ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Milana Kamlacha a JUDr. Marie Součkové v právní věci **žalobkyně N. S.,** zastoupené JUDr. Zlatavou Davidovou, advokátkou se sídlem v Brně, Přívrat 12, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4**, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně č. j. 29 Ca 399/2001 - 74 ze dne 28. 11. 2003,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 29 Ca 399/2001 - 74 ze dne 28. 11. 2003 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl nadepsaný rozsudek Krajského soudu v Brně, kterým byla podle § 76 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) vyslovena nicotnost rozhodnutí stěžovatele č. j. 977/2001/FŘ/130 ze dne 18. 7. 2001, jakož i rozhodnutí Finančního úřadu v Boskovicích (dále jen „správce daně“) č. j. 26707/00/284970/2328 ze dne 18. 10. 2000. Rozhodnutím stěžovatele bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti uvedenému rozhodnutí správce daně, jímž byl dodatečný platební výměr, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena podle pomůcek daň z přidané hodnoty za zdaňovací období čtvrtého čtvrtletí roku 1995 ve výši 117 242 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že správní rozhodnutí v daňové oblasti musí obsahovat veškeré základní náležitosti stanovené v § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 337/1992 Sb.“). K takovým náležitostem patří i výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Rozhodnutí musí rovněž obsahovat ostatní základní náležitosti podle § 32 odst. 2 cit. zákona, s jejichž absencí spojuje § 32 odst. 7 cit. zákona neplatnost rozhodnutí. Podle § 46 odst. 4 cit. zákona platební výměr obsahuje

pravidelně základ daně a vyměřenou daň. Vzhledem k tomu, že podle § 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 č. 588/1992 Sb.“) 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 měl zato, 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 žalobkyně proti němu zamítl, je i jeho rozhodnutí nicotné, neboť tvoří s prvostupňovým správním rozhodnutím jeden celek. K nicotnosti musel soud podle svých slov přihlédnout z úřední povinnosti, i když žalobkyně tuto vadu v žalobě nenamítala. Z uvedených důvodů označil krajský soud rozhodnutí žalovaného i správce daně za nicotná, konkrétními žalobními body se soud již nezabýval.

Důvod pro podání kasační stížnosti spatřuje stěžovatel v § 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 č. 337/1992 Sb. ani zákon č. 588/1992 Sb. nikterak neupravují umístění údajů, které jsou součástí výroku rozhodnutí. Dodatečný platební výměr správce daně obsahuje ve výrokové části 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, jež je označen jako „List číslo 2“ a je nadepsán 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 žalobkyni 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 Nejvyšší správní soud požádal, aby jeho kasační stížnosti byl přiznán odkladný účinek ve smyslu § 107 s. ř. s. Svůj návrh odůvodnil odkazem na § 47 zákona č. 337/1992 Sb., 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 květen 1997 dodatečně vyměřit z důvodu uplynutí prekluzívní lhůty.

Kasační stížností napadené rozhodnutí by pak podle stěžovatele mělo bezprostřední dopad do oblasti placení daní.

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 § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. Podle tohoto ustanovení, 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 § 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 § 40 odst. 17 zákona č. 337/1992 Sb. 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 padá 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 č. 337/1992 Sb., a to včetně uvedení zdaňovacího období, za něž je daň z přidané hodnoty doměřena, ve smyslu § 40 odst. 17 cit. zákona. Vzhledem k soudem naznačenému vztahu způsobu uvedení a umístění údaje o zdaňovacím období v rozhodnutí správce daně k § 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 § 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 z. č. 337/1992 Sb. a kdy z vlastní iniciativy nezjistil jiné, doktrinální důvody jeho nicotnosti, dospěl k závěru, že nicotným není ani napadené rozhodnutí žalovaného. Z obou správních rozhodnutí je zřejmé, jaká daňová povinnost, za jaké zdaňovací období a v jaké výši byla žalobkyni správcem daně doměřena. Žalobkyně nebyla zkrácena na svém právu obrany proti takovému rozhodnutí a toto právo rovněž využila.

Krajský soud v Brně tedy pochybil, jestliže tato rozhodnutí za nicotná označil a nezabýval se jimi meritorně. Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek Krajského soudu v Brně dle § 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 (§ 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** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.)

V Brně dne 17. února 2005

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu