutí – platebních výměrů – tak nemusí obsahovat jinak podle správního řádu povinnou náležitost rozhodnutí, a to odůvodnění. Právě však smyslem odůvodnění správního orgánu je doložení správnosti i zákonnosti postupu správního úřadu, jakož i vydaného správního rozhodnutí. Odůvodnění rozhodnutí má obsahovat skutečnosti, které byly podkladem pro rozhodnutí, jakými úvahami byl správní orgán veden při hodnocení důkazů a rovněž i použití právních předpisů, na základě, kterých rozhodoval. Smyslem odůvodnění správního orgánu je jednak doložení správnosti i zákonnosti postupu správního úřadu, jakož i vydaného správního rozhodnutí. Z odůvodnění musí být zřejmé jak skutkové tak právní předpoklady, z nichž správní orgán vycházel při hodnocení konkrétní skutkové podstaty a při její subsumpci pod určité ustanovení zákona *(Nedostatek odůvodnění výroku správního úřadu, který znemožnil straně seznati právní stanovisko úřadu a odňal jí možnost řádné obrany je podstatnou vadou řízení pro kterou je nutno předmětné rozhodnutí zrušit. NSS, Boh. A 1157/22, 1283/1921).*

V souvislosti s výše uvedeným lze, s přihlédnutím ke specifikům daňového řízení, považovat za legitimní postup, kdy odůvodnění v zákonem stanovených případech není součástí správního aktu, ale je zcela nezpochybnitelné a zřejmé z úkonů, vydanému aktu předcházejících, mohla –li v jejich průběhu dotčená osoba uplatnit svá zákonná práva, jako právo navrhovat důkazy, seznámit se s podklady pro rozhodnutí, vyjádřit se k nim, apod.; na právech, která žalobci ve smyslu ust. § 16 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. náleží, nebyl tento krácen.

Neobsahuje-li odůvodnění platební výměr, kterým je daňovému subjektu vyměřena, popř. doměřena daň, lze důvody, jakož i právní podklad i úvahy správce daně, proč tak bylo učiněno, seznat z průběhu daňového řízení, daňové kontroly a zprávy o kontrole, popř. jiných úkonů správce daně, při nichž je s daňovým subjektem zákonným způsobem jednáno. Je-li daň vyměřena např. bez součinnosti s daňovým subjektem, popř. důvody pro výši daně nelze z provedených úkonů správce daně dovodit, přiznává zákon o správě daní a poplatků v ust. § 32 odst. 9 právo žádat o sdělení rozdílu. Zákon tak z přípustné absence odůvodnění v daňovém rozhodnutí nepředpokládá ani nedovozuje stav, kdy mohou být zkrácena práva jeho příjemce. Takové rozhodnutí není tedy ani nezákonné ani nicotné, neboť oprávněně

předvídá, že údaje, které mají být jeho obsahem, jsou daňovému subjektu zřejmé z daňového řízení a spisového materiálu. Potom však z něj jsou zřejmé např. i právní předpisy a jejich ustanovení, podle kterých bylo řízení vedeno, daň doměřena, v daném případě předepsána nesražená záloha na daň, a za která zdaňovací období, jakož i správce daně, který řízení provedl. Nepokládá-li rozhodnutí za nutné výše uvedenou náležitost, tedy odůvodnění, nelze než odmítnout závěr o tom že, nicotnost rozhodnutí je schopno způsobit neuvedení konkrétního ustanovení právního předpisu ve výroku rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud *obiter dictum* konstatuje, že v daňovém řízení je aplikována celá řada ustanovení daného právního předpisu, a to v různých příčinných souvislostech. Ke stanovení a vyměření, resp. předepsání daně, nelze dospět prostou aplikací jednotlivého konkrétního ustanovení hmotněprávního, popř. procesního předpisu. Měl-li by výrok rozhodnutí obsahovat citace všech ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., jakož i všech ustanovení zákona o správě daní a poplatků, která na řízení v němž se rozhoduje o výši daňové povinnosti, dopadají, nepochybně by takový požadavek činil rozhodnutí samé nepřehledným a nesrozumitelným. V těchto intencích je nutno mimo jiné vykládat ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., i v případě požadavku na uvedení předpisů, podle kterých bylo rozhodováno. Zákon výslovně neukládá, že by ve výroku musely být uvedeny všechny právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, resp. jichž bylo v dané věci použito. Je nepochybné, že např. i v případě samotného posouzení charakteru vztahu, který byl správcem daně překlasifikován na vztah pracovněprávní, bylo nutno použít i předpisy ostatní, zejména obchodní zákoník a zákoník práce; konstantní judikatura v tomto ohledu nevybočila z požadavku uvedení pouze předpisů daňových, resp. zákona o správě daní a poplatků a příslušného zákona upravujícího daň, o kterou se v řízení jedná.

Je nepochybné, že vůle zákonodárce při tvorbě ust. § 32 odst. 2 cit. zákona směřovala k pojmenování vad, které jsou natolik zásadní a intenzivní, že lze mít pochybnosti o existenci rozhodnutí samého. Vedle těchto vyjmenovaných vad může rozhodnutí přirozeně trpět i vadami jinými, ty však nemohou mít za následek nicotnost rozhodnutí (viz II ÚS 157/97). Konstatoval-li krajský soud nicotnost rozhodnutí pro absenci uvedení konkrétního ustanovení právního předpisu, učinil tak bez zákonné opory, neboť vyžadoval splnění formální náležitosti, která ze zákona nevyplývá.

Shodně posoudil Ústavní soud i otázku absence ustanovení právního předpisu; např. v nálezu II ÚS 230/2002 ze dne 15. 3. 2004 uvádí: „Dovozovat z absence citace konkrétního paragrafu, odstavce či dokonce písmene právního předpisu nicotnost, tj. neexistenci rozhodnutí by bylo přepjatým formalismem, který Ústavní soud ve své judikatuře zásadně odmítá.“

Nejvyšší správní soud, vycházeje z judikatury Ústavního soudu, se neztotožňuje s právním názorem krajského soudu, že napadené rozhodnutí bylo stiženo vadami, které by způsobovaly jeho nicotnost, a konstatuje, že citovaná rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži a Finančního ředitelství v Brně 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 nepřezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů a označil je za nicotná.

Za situace, kdy Nejvyšší správní soud rozhodl věcně a napadený rozsudek krajského soudu zrušil, nerozhodoval již samostatně o odkladném účinku důvod pro jeho přiznání nelze

však spatřovat v obavě z možného uplynutí lhůty, ve které by bylo možno ještě opětovně daň předepsat, když na situaci popsanou stěžovatelem dopadá ust. § 41 s. ř. s.

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 (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 16. srpna 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu