

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Brně,** se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, za účasti **N. S.**, zastoupené JUDr. Zlatavou Davidovou, advokátkou se sídlem v Brně, Přívrat 12, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 11. 2003, č. j. 29 Ca 4/2002 - 28,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 11. 2003, č. j. 29 Ca 4/2002 - 28, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností stěžovatel napadl výše uvedený rozsudek Krajského soudu v Brně, kterým byla podle ust. § 76 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), vyslovena nicotnost jeho rozhodnutí ze dne 18. 7. 2001, č. j. 993/2001/FŘ/130, jakož i rozhodnutí Finančního úřadu v Boskovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 10. 2000, č. j. 26456/00/284970/2328. Rozhodnutím stěžovatele bylo zamítnuto odvolání N. S. (dále jen „daňový subjekt“) proti uvedenému rozhodnutí správce daně, jímž byl dodatečný platební výměr, kterým byla daňovému subjektu dodatečně vyměřena podle pomůcek daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 1997 ve výši 27 304 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že správní rozhodnutí v daňové oblasti musí obsahovat veškeré základní náležitosti stanovené v ust. § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). K takovým náležitostem patří i výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Rozhodnutí musí rovněž obsahovat ostatní základní náležitosti podle ust. § 32 odst. 2 cit. zákona, s jejichž absencí spojuje ust. § 32 odst. 7 cit. zákona neplatnost rozhodnutí. Podle ust. § 46 odst. 4 cit. zákona platební výměr obsahuje pravidelně základ daně a vyměřenou daň. Vzhledem k tomu, že podle ust. § 40 odst. 17 cit. zákona se skutečnosti rozhodné pro

vyměření daně posuzují pro každé zdaňovací období samostatně, musí být součástí výroku dodatečného platebního výměru i sdělení, za jaká zdaňovací období byla daň vyměřena. To platí tím spíše, že podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), může být v posuzovaném případu zdaňovacím obdobím jak kalendářní měsíc, tak kalendářní čtvrtletí. Podle krajského soudu nepostačuje, že ve výroku dodatečného platebního výměru je obsažen odkaz na přílohu, jež je k rozhodnutí připojena a v níž jsou uvedeny rozpis základu daně a konkrétní zdaňovací období. Tato příloha podle soudu existuje vně správního rozhodnutí a není jeho součástí. Soud proto dospěl k závěru, že předmětný dodatečný platební výměr je neurčitým správním aktem, pokud jde o vymezení zdaňovacího období, a tato neurčitost je tak zásadního charakteru, že způsobuje nicotnost dodatečného platebního výměru. Jelikož stěžovatel po přezkoumání dodatečného platebního výměru odvolání daňového subjektu proti němu zamítl, je i jeho rozhodnutí nicotné, neboť tvoří s prvostupňovým správním rozhodnutím jeden celek. K nicotnosti musel soud přihlédnout z úřední povinnosti, i když daňový subjekt tuto vadu v žalobě nenamítal. Z uvedených důvodů označil krajský soud rozhodnutí stěžovatele i správce daně za nicotná, konkrétními žalobními body se soud již nezabýval.

Důvod pro podání kasační stížnosti spatřuje stěžovatel v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Domnívá se, že krajský soud tím, že dospěl k závěru, že rozhodnutí jím vydané je nicotné, nesprávně posoudil právní otázku. Stěžovatel předně uvádí, že nepovažuje ani své rozhodnutí, ani rozhodnutí správce daně, za nicotná. Zákon o správě daní a poplatků, ani zákon o dani z přidané hodnoty, nikterak neupravují umístění údajů, které jsou součástí výroku rozhodnutí. Dodatečný platební výměr správce daně obsahuje ve výrokové části souhrnnou částku doměřené daně a větu: „Rozpis základu daně je uveden na dalším listě (listech)“. Dále je na prvním listu dodatečného platebního výměru uvedeno „Celkový počet listů: 2“. K prvnímu listu je připojen další list, který je označen jako „List číslo 2“ a je označen shodným číslem jednacím a nadpisem „Rozpis základu daně a daň“; tento druhý list obsahuje tabulku s uvedením zdaňovacího období a v posledním řádku částku doměřené daně ve shodné výši jako na listu č. 1. Stěžovatel list č. 2 považuje za nedílnou součást výroku dodatečného platebního výměru, a i když nehodnotí způsob řešení použitý správcem daně jako nejvhodnější, trvá na závěru, že napadené rozhodnutí ani rozhodnutí správce daně nejsou rozhodnutími nicotnými. Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že rozhodnutí nemohlo být pro daňový subjekt překvapivé a že používání stejných formulářů dodatečných platebních výměrů nečinilo v praxi doposud potíže. Stěžovatel se při svých úvahách o nicotnosti, resp. nulitě správních aktů, odvolává na ustálenou judikaturu soudů. Stěžovatel shrnul, že dodatečný platební výměr obsahuje zákonem požadované náležitosti, tedy i uvedení zdaňovacího období, jak je zřejmé z předmětného rozhodnutí správce daně, a to na druhém listě rozhodnutí, na který první list dodatečného platebního výměru odkazuje. Proto stěžovatel nepovažuje předmětný dodatečný platební výměr ani své rozhodnutí, jímž bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, za rozhodnutí nicotná. Z důvodů výše uvedených navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Stěžovatel rovněž navrhl přiznání odkladného účinku kasační stížnosti ve smyslu ust. § 107 s. ř. s. Svůj návrh odůvodnil odkazem na § 47 zákona o správě daní a poplatků, který upravuje běh prekluzívní lhůty pro vyměření nebo doměření daně. Právní následek kasační stížností napadeného rozhodnutí krajského soudu by pro stěžovatele znamenal nenahraditelnou újmu, neboť by správce daně již nebyl oprávněn daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 1997 dodatečně vyměřit z důvodu uplynutí prekluzívní lhůty. Kasační stížností napadené rozhodnutí by pak podle stěžovatele mělo bezprostřední dopad do oblasti placení daní.

V podání ze dne 24. 5. 2004 stěžovatel poukázal na judikát Nejvyššího správního soudu v Brně sp. zn. 2 Afs 12/2003, který dle jeho názoru svědčí o oprávněnosti v kasační stížnosti vyslovených okruhů důvodů, v nichž stěžovatel spatřuje nesprávné posouzení právní otázky, neboť je zřejmé, že jak jeho rozhodnutí, tak i rozhodnutí správce daně, obsahovalo veškeré zákonem požadované základní náležitosti.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti daňový subjekt vyjádřil svůj nesouhlas s obsahem kasační stížnosti, a to s ohledem na ust. § 48 odst. 11 zákona o správě daní a poplatků, dle kterého lze napadat pouze výrok rozhodnutí, nikoliv jakoukoliv jinou jeho část či dokonce list č. 2 tohoto rozhodnutí. Z tohoto důvodu považuje argumenty stěžovatele za bezpředmětné, a to zejména skutečnost, že platební výměr byl vyhotoven na tiskopise ministerstva financí a dále i odkaz stěžovatele na rozhodnutí soudů v individuálních případech, která nelze zobecňovat. Daňový subjekt dále nesouhlasí s přiznáním odkladného účinku kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Brně a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Při závěru o důvodnosti námitek obsažených v kasační stížnosti vyšel přitom ze své konstantní judikatury týkající se obdobných věcí (srov. např. rozsudek č. j. 3 Afs 14/2004 - 53 ze dne 12. 7. 2004, judikát publikovaný pod číslem 377/2004 Sb. NSS), jakož i z právního názoru Ústavního soudu, obsaženého v usnesení sp. zn. I. ÚS 258/02.

Právní rámec výchozích úvah Nejvyššího správního soudu v posuzované věci tvoří ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jeho 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. Základním údajem ve smyslu ust. § 32 odst. 2 písm. d) cit. zákona se pak rozumí mj. i výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částka a číslo účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplacena.

Krajský soud v Brně dovodil nicotnost dodatečného platebního výměru ze skutečnosti, že výrok dodatečného platebního výměru podle jeho názoru obsahuje pouze uvedení celkové částky doměřené daně, přičemž údaj o zdaňovacím období je uveden na samostatném listě, jenž není, opět dle názoru krajského soudu, součástí rozhodnutí. Soud z ust. § 40 odst. 17 zákona o správě daní a poplatků dovodil, že součástí výroku rozhodnutí musí být i údaj o zdaňovacím období, za které byla příslušná daň daňovému subjektu doměřena. Vzhledem k tomu, že ve výroku na listu č. 1 dodatečného platebního výměru údaj o zdaňovacím období uveden nebyl a že list č. 2 není podle soudu součástí rozhodnutí, nemůže dodatečný platební výměr samostatně obstát, neboť je neurčitým správním aktem, resp. jeho výrok je neurčitý. Tato neurčitost pak podle krajského soudu způsobuje nicotnost rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud se však s uvedeným právním názorem krajského soudu o nicotnosti napadených rozhodnutí v posuzovaném případě neztotožnil. Ze správního spisu totiž zjistil, že výrok dodatečného platebního výměru obsahuje výslovný odkaz na list č. 2, v němž je uveden rozpis daně. Rozhodnutí správce daně tak má číslovány strany, přičemž strana 2, tvořící jeho nedílnou součást, obsahuje uvedení zdaňovacího období, jakož i rozpis daňové povinnosti. Jestliže výrok rozhodnutí obsahuje výslovný odkaz na list č. 2, který je součástí rozhodnutí, pak lze dovodit, že údaje uvedené na listu č. 2 jsou součástí výroku platebního výměru. V takovém případě však neobstojí argument o neurčitosti výroku rozhodnutí, neboť považuje-li se za jeho součást i list č. 2, pak jeho obsahem identifikace

předmětného zdaňovacího období je. Jestliže krajský soud za jediný důvod nicotnosti rozhodnutí správce daně označil jeho „neurčitost spočívající v neuvedení zdaňovacího období“, pak tento závěr ve světle uvedených úvah nemůže obstát. Rozhodnutí správce daně tak v daném případě obsahuje základní údaj ve smyslu § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, a to včetně uvedení zdaňovacího období, za něž je daň z přidané hodnoty doměřena, ve smyslu ust. § 40 odst. 17 cit. zákona. Vzhledem k soudem naznačenému vztahu způsobu uvedení a umístění údaje o zdaňovacím období v rozhodnutí správce daně k ust. § 32 odst. 7 cit. zákona Nejvyšší správní soud pro úplnost a v souladu se svou dosavadní judikaturou uvádí, že za neplatné rozhodnutí ve smyslu cit. ustanovení je možno považovat jen 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 chybějící zákonná forma správního aktu (která však v daném případě zjištěna nebyla) může vyvolat 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 (ve stejném smyslu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 12/2003 - 216 ze dne 18. 11. 2003, judikát publikovaný pod číslem 212/2004 Sb. NSS). Vzhledem ke skutečnosti, že krajský soud usuzoval na nicotnost dodatečného platebního výměru z důvodu absence údaje o zdaňovacím období, který však podle zjištění Nejvyššího správního soudu součástí výroku uvedeného rozhodnutí byl, netrpí rozhodnutí správce daně neplatností ve smyslu ust. § 32 odst. 7 cit. zákona ani neurčitostí, z níž krajský soud ve svém rozhodnutí dovodil nicotnost.

Nejvyšší správní soud poukazuje rovněž na skutečnost, že důvody nicotnosti správních aktů nejsou pozitivním právem upraveny a jsou obecně podávány zejména z teorie, resp. vyplývají z judikatury správních soudů. Podle rozhodovací praxe způsobují nicotnost správního rozhodnutí typicky takové vady, které spočívají v rozhodování absolutně nekompetentním orgánem (viz např. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 31. 3. 1995, č. j. 7 A 129/1994), v rozhodování podle právního předpisu, který byl přede dnem rozhodnutí o odvolání bez náhrady zrušen (viz rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 8. 1994, č. j. 6 A 90/1993) či v absolutním nedostatku zákonem předepsané formy (viz rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 22. 2. 2000, č. j. 5 A 26/1999). Za další důvody nicotnosti jsou považovány nesmyslnost výroku, skutečnost, že rozhodnutí zakládající povinnost či právo bylo vydáno v řízení zahájeném z úřední moci, ačkoliv šlo o řízení, které bylo možno zahájit pouze na návrh apod. Nejvyšší správní soud však nezjistil, že by v posuzovaném případě byla dána některá z uvedených příčin nicotnosti, a neshledává ani žádný jiný důvod nicotnost rozhodnutí správce daně dovozovat.

Rozhodnutí správního orgánu prvého stupně a rozhodnutí odvolacího orgánu věcně tvoří jeden celek. Za situace, kdy Nejvyšší správní soud neshledal dodatečný platební výměr neplatným ve smyslu ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a kdy z vlastní iniciativy nezjistil jiné, doktrinální důvody jeho nicotnosti, dospěl k závěru, že nicotným není ani napadené rozhodnutí stěžovatele. Z obou správních rozhodnutí je zřejmé, jaká daňová povinnost, za jaké zdaňovací období a v jaké výši byla daňovému subjektu správcem daně doměřena. Daňový subjekt tak nebyl zkrácen na svém právu obrany proti takovému rozhodnutí a toto právo rovněž využil.

Krajský soud v Brně tedy pochybil, jestliže uvedená rozhodnutí označil za nicotná a nezabýval se jimi meritorně. Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek Krajského soudu v Brně dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku

(ust. § 110 odst. 3 s. ř. s.); žalobou se proto bude zabývat věcně v rozsahu uplatněných žalobních bodů. S ohledem na rozhodnutí o meritu věci se Nejvyšší správní soud nezabýval samostatně žádostí stěžovatele o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

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 10. března 2005

JUDr. Radan Malík
předseda senátu