

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci **žalobce P. K.**, zastoupeného opatrovnicí V. D., vedoucí kanceláře Nejvyššího správního soudu, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, Horova 17, 500 02 Hradec Králové, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2003, č. j. 65/130/2003-Bk, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2003, č. j. 31 Ca 109/2003-16,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2003, č. j. 31 Ca 109/2003-16, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Dodatečným platebním výměrem ze dne 12. 9. 1996, č. j. FÚ/911/96/DPH/MJ/PV-55, vyměřil Finanční úřad v Pardubicích žalobci daň z přidané hodnoty ve výši 14 986 320 Kč.

K žalobcovu odvolání změnil žalovaný tento platební výměr svým rozhodnutím ze dne 2. 7. 2003, č. j. 65/130/2003-Bk, tak, že snížil žalobcovu daňovou povinnost na částku 3 044 011 Kč.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové. Upozornil zde na to, že tři rozhodnutí žalovaného o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty za rok 1994 již tento soud v minulosti zrušil; ve věci samé pak namítl především, že žalovaný nesprávně vyložil pojem zdanitelného plnění podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalovaný neuznal šest faktur předložených žalobcem za daňové doklady: podle jeho názoru totiž byly vystaveny osobou, která v okamžiku dodání zboží nebyla oprávněna podnikat na území České republiky, a nepodléhala tedy dani. Žalobce je však přesvědčen, že předmětem daně z přidané hodnoty i před 1. 1. 1995 bylo též zdanitelné plnění uskutečněné v rámci neoprávněného podnikání, tím spíše, že žalobce neměl v r. 1994 možnost ověřit si u správce daně, zda je dodavatelka plátcem daně

z přidané hodnoty. K uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty na základě zpochybňovaných daňových dokladů tedy došlo v souladu se zákonem a rozhodnutí žalovaného by mělo být zrušeno.

Krajský soud svým rozsudkem ze dne 19. 12. 2003, č. j. 31 Ca 109/2003-16, zrušil rozhodnutí žalovaného a současně vyslovil nicotnost dodatečného platebního výměru vydaného v I. stupni správního řízení; vycházel přitom z nálezů Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 624/02 ze dne 18. 6. 2003 a sp. zn. IV. ÚS 772/02 ze dne 3. 11. 2003. V těchto nálezech Ústavní soud uvedl, že nedílnou součástí výroku platebního výměru musí být i údaj o tom, kterého zdaňovacího období se vyměřená či doměřená daň týká. Pokud správce daně konkretizoval zdaňovací období odkazem na jinou listinu, která není datována, označena úředním razítkem ani podepsána příslušnou osobou, je takový správní akt neurčitý; tato neurčitost je přitom vadou natolik těžkou, že způsobuje nicotnost aktu. Kromě doměřeného základu daně a doměřené daně musí být dále součástí výroku i rozdíl mezi základem daně a daní původně stanovenou na straně jedné a mezi základem daně a daní doměřenou na straně druhé. Pokud správce daně učinil součástí výroku jen celkovou doměřenou daň s tím, že rozpis je uveden na dalších listech, a tyto listy postrádají náležitosti uvedené shora, je takový správní akt nicotný. Ačkoli nálezy Ústavního soudu – pokračuje krajský soud – nemají precedenční účinky, je třeba je respektovat v případech, kdy obecný soud posuzuje analogickou věc, což byl právě tento případ: správce daně v projednávané věci konkretizoval zdaňovací období, rozpis základu daně a doměřenou daně odkazem na jinou listinu nazvanou „Rozpis základu daně a daň“, která je připojena k rozhodnutí bez uvedení data, označení úředním razítkem i bez podpisu k tomu příslušné osoby. Rozdíl mezi původně stanoveným základem daně a daní a doměřeným základem daně a daní neuvedl správce daně vůbec. Platební výměr je proto podle krajského soudu nicotný a jeho nicotnost přivodila nezákonnost rozhodnutí žalovaného.

Proti tomuto rozsudku soudu podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního – dále jen „s. ř. s.“]. Úvodem připomněl, že v žádném ze tří předchozích případů, kdy bylo jeho rozhodnutí o odvolání proti dotčenému platebnímu výměru ze dne 12. 9. 1996 v žalobním řízení zrušeno, se tak nestalo z důvodu nicotnosti platebního výměru, nýbrž z důvodu vad v řízení, resp. vad odvolacího rozhodnutí. Stěžovatel dále zpochybnil vhodnost argumentace citovanými nálezy Ústavního soudu: ty na věc přímo nedopadají, neboť v projednávané věci obsahoval rozpis základu daně - ač uvedený na dalším listě – i odkaz na číslo jednací zprávy o kontrole, ve které byl žalobce prokazatelně seznámen s vymezením zdaňovacích období i s konkrétní výší dodatečně vyměřované daně za každé zdaňovací období, a nemohl být tedy zkrácen na svých právech. To dokládají i přesně formulovaná odvolání a žaloby a koneckonců i tři rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové ve prospěch žalobce. Odkaz na další list platebního výměru zde byl nadbytečný, protože žalobce podepsal zprávu o kontrole seznamující jej s doměřovanými daňovými povinnostmi za jednotlivá zdaňovací období, a byl tak dostatečně informován; z uvedeného je zřejmé i to, že správce daně samostatně posuzoval skutečnosti rozhodné pro vyměření daně pro každé zdaňovací období (§ 40 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků – dále jen „daňový řád“, „d. ř.“).

Ústavní soud v druhém z citovaných nálezů vyjadřuje názor, že množina základních náležitostí rozhodnutí přesahuje výčet obsažený v § 32 odst. 2 daňového řádu: náležitosti obsahu výroku totiž vyplývají z povahy rozhodnutí (§ 32 odst. 7 d. ř.). Je tedy zjevné, že obsah výroku neurčují jen jeho základní náležitosti, nýbrž obsah rozhodnutí jako celku. Formu „ostatních náležitostí“, jak o nich hovoří Ústavní soud, daňový řád nestanoví; odkaz na číslo jednací zprávy o kontrole a tam uvedený přesný rozpis těchto ostatních náležitostí tedy není s daňovým řádem v rozporu. Ústavní soud navíc posuzoval ustanovení

§ 32 odst. 7 d. ř. bez přihlédnutí k předcházejícím čtyřem odstavcům; z kontextu celého ustanovení se však podává, že odst. 7 se týká základních náležitostí, a to jen těch, jimž se nevěnují odstavce předchozí. Dodatečný platební výměr ze dne 12. 9. 1996 obsahoval všechny základní náležitosti a odkazoval na dvě další listiny (na jednu navíc nadbytečně).

Krajský soud dále ve shodě s Ústavním soudem zastává názor, že součástí dodatečného platebního výměru musí být i doměřený základ daně; podle stěžovatele se však tato zásada bez výjimky uplatní jen u daně z příjmů. U daně z přidané hodnoty ji lze užít jen tehdy, jestliže je dodatečně vyměřována výlučně buď daň na výstupu z jediného uskutečněného zdanitelného plnění, nebo samostatně daň na vstupu z jediného přijatého zdanitelného plnění, a navíc u obou alternativ výlučně v jedné sazbě daně a jen v případech, kdy daňový subjekt nemá žádná osvobozená zdanitelná plnění a nekrátí daň na vstupu koeficientem podle § 20 zákona o DPH, což v praxi téměř nepřichází v úvahu. Nadto u daně na vstupu odpovídá za údaje na daňovém dokladu plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil, nikoli ten, kdo je přijal a kdo uplatňuje nárok na odpočet; odtud smysl ustanovení § 46 odst. 7 d. ř. Dodatečný platební výměr splňuje i požadavky odst. 2 tohoto ustanovení, neboť podklady a důvody rozdílného stanovení základu daně a daně jsou zřejmé ze zprávy o kontrole.

Stěžovatel se zabýval i pojmem daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty a vysvětlil způsob výpočtu základu této daně; svůj výklad uzavřel tím, že daňová povinnost se zde skládá z mnoha přijatých zdanitelných plnění (z nichž se uplatňuje nárok na odpočet daně na vstupu) i uskutečněných zdanitelných plnění (z nichž každé má svůj samostatný základ daně a podléhá různým sazbám daně), a popsal komplikovaný způsob výpočtu základu daně a daně pro jednotlivá plnění. Z toho dovodil, že požadavek na uvedení jediného základu daně ve výroku dodatečného platebního výměru nelze u daně z přidané hodnoty v naprosté většině případů – kam spadá i projednávaná věc – uplatnit. Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek napadený kasační stížností a věc vrátil Krajskému soudu v Hradci Králové k dalšímu řízení.

Kasační stížnost je důvodná.

K otázce nicotnosti správního aktu Nejvyšší správní soud předem poznamenává (ve shodě s konstantní judikaturou správních soudů), že nicotný právní akt (*non negotium*) ve skutečnosti neexistuje, neboť tu není nic, co by bylo způsobilé s účinky právní moci zasáhnout 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; rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 10. 3. 1995, sp. zn. 6 A 28/94, *in*: Výběr soudních rozhodnutí ve věcech správních, č. 126/1996). Tomuto názoru judikatury odpovídá rovněž stanovisko doktríny správního práva (viz např. D. Hendrych a kol.: Správní právo. Obecná část. 5. vyd., C. H. Beck, 2003, str. 136 a násl.), na jehož základě lze rozlišit zhruba tři základní skupiny důvodů nicotnosti: rozhodování bez právního podkladu (např. uložení povinnosti na základě zrušeného právního předpisu, nedostatek pravomoci), formální vady rozhodnutí (např. ústní vydání takového aktu, který má mít písemnou podobu, případně písemný akt bez stanovených náležitostí rozhodnutí) či obsahové nedostatky rozhodnutí (např. nemožnost či neurčitost plnění uloženého adresátovi aktu). Podobné rysy nicotných rozhodnutí lze nalézt i v § 77 nového správního řádu, vydaného pod č. 500/2004 Sb. (pozn.: tento zákon nabude účinnosti až 1. 1. 2006).

Krajský soud – vycházeje z totožnosti teoretického pojmu nicotnosti a institutu neplatnosti rozhodnutí podle § 32 odst. 7 d. ř. – se v rozsudku napadeném kasační stížností dovolává důvodu nicotnosti spočívajícího ve formálních nedostatcích rozhodnutí, konkrétně v jeho chybějících základních náležitostech; mýlí se však. Nejvyšší správní soud je se stěžovatelem zajedno v tom, že obsah zmíněného odstavce je třeba vykládat s ohledem

na systematiku celého ustanovení § 32 d. ř. odst. 2 tohoto ustanovení, který vymezuje základní náležitosti rozhodnutí, má povahu uzavřeného výčtu. Odst. 4, 5 a 6 se týkají poučení o opravných prostředcích jako jedné ze základních náležitostí uvedené v odst. 2 písm. f) dotčeného ustanovení, zatímco odst. 7 se vztahuje ke všem ostatním základním náležitostem vypočteným v odst. 2 [písm. a) – e) a písm. g)]. Odst. 7 ustanovení § 32 upravuje důsledky absence některé z ostatních základních náležitostí, která „dle povahy rozhodnutí“ musí být jeho obsahem; neurčitá kategorie „povahy rozhodnutí“ však neznamená další rozšiřování výčtu základních náležitostí podle odst. 2: tato formulace odráží pouze skutečnost, že ne všechna rozhodnutí vydaná v daňovém řízení budou obsahovat všechny základní náležitosti podle odst. 2, aniž to ovšem způsobí jejich neplatnost. Tak např. součástí rozhodnutí odvolacího orgánu, které nelze napadnout opravným prostředkem, bude sice poučení o nepřípustnosti opravného prostředku; z povahy věci je však vyloučeno, aby takové „negativní“ poučení informovalo adresáta o místu, době a formě podání opravného prostředku, jak to žádá ustanovení § 32 odst. 2 písm. f). To znamená, že § 32 odst. 2 písm. f) se uplatní jen u té skupiny rozhodnutí, proti nimž zákon připouští odvolání. Stejně tak nebude rozhodnutí o odvolání (nebo třeba rozhodnutí správce daně v I. stupni o námitkách) obsahovat údaj o lhůtě plnění: z povahy věci není takového údaje třeba, neboť ten již byl obsažen v předchozím rozhodnutí – tj. např. v platebním výměru, ve výzvě k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě apod.

O nedostatek základních náležitostí rozhodnutí podle § 32 odst. 7 d. ř. tedy v projednávané věci nejde; zbývá posoudit, zda formální podoba rozhodnutí vykazuje jiné vady, které by mohly přivodit jeho nicotnost. Tyto vady by musely být natolik intenzivní a zřejmé, že po účastnících dotčeného právního vztahu by nebylo možno spravedlivě žádat, aby dotčený správní akt respektovali (srov. č. 212/2004 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud ovšem takové nedostatky v rozhodnutí správce daně v I. stupni neshledal. Toto rozhodnutí již bylo dostatečně popsáno v napadeném rozsudku; postačí proto tento popis stručně shrnout a se znalostí formy dodatečného platebního výměru vydaného v této věci vyvrátit právní závěr krajského soudu.

Správce daně je povinen vyrozumět daňový subjekt v platebním výměru o stanoveném základu daně a vyměřené dani (§ 46 odst. 4 d. ř.) a tatáž povinnost jej stíhá i při dodatečném vyměření daně (§ 46 odst. 7 d. ř.). Ukládaná daňová povinnost přitom nevyžaduje zdůvodnění (zákon tak u platebního výměru totiž nestanoví – srov. § 32 odst. 3 d. ř.): toliko z vyměřovacího spisu musí být patrno, jak správce daně dospěl ke stanoveným částkám v případech, kdy daňový subjekt nepodal daňové přiznání ani hlášení nebo kdy se stanovené částky odchylují od částek, které daňový subjekt přiznal či za řízení uznal (§ 46 odst. 2 d. ř.). Co se týče vyměřené daně, její výši správce daně konstatoval již na listu č. 1 platebního výměru; v souvislosti s tím dodal, že rozpis základu daně je uveden na dalším listě, a upřesnil, že tento platební výměr má listy dva. Své povinnosti vyrozumět daňový subjekt ve smyslu § 46 odst. 4 d. ř. tak správce daně dostál a pro věc není podstatné, že tak učinil na listu č. 2 platebního výměru: na listu č. 1 navíc odkázal na zprávu o kontrole, na jejímž základě nově stanovil základ daně a doměřil daň.

Je nutné trvat na tom, aby správní orgány při svém rozhodování zachovávaly zákonem stanovené formální požadavky na rozhodnutí; správní orgán I. stupně se však v projednávané věci proti této povinnosti neprohřešil. Je jistě běžnější, aby výrok správního orgánu byl ve své úplnosti obsažen před podpisem oprávněné osoby; méně obvyklé grafické členění, jaké zvolil správce daně, však na srozumitelnosti rozhodnutí a určitosti ukládané povinnosti ničeho neubírá. Při hodnocení formální podoby rozhodnutí je zapotřebí si především uvědomit, s jakým cílem bylo správním soudům svěřena pravomoc vyslovit nicotnost správního rozhodnutí. Účelem správního soudnictví je ochrana veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob; institut nicotnosti umožňuje s účinností *ex tunc* odstranit účinky rozhodnutí

vydaných při nedostatku pravomoci či příslušnosti, a nedopustit tak, aby se do těchto práv zasahovalo bez zákonného podkladu. Zde však byla žalobci uložena povinnost aktem, který nevyvolává žádnou pochybnost o svém obsahu, a tedy ani o míře zásahu do žalobcovy právní sféry. Ze správního spisu je navíc zřejmé, že žalobce byl seznámen se zprávou o kontrole, na jejíchž výsledcích je platební výměr založen. O tom, že žalobce v důsledku případných formálních nedostatků tohoto správního aktu nijak neutrpěl na svých právech, ostatně svědčí i několik jeho úspěšných žalob ve věci.

Institut nicotnosti je vyhrazen jen pro ojedinělé případy a nemá sloužit k prosazování přílišně formalistických požadavků na správní akty ze strany soudů. Nemírné užívání tohoto institutu totiž může vést k převládnutí formy nad obsahem: nesprávné vyslovení nicotnosti pak správnímu soudu brání nejen odhalit případné vady správního procesu s vlivem na zákonnost rozhodnutí, které by v dalším řízení mohly být napraveny, ale též přezkoumat rozhodnutí správního orgánu v hmotněprávní rovině, což je konečným cílem správního soudnictví.

Nejvyšší správní soud se tedy neztotožnil s právním názorem krajského soudu o nicotnosti dodatečného platebního výměru. Tento správní akt existuje a žalovaný nepochybil, když jej přezkoumal; ani jeho rozhodnutí tedy není nezákonné a Krajský soud v Hradci Králové je měl přezkoumat věcně. Nejvyšší správní soud proto vrátil věc tomuto soudu k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí o věci rozhodne Krajský soud v Hradci Králové i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 16. února 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu