



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jiřího Vyvadila a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, za účasti **M., a. s.**, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 1. 2004, č. j. 31 Ca 127/2003 - 17,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 1. 2004, č. j. 31 Ca 127/2003 - 17 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 1. 2004, č. j. 31 Ca 127/2003 - 17, bylo zrušeno pro nezákonnost rozhodnutí stěžovatele ze dne 27. 2. 2003, č. j. 1034/150/2003 – ŠM, kterým byla zamítnuta odvolání proti platebním výměrům Finančního úřadu v Dobrušce ze dne 18. 12. 2002, č. j. 33530/02/254970/8571, č. j. 33531/02/254970/8571, č. j. 33532/02/254970/8571, č. j. 33533/02/254970/8571 a č. j. 33534/02/254970/8571 a současně byla vyslovena nicotnost těchto platebních výměrů. Krajský soud vyšel z názoru Ústavního soudu vyjádřeného v nálezu ze dne 3. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 772/02, který je třeba podle názoru krajského soudu pro jeho obecnější význam v obdobných případech respektovat. Platební výměry byly sice vydány na penále, ale i u nich je třeba dbát na zákonné náležitosti. Správce daně v platebních výměrech uvedl pouze období, za které je penále vyměřeno, a jeho celkovou výši. Samotný základ pro výpočet, tj. dlužná daň, doba prodlení a sazba penále, jsou uvedeny na druhé straně platebních výměrů, která u žádného z nich není datována, podepsána ani opatřena úředním razítkem. Taková rozhodnutí jsou nicotná. Nicotnost je soud povinen vyslovit i bez návrhu a poté se již nemůže

zabývat žalobními námitkami.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, a to z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Poukázal na skutečnost, že se nejednalo o případ řešený nálezem Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 772/02 (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 jen „zákon o správě daní a poplatků“). Nelze pominout, že daňový dlužník je povinen platit penále přímo ze zákona, pokud existuje nedoplatek na dani, a to za každý den prodlení, nikoliv z vlastního rozhodnutí správce daně. Tím je až stanovení náhradní lhůty splatnosti penále. Existence daňového nedoplatku ani délka prodlení není předmětem předpisu penále, byť se daňový dlužník proti němu může odvolat. I když je výpočet penále uveden na druhé straně platebního výměru bez data, úředního razítka a podpisu oprávněné osoby, nelze mít za to, že jde o správní akt neurčitý ani nesrozumitelný. Ustanovení § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků taxativně vymezuje základní náležitosti rozhodnutí. Ústavní soud v nálezu sp. zn. IV. ÚS 772/02 nad rámec zákona rozšířil tyto základní náležitosti o další údaje, které má obsahovat výrok rozhodnutí. Nelze zpětně ukládat správci daně, potažmo nálezem Ústavního soudu novelizovat zákon, kterým je povinen se správce daně řídit, aby do výroku rozhodnutí uváděl to, co mu zákon neukládá. Krajský soud proto pochybil, když požaduje po stěžovateli, aby uvedl do výroku jiné základní náležitosti než které taxativně vymezil zákonodárce v § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Připojil-li správce daně k rozhodnutí, kterým sdělil daňovému subjektu předpis penále, jeho výpočet, jedná se pouze o informaci pro daňový subjekt o tom, jak správce daně stanovil předepsané penále. Jestliže by tuto listinu správce daně k platebnímu výměru nepřipojil, jistě by nebylo možné konstatovat, že celý platební výměr, kterým bylo daňovému subjektu sděleno předepsané penále, je neplatný. Žádné ustanovení zákona o správě daní a poplatků neukládá správci daně povinnost sdělit v platebním výměru na penále jeho výpočet. Proto stěžovatel navrhnul zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom shledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu vyplývá, že všechny zrušené platební výměry Finančního úřadu v Dobrušce ve výroku obsahují 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. platebního výměru s uvedením jeho čísla, daně, které se týká, a přehledem penalizace kurcům, sazby, počtu dní prodlení a vypočteného penále a jeho souhrnu.

Podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je penále splatné dnem, kdy byly slněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. O tomto předpisu se daňový dlužník může vyzkoušet kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu, zejména při daňové exekuci. Platební výměr vydaný podle citovaného ustanovení tak 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 zákona o správě daní a poplatků. Podle písm. b) citovaného

ustanovení to je mimo jiné datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí, písm. d) výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodnuto, částky peněžitého plnění a čísla účtu, podle písm. g) vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména a příjmení, funkce a otisk úředního razítka se státním znakem. 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 (uveřejněn 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 zákona o správě daní a poplatků. Stejně tak lze poukázat na další rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2003, č. j. 2 Afs 12/2003 - 216 (uveřejněn 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 daném případě 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 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.

Dále je třeba poukázat na to, že krajský soud vůbec neuvedl, které ustanovení zákona o správě daní a poplatků mělo být porušeno, pouze odkázal na nález Ústavního soudu posuzovaným případům ne zcela odpovídající. Ve vztahu ke zrušení rozhodnutí stěžovatele pak neuvádí žádnou právní argumentaci. 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 v kasační stížnosti nebylo namítáno.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a podle odst. 2 citovaného ustanovení vyslovil, že se věc vrací krajskému soudu k dalšímu řízení.

Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. je krajský soud názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán.

Podle § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 26. května 2005

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu