

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 **M. spol. s r. o**., zastoupeného JUDr. Hanou Potůčkovou, advokátkou se sídlem Praha 6, Evropská 116/655 proti žalovanému **Finančnímu ředitelství Hradec Králové,** se sídlem Hradec Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 1. 2004, č. j. 31 Ca 93/2003 - 26,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 1. 2004, č. j. 31 Ca 93/2003 - 26 **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým bylo zrušeno pro nezákonnost jeho rozhodnutí ze dne 6. 6. 2003, č. j. 3321/1502003 - Er zamítající odvolání proti dále označeným platebním výměrům a současně byla vyslovena nicotnost platebních výměrů Finančního úřadu v Dobrušce ze dne 3. 12. 2002, č. 1020001151, č. 1020001152, č. 1020001153, č. 1020001154, č. 1020001155, č. 1020001156, ze dne 4. 12. 2002, č. 1020001157, č. 1020001159, a ze dne 11. 2. 2003, č. 1030000056, č. 1030000057, č. 1030000058, č. 1030000059, č. 1030000060, č. 1030000061, č. 1030000062, č. 1030000063, č. 1030000064, č. 1030000065, č. 1030000066, č. 1030000067, č. 1030000068, č. 1030000069, č. 1030000070, č. 1030000071, č. 1030000072, č. 1030000073. Krajský soud vyšel z názoru Ústavního soudu vyjádřeného v nálezu ze dne 3. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 772/02, který je třeba pro jeho obecnější význam v obdobných případech respektovat. Platební výměry byly sice vydány na penále, ale i u nich je třeba dbá na zákonné náležitosti. Jejich součástí musí být výpočet daňového penále, konkrétně počet dnů prodlení a výše neuhrazené splatné daně. Tyto údaje jsou uvedeny až na druhé straně platebních výměrů, která u žádného z nich není datována, podepsána ani opatřena úředním

razítkem. Taková rozhodnutí jsou nicotná a nicotnost je soud povinen vyslovit i bez návrhu žalobce a nemůže se již zabývat žalobními námitkami.

Stěžovatel v kasační stížnosti odkazující na ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. poukázal na skutečnost, že se nejednalo o případ řešený zmíněným nálezem Ústavního soudu (platební výměr na daňovou povinnost), ale o platební výměry na daňové penále ve smyslu § 63 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též daňový řád). Daňový dlužník je povinen platit penále přímo ze zákona a správce daně svým rozhodnutím pouze deklaratorně sděluje předpis penále za určité období a náhradní lhůtu splatnosti, když penále je splatné dnem splnění podmínek jeho vzniku. V rámci tohoto sdělení správce daně nerozhoduje o existenci penalizovaného daňového nedoplatku ani o délce prodlení. Je zde tedy mezi oběma rozhodnutími zásadní rozdíl; zatímco daň je platebním výměrem vyměřována či doměřována, penále vzniká bez rozhodnutí přímo ze zákona při prodlení se zaplacením daně. Penále není platebním výměrem vyměřováno. Ust. § 32 odst. 2 daňového řádu vymezuje základní náležitosti, ale nevyplývá z něho a ani z ust. § 63, že mezi ně patří také výpočet penále. Připojil-li správce daně tyto údaje na druhou stranu platebních výměrů, učinil tak jen pro informaci daňového subjektu. Náležitostem stanoveným zákonem platební výměry odpovídají a nálezem Ústavního soudu nemohou být stanoveny nad rámec zákona. Navíc předmětné platební výměry byly vydány dříve a správce daně tak nemohl nálezem založené výkladové stanovisko respektovat a také krajský soud v několika rozsudcích vyslovil, že obdobné vady nezpůsobují neplatnost platebních výměrů. Napadený rozsudek tak narušil princip právní jistoty a předvídatelnosti aplikace práva. Rozhodnutí má značný dopad i na jiné případy, neboť penalizační výměry jsou vydávány dlouhodobě s obdobnými náležitostmi. Proto stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobce v písemném vyjádření ke kasační stížnosti vyslovil souhlas s rozhodnutím krajského soudu a uvedl, že mimo důvodů v něm uvedených je třeba vzít v úvahu také ustanovení občanského zákoníku vztahující se k obsahu a náležitostem právních úkonů. Tato obecná ustanovení jsou všeobecně závazná a platná i v případě aplikace zákona o správě daní a poplatků. Podle § 37 odst. 1 občanského zákoníku musí být právní úkon učiněn svobodně a vážně, určitě a srozumitelně, jinak je neplatný - to nelze obejít poukazem na § 32 a 63 daňového řádu. Platební výměr na penále je úkonem správce daně sdělujícím daňovému dlužníku jeho povinnost, a to musí učinit v souladu s ust. § 37 odst. 2 občanského zákoníku určitě a srozumitelně. Dlužníkovi musí být jednoznačně sděleno z jaké dlužné částky a v jaké výši je povinen penále platit. Proto žalobce navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

O důvodnosti kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil v prvé řadě v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížností je namítáno nesprávné právní posouzení náležitostí dodatečných platebních výměrů.

K tomu ze správního spisu vyplývá, že všech 26 zrušených platebních výměrů Finančního úřadu ve výroku obsahuje předpis penále s uvedením konkrétní částky a odkaz, že výpočet penále je uveden na dalších stránkách výměru. Tento výpočet je na rubu platebního výměru označeném jako strana 2. (případně i na další připojené straně označené

jako strana 3.) platebního výměru s uvedením jeho čísla, daně, které se týká a přehledem penalizace k určitým dnům, sazby, počtu dní prodlení a vypočteného penále a jeho souhrnu.

Dále ze spisu krajského soudu plyne, že žaloba byla podána proti odvolacímu rozhodnutí žalovaného a bylo jí požadováno jeho zrušení stejně tak jako zrušení 27 platebních výměrů Finančního úřadu v Dobrušce; soud však rozhodl pouze o zrušení 26 platebních výměrů, uvedených v záhlaví a výroku odvolacího rozhodnutí. Nevypořádal se s tím, že žaloba směřovala i proti platebnímu výměru ze dne 4. 12. 2002, č. 1020001158.

Platební výměry byly vydány podle § 63 daňového řádu. Toto ustanovení upravuje prodlení daňového dlužníka, povinnost hradit penále, sazby, splatnost a předpis daňového penále. Podle odst. 4 citovaného ustanovení správce daně sdělí předpis penále daňovému dlužníkovi platebním výměrem. Kasační námitka o jiném charakteru tohoto platebního výměru je jen zčásti opodstatněná. Platební výměr na daň je sdělením rozhodnutí o stanovení základu daně a daně (§ 32 odst. 8 daňového řádu). Platební výměr na penále sice není sdělením rozhodnutí o výši penále, ale sdělením jeho předpisu a náhradní lhůty, které vycházejí ze zákona. Deklaruje se jím zákonná povinnost, ale současně i splnění podmínek penalizace, od nichž se konkrétní výše penále odvíjí. I platební výměr na penále proto musí obsahovat náležitosti předpokládané ustanovením § 32 odst. 2 daňového řádu; podle písm. d) to má být výrok s uvedením právních předpisů podle nichž bylo rozhodnuto, částky peněžitého plnění a čísla účtu, podle písm. g) podpis a otisk úředního razítka a podle písm. b) datum. Výrokem je třeba rozumět nejen pouhý předpis penále, ale i způsob jeho výpočtu, neboť ten je deklarací naplnění zákonných podmínek jeho vzniku i výše. V tom je Nejvyšší správní soud s krajským soudem ve shodě. Krajský soud ovšem tvrdí, že předmětné platební výměry tyto náležitosti nesplňují, neboť nejsou uvedeny přímo ve výroku, ale až na dalších stranách, které samy o sobě nesplňují formální náležitosti rozhodnutí (datum, podpis, razítko). Otázkou tak zůstává, zda za takového stavu lze platební výměry označit za nicotné. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 7. 2004, č. j. 3 Afs 14/2004 - 53 (zveřejněno ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 377/2004) : *pokud obsahuje výrok platebního výměru výslovný odkaz na list č. 2, který je jeho součástí, pak údaje uvedené na listu č. 2 jsou součástí výroku platebního výměru. Platební výměr není v důsledku takové úpravy neplatným rozhodnutím ve smyslu § 32 odst. 7 daňového řádu.* Stejně tak lze poukázat na další rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2003, č. j. 2 Afs 12/2003 - 216 (zveřejněno ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 212/2004), podle něhož *chybějící zákonné náležitosti správního aktu mohou 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 daných případech je situace taková, že platební výměry obsahují všechny zákonné náležitosti včetně výpočtu penále na dalších stránkách, na které je ovšem ve výroku vždy výslovný odkaz a které jsou označeny stejným číslem jednacím. Za takové situace není na újmu platebního výměru skutečnost, že výpočet je uveden na další straně ani skutečnost, že na této straně již nejsou opakovány další formální náležitosti rozhodnutí. Platební výměry proto nelze označit za nicotné. Pokud tak krajský soud učinil, porušil zákon. Kasační námitka nesprávného právního posouzení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. proto byla shledána důvodnou. Nerozhodnou ovšem je námitka právní jistoty a předvídatelnosti rozhodnutí; pokud by na dané případy plně dopadal citovaný nález Ústavního soudu, jistě by to mohlo být důvodem ke změně rozhodovací činnosti krajského soudu.

Dále je třeba připomenout, že krajský soud vůbec neuvedl, které ustanovení daňového řádu mělo být porušeno, pouze odkázal na nález Ústavního soudu, posuzovaným případům

ne zcela odpovídající; ve vztahu ke zrušení rozhodnutí žalovaného pak neuvádí právní argumentaci vůbec žádnou. Navíc se nijak nevypořádal s tím, že žaloba směřovala i proti platebnímu výměru ze dne 4. 12. 2002, č. 1020001158. To vše je na újmu přezkoumatelnosti rozhodnutí ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a Nejvyšší správní soud k této vadě přihlížel podle § 109 odst. 3 s. ř. s. přesto, že to kasační stížností nebylo namítáno.

Oproti tomu nepřihlížel k pozoruhodné argumentaci žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti o závaznosti ust. § 37 odst. 1, 2 občanského zákoníku pro náležitosti správního rozhodnutí. Nejvyšší správní soud je povinen posoudit zákonnost rozsudku krajského soudu (jím užité skutkové a právní hodnocení) z hlediska kasačních námitek stěžovatele, případně, za zákonných podmínek, nad jejich rámec. Krajský soud svůj rozsudek o ustanovení občanského zákoníku neopíral a Nejvyšší správní soud se rozhodně nedomnívá, že tak učinit měl.

Napadené rozhodnutí krajského soudu je jednak zčásti nepřezkoumatelné, jednak nesprávně posoudilo právní otázku v části, v níž jej bylo možno přezkoumat. Proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil, a to pro nezákonnost i pro vady řízení. Věc mu současně věc vrátil k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

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

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. 2. 2005

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu