

ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K
J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně: **S. K. Š., spol. s r. o.,** zast. JUDr. Danielem Chamrádem, advokátem v Praze 9, K Hutím 5, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2003, č. j. 31 Ca 61/2003 – 28,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2003, č. j. 31 Ca 61/2003 – 28**, s e z r u š u j e** a věc **s e v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem ze dne 19. 12. 2003, č. j. 31 Ca 61/2003 - 28, vyslovil Krajský soud v Hradci Králové ve shodě s ustanovením § 76 odst. 2 s. ř. s. nicotnost dodatečného platebního výměru Finančního úřadu ve Vrchlabí ze dne 21. 12. 1998 č. j. 39097/98/270972. Současně pro nezákonnost zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 4. 2003, č. j. 1925/130/2002 – Do, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný (dále jen“stěžovatel“) napadl výše uvedený rozsudek včas kasační stížností.

Stěžovatel podal kasační stížnost s odkazem na ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.) a namítá nezákonnost

spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, když soud dospěl k závěru, že rozhodnutí vydané Finančním úřadem ve Vrchlabí č. j. 39097/98/270972 je nicotné.

V kasační stížnosti stěžovatel popsal průběh celého daňového řízení. Uvádí, že žalobci byla na základě zjištění učiněných v rámci daňové kontroly Finančním úřadem ve Vrchlabí dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 429 945 Kč. Důvod dodatečného vyměření daně byl řádně popsán ve zprávě o kontrole daně z přidané hodnoty č. j. 17588/270933/8101/98, která byla s jednateli společnosti projednána dne 16. 12. 1998 a byl žalobci prokazatelně znám, včetně rozpisu dodatečně vyměřované daňové povinnosti za jednotlivá, výše uvedená zdaňovací období. Dodatečným platebním výměrem byla daň z přidané hodnoty dodatečně vyměřena podle zákona číslo 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a § 46 odst. 7 zákona číslo 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) což jsou podle jeho mínění naprosto správná ustanovení, která tudíž splňují podmínky základních náležitostí rozhodnutí dané § 32 ZSDP. Na základě žalobcem podaného odvolání byl dodatečný platební výměr stěžovatelem změněn a dodatečně vyměřená daňová povinnost byla snížena o 41 720 Kč na 388 225 Kč vlastní daňové povinnosti. Proti tomuto rozhodnutí stěžovatele uplatnil žalobce žalobu u Krajského soudu v Hradci Králové, který svým rozhodnutím 30 Ca 163/99 – 21 rozhodnutí FŘ v Hradci Králové zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení s tím, že důvodem nebyla nicotnost dodatečného platebního výměru, ale podle názoru krajského soudu bylo důvodem nedostatečné odůvodnění doměřené daňové povinnosti v předmětném rozhodnutí.

Tato situace se opakovala ještě jednou a Krajský soud v Hradci Králové i podruhé zrušil rozhodnutí stěžovatele, opět ne pro nicotnost dodatečného platebního výměru, ale proto, že podle názoru krajského soudu napadené rozhodnutí postrádá nejen přesnou identifikaci skutkovou, ale i jednoznačné hodnocení právní. Proto byla věc opět vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

O věci rozhodl stěžovatel rozhodnutím č. j. 1925/130/2002-Do. Rozhodnutí bylo žalobcem opět napadeno žalobou, přičemž žalobce nenamítal nicotnost původního dodatečného platebního výměru, ale důvod dodatečně vyměřené daňové povinnosti.

Krajský soud poté kasační stížností napadeným rozsudkem vyslovil nicotnost dodatečného platebního výměru FÚ ve Vrchlabí č. j. 39097/98/270972. Důvodem pro toto rozhodnutí jsou v podstatě 2 nálezy Ústavního soudu ČR (sp. zn. IV. ÚS 624/02 ze dne 18. 6. 2003 a IV. ÚS 772/02 ze dne 3. 11. 2003), které podle názoru krajského soudu řešily zcela analogické případy, a proto je třeba právní názor Ústavního soudu respektovat i přesto, že ústavní koncepci ČR je cizí systém precedentů. Ani jeden z citovaných nálezů Ústavního soudu ČR ovšem neřešil skutečnost, že dodatečný platební výměr, předmětný pro tento případ, odkazuje nejen na to, že rozpis základu daně je uveden na dalším listě, ale obsahuje správně i odkaz na čj. zprávy o kontrole, ve které byl daňový subjekt prokazatelně a naprosto přesně seznámen s vymezením zdaňovacích období i konkrétní výší dodatečně vyměřované daně za každé zdaňovací období. Proto nemohl být v daném případě daňový subjekt krácen na svých právech. Důkazem toho jsou nakonec naprosto přesně podávaná odvolání, žaloby, ale i dvě původní rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové. Z uvedeného navíc vyplývá, že odkaz na další list dodatečného výměru byl v daném případě naprosto nadbytečný, protože seznámení s konkrétním doměřováním daňové povinnosti za jednotlivá zdaňovací období ve zprávě o kontrole dokonce podepsal nejen správce daně, ale i daňový subjekt sám.

Navíc je z uvedeného prokazatelně zřejmé, že správce daně postupoval v souladu s ustanovením § 40 odst. 17 ZSDP, na který odkazuje druhý citovaný nález Ústavního soudu ČR, protože skutečnosti rozhodné pro vyměření daně pro každé zdaňovací období samostatně posuzoval.

Druhý citovaný nález Ústavního soudu ČR konstatuje, že podle § 32 odst. 7 ZSDP, zákon předpokládá také „ostatní základní náležitosti“ rozhodnutí, za něž ve smyslu uvedeného ustanovení považuje ty, které podle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem. Chybí-li v rozhodnutí některá z těchto ostatních náležitostí, má to ve smyslu § 32 odst. 7 citovaného zákona za následek neplatnost rozhodnutí. Z toho Ústavní soud ČR vyvozuje svůj názor, že základní náležitosti rozhodnutí nelze omezit pouze na § 32 odst. 2 uvedeného zákona. Zároveň uznává, že v některých případech zákon o správě daní a poplatků stanoví, co musí být obsaženo ve výroku, v jiných rozhodnutích obsah výroku vyplývá z charakteru těchto rozhodnutí. Zde uvádí v závorce právě § 32 odst. 7 téhož zákona. Z toho je zřejmé, že obsah výroku vyplývá i pro tento daný případ nejen z jeho základních náležitostí, které nebyly ani Krajským soudem v Hradci Králové zpochybněny, ale vyplývá i z obsahu rozhodnutí celého. Tudíž forma „ostatních náležitostí“ rozhodnutí, jak jsou nově definovány nálezy Ústavního soudu ČR, není nikde v zákoně o správě daní a poplatků přesně stanovena, proto je stěžovatel toho názoru, že výše popsaný odkaz na č. j. zprávy o kontrole a tam uvedený přesný rozpis těchto „ostatních náležitostí“ není v rozporu s žádným ustanovením citovaného zákona. Navíc Ústavní soud ČR v případech, o kterých rozhodoval, vyvodil výše uvedený závěr z naprosto samostatného posouzení § 32 odst. 7 ZSDP, tudíž bez posouzení předcházejících čtyř odstavců, které speciálně upravují některé z náležitostí, tj. např. odůvodnění a poučení o opravných prostředcích. V kontextu těchto pěti odstavců dohromady je zřejmé, že § 32 odst. 7 ZSDP řeší případy, kdy v rozhodnutí chybí některá z ostatních základních náležitostí, které nejsou samostatně řešeny v předcházejících odstavcích. S ohledem na výše uvedené má žalovaný za to, že jeho rozhodnutí není nicotné.

Krajský soud v Hradci Králové ve svém rozhodnutí cituje z druhého uvedeného nálezu Ústavního soudu ČR i názor, který vychází z toho, že nedílnou součástí výroku rozhodnutí, kterým je dodatečně vyměřena daň, musí být i doměřený základ daně. Tento princip lze však jednoznačně a obecně aplikovat pouze u daně z příjmů. U daně z přidané hodnoty by byl aplikovatelný pouze v případě, kdy je dodatečně vyměřována výlučně buď daň na výstupu z jediného uskutečněného zdanitelného plnění, nebo samostatně daň na vstupu z jediného přijatého zdanitelného plnění a ještě u obou alternativ výlučně v jedné sazbě daně a pouze v případech, kdy daňový subjekt nemá žádná osvobozená zdanitelná plnění a nekrátí daň na vstupu koeficientem podle ustanovení § 20 zákona o DPH, což v praxi téměř nepřichází v úvahu. Navíc u daně na vstupu zodpovídá za údaje na daňovém dokladu plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil a ne ten, kdo zdanitelné plnění přijal a uplatňuje nárok na odpočet. Proto také Ústavním soudem zmiňovaný § 46 odst. 7 ZSDP stanoví, že zjistí-li správce daně, že stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, což koresponduje i z ust. § 46 odst. 2 citovaného zákona. Ten připouští, že pokud je základ daně nebo daň stanovena odchylně od toho jak je daňový subjekt přiznal nebo za řízení uznal, musí být z vyměřovacího spisu patrno podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů. To vše je zřejmé z výše citované zprávy o kontrole.

Stěžovatel v této souvislosti poukazuje na určitá specifika daně z přidané hodnoty. Cituje definici daňové povinnosti dle ustanovení § 2 odst. 2 písm. i) zákona o DPH, definici základu daně dle ustanovení § 14 zákona o DPH a z tohoto vyvozuje závěr, že daňová povinnost u daně z přidané hodnoty se téměř vždy skládá z mnoha uskutečněných zdanitelných plnění i mnoha přijatých zdanitelných plnění, ze kterých je uplatněn nárok na odpočet daně na vstupu. Každé z uskutečněných zdanitelných plnění (ta ještě navíc nesmějí být osvobozena od daně) má svůj samostatný základ daně a ještě navíc podléhají různým sazbám daně. Proto je daň na výstupu v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty vykazována samostatně pro každou sazbu a navíc jsou vykazovány samostatně celkové částky plnění od daně na výstupu osvobozených buď s nárokem nebo bez nároku na odpočet daně na vstupu. Členění podle jednotlivých sazeb daně je použito i při uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu. Navíc je celá řada případů, že daň na vstupu je v konečné fázi krácena koeficientem tak, jak stanoví § 20 zákona o DPH a v těchto případech vykazované základy daně vůbec nemohou uplatněnému nároku na odpočet daně na vstupu odpovídat. Z toho je zřejmé, že požadavek na uvedení jediného základu daně ve výroku dodatečného platebního výměru je s výjimkou zcela mizivého procenta případů, uvedených výše, pro daň z přidané hodnoty naprosto neaplikovatelný.

Dle stěžovatele v daném případě nedošlo k dodatečnému vyměření daně jediného zdanitelného plnění. Navíc, jak je uvedeno již výše, dodatečný platební výměr obsahoval odkaz na zcela konkrétní a jedinečné číslo jednací zprávy o kontrole, ve které daňový subjekt podepsal, že byl seznámen nejen s důvody dodatečně vyměřené daně, ale i s výší doměřované daně za jednotlivá zdaňovací období. Od těchto údajů se dodatečný platební výměr ani v nejmenším neodchyloval. Z toho lze dovodit, že správce daně postupoval i v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu, vysloveným v závěru rozsudku sp. zn. 2 Afs 12/2003 - 216. Tento názor je navíc podpořen skutečností, že v podobných případech může dojít z důvodu, kdy požadavek nelze na danou daň jednoznačně aplikovat i k prekluzi lhůty pro vyměření daně ve smyslu ustanovení § 47 ZSDP.

Na základě shora uvedených skutečností stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31 Ca 61/2003 - 28 a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 22. 4. 2004. Rozsudek krajského soudu shledal správným. K tvrzení stěžovatele, že odkaz v rozhodnutí na zprávu o daňové kontrole je dostačující, namítá, že období, jehož se kontrola a zpráva o kontrole týkají, nemusí být celé vyčerpáno jedním rozhodnutím, ale může být vydáno rozhodnutí několik. Právě pro orientaci kontrolovaného subjektu, zda v rámci daňové kontroly rozhodl správce daně svým rozhodnutím o daňových povinnostech kontrolovaného subjektu za celé kontrolované období, je nutno období, za něž je stanovena daňová povinnost, vymezit. Výše uvedené lze vztáhnout taktéž na uvedení základu daně. Co se týká argumentů stěžovatele o tom, že rozpis daně byl uveden na dalším listě, namítá žalobce, že tyto listy jsou jakousi počítačovou sjetinou nikým nepodepsanou, nedatovanou. Rozhodnutí, která odkazují na takovéto dokumenty, jsou v rozporu s autoritativností a srozumitelností rozhodnutí orgánu veřejné správy.

Žalobce se taktéž neztotožňuje s názorem stěžovatele, že vzhledem k mnohosti základů daně v případě daně z přidané hodnoty by bylo složité uvádět všechny dílčí základy daně. Za nesprávnou považuje žalobce argumentaci žalovaného, že Ústavní soud ve svých nálezech mínil uvedení jediného základu daně. Takovýto výklad je dle žalobce v naprostém rozporu se smyslem správci daně ukládané povinnosti.

Požadavek, aby v rozhodnutí správce daně byly kromě jiného uvedeny základ daně a období, za něž se daň vyměřuje, považuje žalobce za významný. Jak u rozhodnutí finančního úřadu, tak u rozhodnutí finančního ředitelství měl žalobce problémy určit, co je jí vlastně kladeno za povinnosti. To samozřejmě žalobci ztížilo i možnost obrany, jelikož jak v případě odvolání v daňovém řízení, tak v případě správních žalob je nezbytnou náležitostí takových podání i stanovení rozsahu, v jakém je rozhodnutí správce napadáno.

Navrhuje kasační stížnost zamítnout a žalobci přiznat náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Ze spisového materiálu Nejvyšší správní soud zjistil, že Finanční úřad ve Vrchlabí (dále jen správce daně I. stupně) provedl u žalobce v roce 1998 daňovou kontrolu, předmětem které byla taktéž daň z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 1996. Zpráva o kontrole daně z přidané hodnoty č. j. 17588/270933/8101/98 byla s žalobcem projednána dne 16. 12. 1998. Na základě provedené daňové kontroly vydal dne 21. 12. 1998 správce daně I. stupně dodatečný platební výměr č. j. 39097/98/270972, kterým žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty ve výši 429 945 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru se žalobce dne 15. 1. 1999 odvolal. O odvolání žalobce rozhodl stěžovatel (rozhodnutí č. j. 1242/130/99-Do ze dne 29. 7. 1999) tak, že dodatečný platební výměr změnil a dodatečně vyměřenou daňovou povinnost snížil o 41 720 Kč. Předmětné rozhodnutí stěžovatele napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který svým rozhodnutím 30 Ca 163/99 – 21 ze dne 16. 12. 1999 napadené rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení s tím, aby stěžovatel doplnil dokazování ve vazbě na účetnictví žalobce. Stěžovatel provedl doplnění dokazování a dne 17. 7. 2000 vydal rozhodnutí č. j. 3323/130/2000-Do, proti kterému žalobce opětovně podal žalobu. Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem č. j. 30 Ca 133/2001 - 40 zrušil výše uvedené rozhodnutí stěžovatele pro absenci přesné skutkové identifikace a právního hodnocení. V odůvodnění rozsudku vytkl stěžovateli, že se neřídil právním názorem vysloveným v předcházejícím rozsudku a důkazní řízení nedoplnil dostačujícím způsobem. Stěžovatel poté důkazní řízení ještě jednou doplnil a dne 2. 4. 2003 vydal nové rozhodnutí č. j. 1925/130/2002-Do. Krajský soud v Hradci Králové na základě podané žaloby rozhodl dne 19. 12. 2003 rozsudkem č. j. 31 Ca 61/2003 - 28 tak, že vyslovil nicotnost dodatečného platebního výměru správce daně I. stupně č. j. 39097/98/270972 a současně zrušil pro nezákonnost rozhodnutí stěžovatele č. j. 1925/130/2002-Do a věc vrátil k dalšímu řízení.

V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že přezkoumal napadená rozhodnutí a v kontextu s nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 624/02 a IV. ÚS 772/02 shledal důvody pro postup uvedený ve výroku rozsudku. Prvý z citovaných ústavních nálezů stojí na stanovisku, že nedílnou součástí výroku rozhodnutí, v daném případě platebního výměru na daň z přidané hodnoty, musí být i uvedení zdaňovacího období. Pokud správce daně I. stupně konkretizoval zdaňovací období odkazem na jinou listinu, přičemž tato listina není datována, označena úředním razítkem ani podepsána příslušnou osobou, vyslovil Ústavní soud ČR závěr, že takový platební výměr jako správní akt je neurčitý, pokud jde o vymezení zdaňovacího období, přičemž tato neurčitost představuje tak těžkou vadu, že zakládá jeho nulitu. Ve druhém ústavním nálezu vyjádřil Ústavní soud ČR názor, že nedílnou součástí výroku rozhodnutí, kterým je dodatečně doměřena daň, musí být uveden doměřený základ daně a doměřená daň a rozdíl mezi základem daně a daní původně stanovenou a základem daně a daní doměřenou. Nepostačuje, že ve výroku takového rozhodnutí je pouze odkaz

a přílohu, jež je k rozhodnutí připojena. Z uvedených důvodů označil krajský soud napadené rozhodnutí za nicotné, dalšími žalobními body se již dále nezabýval.

Proti výše uvedenému rozsudku krajského soudu podal stěžovatel včas kasační stížnost.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové v rozsahu důvodu kasační stížnosti uplatněného dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud v souzené věci vycházel z ustanovení § 32 odst. 7 ZSDP, podle něhož chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jejím 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. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal. Údaje, které ustanovení § 32 odst. 2 cit. zákona považuje za základní, jsou tyto: označení oprávněného správce daně, který rozhodnutí vydal, číslo jednací, případně i číslo platebního výměru, datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí, přesné označení příjemce rozhodnutí, výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částku a číslo účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplacena, lhůta plnění, poučení o místu, době a formě podání opravného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku a vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk úředního razítka se státním znakem; tuto náležitost lze nahradit zaručeným elektronickým podpisem pracovníka a jeho kvalifikovaným certifikátem.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s právním názorem krajského soudu, týkajícím se nicotnosti napadeného rozhodnutí, kterou tento soud dovodil ze skutečnosti, že výrok zmíněného dodatečného platebního výměru obsahuje pouze uvedení celkové částky doměřené daně, přičemž zdaňovací období a rozpis základu daně správce daně konkretizoval odkazem na „jinou „ listinu, která je připojena ke správnímu rozhodnutí bez uvedení data, označení úředním razítkem i bez podpisu oprávněné osoby a není proto - dle názoru krajského soudu - součástí rozhodnutí. Z uvedeného stavu krajský soud dovodil, že údaje uvedené na listech č. 2 a 3 rozhodnutí nejsou vůbec součástí rozhodnutí, a proto je dodatečný platební výměr nicotný. Současně rozhodnutí stěžovatele ze dne 2. 4. 2003, č. j. 1925/130/2002-Do, pro nezákonnost zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. V čem konkrétně spatřuje nezákonnost rozhodnutí krajský soud blíže nespecifikoval.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že výrok dodatečného platebního výměru č. j. 39097/98/270972 obsahuje odkaz na správu o daňové kontrole: 17588/98/270933 a odkaz na další list (listy), v němž je uveden rozpis základu daně. Rozhodnutí má číslovány listy, přičemž na listech č. 2 a 3 rozhodnutí, které jsou označeny vždy číslem příslušné strany a číslem jednacím rozhodnutí, jsou uvedena zdaňovací období, jakož i rozpis daňové povinnosti. Z uvedených důvodů není přepjatě formalistický závěr krajského soudu o nicotnosti rozhodnutí správný.

K uvedenému však Nejvyšší správní soud poznamenává, že by ke zkvalitnění a větší přehlednosti rozhodnutí jistě přispělo, kdyby odkaz ve výroku napadeného rozhodnutí byl určitější, případně kdyby výrok již obsahoval samotné uvedení základu daně a zdaňovacího období, byť se nejedná o výslovný požadavek ust. § 32 odst. 2 písm. d) ZSDP.

Dále je třeba uvést, že za nicotné rozhodnutí je možno považovat jen takové daňové rozhodnutí, které - kumulativně - postrádá některou ze zákonem (§ 32 odst. 2 ZSDP) 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 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. Tomuto pojetí odpovídá i koncepce nového správního řádu, zákona č. 500/2004 Sb., který upravuje vady rozhodnutí, jež jsou způsobilé přivodit nicotnost rozhodnutí. Dle citovaného zákona je nicotné rozhodnutí, k jehož vydání nebyl správní orgán vůbec věcně příslušný a dále rozhodnutí, které trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, anebo jinými vadami, pro něž je nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu.

Z napadeného rozhodnutí je však zřejmé, jaká daňová povinnost, za jaké zdaňovací období a v jaké výši byla žalobci správcem daně doměřena. Ostatně daňová povinnost včetně základu daně, uvedená ve zmíněném dodatečném platebním výměru, byla žalobci doměřena na základě daňové kontroly, provedené správcem daně. Zpráva z této daňové kontroly, se kterou byl žalobce seznámen a kterou rovněž podepsal, obsahuje rovněž všechny tyto konkrétní údaje. Žalobce nebyl zkrácen na svém právu obrany proti takovému rozhodnutí a toto právo rovněž využil. Proto se Nejvyšší správní soud neztotožnil s právním názorem krajského soudu, že napadené rozhodnutí bylo stiženo vadami, které by způsobovaly jeho nicotnost.

Krajský soud vyslovenou nicotnost vyvozuje z nálezu Ústavního soudu, který učinil rovnítko mezi pojmy *neplatnost* a *nicotnost.* Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je platné, proto úvaha o jeho nicotnosti je již zcela nadbytečná a zmíněný nález Ústavního soudu na souzenou věc nedopadá.

K otázce neuvedení základu daně do výroku rozhodnutí a z takové absence údaje vyvozování nicotnosti rozhodnutí Nejvyšší správní soud uvádí, že platí totéž, co bylo uvedeno výše k otázce obsahujícího uvedení celkové částky doměřené daně, přičemž zdaňovací období a rozpis daně je uveden na listech č. 2, 3 rozhodnutí, tedy až za razítkem a podpisem rozhodnutí. Základní požadavky na náležitosti rozhodnutí jsou uvedeny (jak popsáno výše) v ust. § 32 odst. 2 ZSDP. Jak je zřejmé z obsahu tohoto ustanovení, požadavek na vyčíslení základu daně není základní náležitostí rozhodnutí.

K otázce nicotnosti správního aktu Nejvyšší správní soud poznamenává (ve shodě s konstantní judikaturou obecných soudů), že nulitní právní akt (nicotný, *non negotium*) ve skutečnosti neexistuje, neboť tu není nic, co by bylo způsobilé s účinky právní moci se dotknout právní sféry 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, str. 56 a násl.; rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 10. 3. 1995, sp. zn. 6 A 28/94, in: Soudní judikatura ve věcech správních, Linde, 1999, str. 351 a násl.). Toto stanovisko judikatury odpovídá rovněž stanovisku doktríny správního práva (viz např. D. Hendrych a kol.: Správní právo – obecná část, 5. vyd., C. H. Beck, 2003, str. 136 a násl.; P. Průcha: Správní právo – obecná část, Brno, 2003, str. 188 a násl.).

Rozhodnutí Finančního úřadu ve Vrchlabí č. j. 39097/98/270972, ze dne 21. 12. 1998, z výše uvedených důvodů nelze považovat za nicotné ani z materiálního, ani z čistě

formálního hlediska. Z totožného důvodu nelze považovat rozhodnutí stěžovatele ze dne 2. 4. 2003, č. j. 1925/130/2002 –Do, za nezákonné, když další důvody, pro které krajský soud napadené rozhodnutí jako nezákonné zrušil, neuvedl. Krajský soud v Hradci Králové proto rozhodl nezákonně, když dodatečný platební výměr Finančního úřadu ve Vrchlabí označil za nicotné a rozhodnutí stěžovatele o odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru za nezákonné a nezabýval se věcí meritorně.

Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.); žalobou se proto bude zabývat věcně.

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

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

V Brně 27. května 2005

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu