

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **Ing. P. H.**, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. ledna 2004, č. j. 15 Ca 173/2002 – 17,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. ledna 2004, č. j. 15 Ca 173/2002 – 17 **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým byla výrokem I. vyslovena nicotnost rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 3. 2002, č. j. 14115/130/2001 a dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Roudnici nad Labem ze dne 2. 5. 2001, č. j. 27336/01/198970/1155 a výrokem II. uložena žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v částce 4500 Kč do tří dnů od právní moci rozsudku. Dodatečným platebním výměrem byla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 1998 ve výši 15 000 Kč.

Pokud jde o vyslovení nicotnosti rozhodnutí uvedených ve výroku kasační stížností napadeného rozsudku, krajský soud uvedl, že i bez návrhu musí soud přihlédnout k takovým vadám napadeného rozhodnutí, které vyvolávají jeho nicotnost (§ 76 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s."). Podrobně rozebral ustanovení § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP") o náležitostech rozhodnutí vydaných v daňovém řízení. Uvedl, že kromě těchto náležitostí se rozhodnutí vydané v daňovém řízení neobejde i bez uvedení dalších základních náležitostí, které podle své povahy v něm musí být obsaženy; jestliže některá z nich v rozhodnutí chybí, je toto rozhodnutí podle § 32 odst. 7 věta první ZSDP neplatné. Mezi takové náležitosti patří např. u dodatečného platebního výměru výše daně a jejího základu a rozdíl na dani původně vyměřené a dani stanovené (§ 32 odst. 8, § 46 odst. 7 věta první ZSDP). Mezi ostatní základní náležitosti rozhodnutí však patří i údaje, toliko jejichž správnost lze napadnout opravným prostředkem v daňovém řízení. V těchto případech má totiž daňový subjekt možnost napadnout rozhodnutí správce daně pouze v omezeném rozsahu, takže je zapotřebí, aby ty údaje, vůči nimž může brojit, byly v tomto rozhodnutí řádně specifikovány. Podle § 46 odst. 8 ZSDP lze v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru napadat jen doměřený rozdíl na daňovém základu a na dani, takže dostatečná specifikace těchto údajů náleží mezi základní náležitosti dodatečného platebního výměru. K tomu postačí toliko uvedení výše nově stanovené daně a jejího základu v dodatečném platebním výměru. Naopak pokud v dodatečném platebním výměru chybí i údaje o výši nově stanovené daně či jejího základu, má to za následek neplatnost takového rozhodnutí, neboť v takovém případě nemá daňový subjekt možnost spolehlivě zjistit ty údaje, jejichž správnost může napadnout opravným prostředkem. V projednávané věci však výrok dodatečného platebního výměru, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 1998, výši nového rozdílu na základu daně či alespoň výši nově stanoveného základu daně vůbec neobsahoval a pouze konstatoval, že rozpis daňového základu je uveden na dalším listě č. 2. s uvedením čísla jednacího dodatečného platebního výměru. Tento další list však nebyl označen jako příloha zmiňovaných rozhodnutí, nebyl nikým podepsán, ani opatřen otiskem úředního razítka se státním znakem, takže nemůže být součástí výroku dodatečného platebního výměru. V tomto rozhodnutí chyběla zmiňovaná základní náležitost, a proto je třeba jej označit podle § 32 odst. 7 věta první ZSDP za neplatné. Tato neplatnost znamená, že je na něj třeba pohlížet, jako by vůbec neexistovalo, takže od počátku nebylo způsobilé vyvolat jakékoliv právní účinky. Vady rozhodnutí správce daně již přitom nebylo možno odstranit ani v rámci odvolacího řízení změnou dodatečného platebního výměru tak, aby obsahoval potřebné základní náležitosti, jak to učinil žalovaný v napadeném rozhodnutí, když z výroku rozhodnutí správce daně vypustil větu „Rozpis základu daně je uveden na dalším listě" a místo toho uvedl „Rozpis základu daně a daně za zdaňovací období 4. čtvrtletí 1998" a dále uvedl stejné údaje jako na původním dodatečném platebním výměru. Tím se odvolací orgán pokusil o začlenění rozpisu základu daně a daně do obsahu platebního výměru před jeho ukončením, tj. před jeho podpisem a otiskem razítka se státním znakem. K takovéto úvaze vedla soud skutečnost, že jiný důvod ke změně rozhodnutí správce daně nemá opodstatnění.

Odvolací orgán může v daňovém řízení změnit pouze platné rozhodnutí správce daně, nikoli jeho rozhodnutí neplatné, protože by rozhodoval o něčem, co ve skutečnosti vůbec neexistovalo, takže i na jeho rozhodnutí by bylo třeba pohlížet jako na neexistující. Takový postup není možný ani podle § 50 odst. 3 věta čtvrtá ZSDP. Krajský soud tedy konstatuje, že obě zmiňovaná rozhodnutí správce daně i žalovaného trpí takovými vadami, které vyvolávají jejich nicotnost.

Důvodem kasační stížnosti, kterou podal žalovaný, je tvrzené nesprávné právní posouzení věci krajským soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Žalovaný nesouhlasí s právním názorem o nicotnosti napadených rozhodnutí, jak je vyjádřen v napadeném rozsudku krajského soudu. Domnívá se, že podle § 32 odst. 7 daňového řádu může nicotnost (absolutní neplatnost) rozhodnutí způsobovat absence ostatních základních náležitostí, které podle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem. Pojem základních náležitostí je vymezen v odstavci 2 téhož ustanovení taxativně. Ze systematiky § 32 ZSDP lze dovodit, že pod pojmem ostatní základní náležitosti se rozumí základní náležitosti rozhodnutí vyjmenované v odstavci druhém, s výjimkou poučení. Podle názoru žalovaného se tímto ustanovením zohledňují případy, kdy rozhodnutí vydaná správcem daně podle povahy rozhodnutí (z hlediska materiální stránky) nemusí obsahovat všechny vyjmenované náležitosti. Opačný výklad by vedl k právní nejistotě orgánů státní správy, neboť u každého rozhodnutí by se muselo výkladem jiných zákonných ustanovení zkoumat, zda by konkrétní rozhodnutí nemělo obsahovat nějakou další základní náležitost. To by záleželo na subjektivním posouzení konkrétního správce daně. V praxi by tento postup nakonec znamenal ochromení činnosti správců daně.

Není možné vypočítat daňovou povinnost, aniž by se nejprve stanovil daňový základ. Údaj o základu daně není základní náležitostí rozhodnutí, jehož absence by způsobovala absolutní neplatnost rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 7 ZSDP. V případě, že by tento údaj nebyl v průběhu daňového řízení vůbec daňovému subjektu sdělen, bylo by možno hovořit o porušení procesních práv poplatníka, nikoli však o absolutní neplatnosti rozhodnutí.

Kasační stížnost je podávána mimo jiné i proto, že ohledně otázky platnosti či neplatnosti platebních výměrů na daň z přidané hodnoty obsahujících rozpis základu daně na listě, který je přílohou rozhodnutí a neobsahuje razítko a podpis pracovníka správce daně, bylo Krajským soudem v Ústí nad Labem vydáno několik rozsudků, v nichž bylo zaujato opačné stanovisko. V konkrétní věci např. v odůvodnění rozsudku tohoto krajského soudu bylo uvedeno, že ke splnění podstatných náležitostí rozhodnutí postačí, jestliže je ve výroku obsažen konkrétní odkaz na další listy, které jsou označeny stejným číslem jednacím jako rozhodnutí samotné. Tyto listy lze pak považovat za součást výroku rozhodnutí.

Žalovaný proto navrhl zrušení kasační stížností napadeného rozsudku a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil, když tato byla doručena dne 24. 3. 2004 právnímu zástupci žalobce.

O důvodnosti kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil v prvé řadě v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud zjistil ze soudního spisu, že byl správcem daně vydán dodatečný platební výměr č. j. 27336/01/198970/1155 ze dne 2. 5. 2001 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 1998 a byla uvedena výše daně. Dále ve výroku bylo uvedeno, že „rozpis základu daně a daň jsou uvedeny na dalším listě (listech)“. Na druhé straně rozhodnutí, označené jako list číslo 2 a číslem jednacím rozhodnutí, je uveden rozpis základu daně a daň. Žalobce podal proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru odvolání.

Žalovaný o odvolání rozhodl dne 19. 3. 2002, č. j. 14115/130/2001 tak, že podle § 50 odst. 6 ZSDP změnil dodatečný platební výměr za to které zdaňovací období ve výroku, když větu „rozpis základu daně a daň jsou uvedeny na dalším listě (listech)“ vypustil a místo ní vložil níže uvedený rozpis (který pak následuje jako „rozpis základu daně a daně za zdaňovací období 4. čtvrtletí 1998“). Proti těmto rozhodnutím žalovaného podal žalobce správní žalobu.

Nejvyšší správní soud v této věci vycházel z ustanovení § 32 odst. 7 ZSDP, podle něhož *„chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která podle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon předepisuje, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní a počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal.“.*

Při interpretaci ustanovení § 32 odst. 7 ZSDP je třeba vycházet z právního názoru Ústavního soudu, obsaženého v usnesení sp. zn. I. ÚS 258/02 [v této věci jednou z námitek ústavní stížnosti bylo, že vyměřená daň za jednotlivá zdaňovací období nebyla včleněna do textu (výroku) rozhodnutí]. Ústavní soud uvedl, že nelze přisvědčit argumentu, že vyměřená daň za jednotlivá zdaňovací období nebyla včleněna do textu rozhodnutí, neboť zvolená podoba výrokové části správního rozhodnutí (která navíc v sobě zahrnovala kvartální členění DPH) není v rozporu s požadavky na základní náležitosti rozhodnutí podle ustanovení § 32 odst. 2 ZSDP; z rozhodnutí je dostatečně zřejmé, co je jeho výrokem a jaká je struktura vyměřovaných DPH za jednotlivá zdaňovací období. Tento právní názor Ústavního soudu dopadá i na projednávanou věc. Nulitní právní akt (nicotný, *non negotium*) ve skutečnosti neexistuje, neboť tu není nic, co by bylo způsobilé s účinky právní moci dotknout právní sféru fyzické nebo právnické osoby V rozhodnutí správce daně bylo ve výroku uvedeno, že rozpis základu daně a daň jsou uvedeny na dalším listě (listech). Tento rozpis byl uveden jako list č. 2 a označen číslem jednacím rozhodnutí. Nejvyšší správní soud dovozuje, že údaje obsažené na listu č. 2 jsou součástí výroků zmíněných rozhodnutí, a proto shledal tato rozhodnutí platnými. Lze dodat, že za neplatné ve smyslu § 32 odst. 7 ZSDP je možno považovat takové daňové rozhodnutí, které postrádá některou ze zákonem stanovených zákonných náležitostí a zároveň se musí jednat o náležitost základní. Absence zákonné formy správního aktu tedy může vyvolávat jeho neplatnost, kterou doktrinálně chápeme v oblasti veřejného práva jako nicotnost pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby tento právní akt respektovali. Pro úplnost Nejvyšší správní soud k věci podotýká, že podle § 32 odst. 7 ZSDP splnění podmínek neplatnosti rozhodnutí ověřuje správce daně, který rozhodnutí vydal. Soud tedy není oprávněn vyslovovat v daném případě nicotnost daňového rozhodnutí právě s ohledem na speciální úpravu zjištění neplatnosti (nicotnosti) daňových rozhodnutí obsaženou v daňovém řádu. Dojde-li proto krajský soud k závěru, že platební výměr postrádá některou z ostatních základních náležitostí, přičemž odvolací orgán rozhodl ve věci meritorně, může být toto rozhodnutí odvolacího správního orgánu nanejvýš zrušeno pro vady řízení, neboť ten měl postupovat podle ustanovení § 50 odst. 3 věta čtvrtá ZSDP a uložit správci daně ověření neplatnosti dotyčného platebního výměru.

Krajský soud v Ústí nad Labem tedy rozhodl nezákonně, když rozhodnutí daňových orgánů označil za nicotná a meritorně se jimi nezabýval.

Nejvyšší správní soud dospěl k tomu, že kasační stížnost je důvodná, proto ve výroku uvedený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 25. listopadu 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu