

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **P. V.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 1. 2003, č. j. 11840/110/2002, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci ze dne 15. 3. 2005, č. j. 59 Ca 28/2003-24,

**takto:**

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci ze dne 15. 3. 2005, č. j. 59 Ca 28/2003-24, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## Odůvodnění:

Žalobou napadeným shora uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou – platebním výměrům ze dne 17. 4. 2002, č. j. 42472/02/187912/1589 a ze dne 5. 4. 2002, č. j. 39524/02/187912/1589, kterými byla žalobci předepsána podle § 69 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 1999 ve výši 98 802 Kč a roku 2000 ve výši 90 714 Kč.

O žalobě rozhodl krajský soud rozsudkem napadeným kasační stížností, tak, že vyslovil ve shodě s ustanovením § 76 odst. 2 s. ř. s. nicotnost rozhodnutí žalovaného, jakož i nicotnost platebních výměrů vydaných správcem daně.

V odůvodnění krajský soud uvedl, že správní rozhodnutí v daňové oblasti musí obsahovat veškeré základní náležitosti stanovené v § 32 odst. 2 daňového řádu, výrok takového rozhodnutí však musí obsahovat rovněž základ daně a daň. Protože podle § 48 odst. 1 daňového řádu se příjemce rozhodnutí může odvolat proti stanovení daňového základu

a daně, je třeba považovat uvedení daňového základu v platebním výměru za jeho základní náležitost. Chybí-li takový údaj v platebním výměru, je třeba tento výměr považovat za neplatný podle § 32 odst. 7 daňového řádu. V daném případě se jednalo o nedostatek natolik intenzivní, že po účastnících dotčeného právního vztahu nebylo možné požadovat, že budou tyto akty respektovat. Je proto nutno na ně pohlížet jako na nicotné, jakoby vůbec neexistovaly. Nicotným je proto i rozhodnutí žalovaného, kterým bylo rozhodováno o něčem, co fakticky již od počátku neexistovalo.

Tento rozsudek napadl žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížností. Důvod pro její podání spatřoval v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a namítl nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, pokud soud dospěl k závěru, že rozhodnutí vydané stěžovatelem je nicotné. V daném případě totiž správce daně nestanovoval základ daně ani daň nevyměřoval podle § 46 daňového řádu, ale předepisoval daň k přímému placení ve shodě s § 6 odst. 3 a § 69 odst. 1 daňového řádu, jedná se tak o zcela specifický postup, kdy se předepisuje daňovému subjektu k přímému placení rozdíl na dani. Podle § 69 daňového řádu byl totiž plátce daně (žalobce) povinen srazit nebo vybrat daň od poplatníků a odvést ji ve stanovené lhůtě správci daně. Protože tyto daňové částky nebyly sraženy a odvedeny ve stanovené lhůtě, předepsal je správce daně plátci k přímému placení. Základem pro výpočet daně předepsané plátci k přímému placení je ze zákona částka, která byla vyplacena poplatníkům, nikoliv základ daně stanovený plátci. Základ pro výpočet daně předepsané plátci k přímému placení je specifikován ve zprávě z daňové kontroly č. j. 13702/02/187931/1354. Nadto ověřit neplatnost rozhodnutí dle § 32 odst. 7 daňového řádu může toliko správce daně, nikoliv soud, jak tomu bylo v tomto případě. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ke kasační stížnosti své vyjádření přes výzvu soudu nepodal.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud v souzené věci vycházel z ustanovení § 32 odst. 7 daňového řádu, 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 následující: 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.

Vybírání daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků se však řídí zvláštní procesní úpravou,obsaženou v § 69 daňového řádu. Jedná se o stav, kdy plátce daně má povinnost daň srazit a odvést. Podle § 69 odst. 1 daňového řádu daň nebo úhradu na zajištění daně, kterou byl plátce daně povinen srazit nebo vybrat z daňového základu,

odvede správci daně ve lhůtě stanovené tímto nebo zvláštním zákonem. Pokud tyto daňové částky nebyly sraženy nebo vybrány ve stanovené výši nebo odvedeny ve stanovené lhůtě, předepíše správce daně plátci daně tyto částky k přímému placení.

Daňová povinnost z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků se tedy nevyměřuje, pouze se předepisuje k přímému placení. Znamená to, že správce daně má povinnost, zjistí-li nedostatky v postupu plátce daně, plátci předepsat k přímému placení rozdíl mezi daní, kterou srazil a odvedl a daní, kterou dle platných právních předpisů srazit a odvést měl. Správce daně předepíše tedy plátci k přímému placení daňové částky, které ve stanovené lhůtě nebyly sraženy a odvedeny.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s právním názorem krajského soudu, týkajícím se nicotnosti napadených rozhodnutí, kterou soud dovodil ze skutečnosti, že výrok zmíněného platebního výměru obsahuje pouze uvedení celkové částky doměřené daně, přičemž neobsahuje rozpis základu daně.

Nejvyšší správní soud, při zkoumání struktury platebního výměru, jako právního aktu vydávaného správcem daně, tedy první instancí, a s přihlédnutím k procesním odlišnostem za nichž je tento akt vydáván, a rovněž za situace, že stylistika a pořadí uváděných údajů není předmětem právní úpravy, uzavírá, že výrok zkoumaného platebního výměru začíná již svým označením, tedy údajem, že se jedná o platební výměr. Jiným způsobem, nežli platebním výměrem, nelze totiž v daňovém řízení závazně daňovou povinnost ukládat. Protože skladba platebního výměru obsahuje pouze výrok a poučení o opravných prostředcích, neboť odůvodnění je v těchto případech zákonem vyloučeno, pak text, který se nachází za označením názvu tohoto rozhodnutí, je nutně součástí výroku. Pokud tedy zkoumaný platební výměr ve svém výroku odkázal na zprávu z daňové kontroly, na základě jejíhož zjištění se předepisuje daňová částka plátci daně k přímému placení, a vlastně slouží i jako „odůvodnění“, uvedl i právní předpisy, podle nichž je rozhodováno a uvedl částku daně, lhůtu, ve které má být předepsaná daň uhrazena a účet, na který má být uhrazena, naplnil tak požadavky § 32 odst. 2 daňového řádu. Takový platební výměr není neplatný ani nicotný právní akt. Požadavek na sdělení základu daně u daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků a spojování jeho absence s důsledky nicotnosti právního aktu, neodpovídá zákonné úpravě. Výše uvedené zákonem požadované náležitosti rozhodnutí obsahovalo i rozhodnutí žalovaného.

Z uvedených důvodů není přepjatě formalistický závěr krajského soudu o nicotnosti správný. Ostatně daňová povinnost, uvedená ve zmíněném dodatečném platebním výměru byla žalobci předepsána k placení na základě daňové kontroly, provedené správcem daně. Zpráva z této daňové kontroly, se kterou byl žalobce seznámen a kterou rovněž podepsal, obsahuje rovněž uvedení zdaňovacího období, ze něž je konkrétní výše daně doměřena, rovněž tak důvody pro takový postup. Ani v tomto ohledu nebyl žalobce nikterak zkrácen na svém právu obrany proti rozhodnutí správního orgánu.

Dále je třeba poznamenat, že za neplatné rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 d. ř. 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 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.

Z napadených rozhodnutí je však zřejmé, jaká daňová povinnost, za jaká zdaňovací období a v jaké výši byla žalobci správcem daně předepsána k přímému placení. Žalobce nebyl zkrácen na svém právu obrany proti takovému rozhodnutí a toto právo rovněž využil.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s právním názorem krajského soudu, že napadené rozhodnutí bylo stiženo vadami, které by způsobovaly jeho nicotnost.

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 dotknout 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, 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.; z cizojazyčných např. H. Mauer: Allgemeines Verwaltungsrecht, 10. vyd., C. H. Beck, 1995, str. 247 a násl.).

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že citovaná rozhodnutí finančního úřadu, jakož i žalovaného nelze považovat za nicotná ve shora uvedeném smyslu, a to ani z materiálního ani z čistě formálního hlediska. Krajský soud proto rozhodl nezákonně, když tato rozhodnutí označil za nicotná a nezabýval se jimi 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 10. listopadu 2005

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu