

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 **V. K.**, zastoupeného Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, 305 72 Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 2. 2001, č. j. 6327/110/2000, o kasační stížnosti žalovaného proti rozhodnutí Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 5. 2004, č. j. 30 Ca 138/2001-53,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 5. 2004, č. j. 30 Ca 138/2001-53, **se zrušuje** a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 8. 1994, č. j. 6375/32/94/Su/Pv, doměřil Finanční úřad v Karlových Varech žalobci daň z příjmů obyvatelstva za zdaňovací období roku 1992 a penále v celkové výši 944 103 Kč. Odvolání proti tomuto platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 6. 1995, č. j. 12862/32/94; jeho rozhodnutí však bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 14. 3. 2000, č. j. 30 Ca 292/96-42.

V novém řízení žalovaný opět zamítl žalobcovo odvolání rozhodnutím ze dne 26. 2. 2001. Žalobce napadl žalobou i toto rozhodnutí. Krajský soud v Plzni rozhodl o žalobě rozsudkem ze dne 25. 5. 2004 tak, že vyslovil nicotnost jak napadeného rozhodnutí žalovaného, tak dodatečného platebního výměru ze dne 25. 8. 1994 vydaného v I. stupni, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění se odvolal na konstantní judikaturu Ústavního soudu, z níž plyne, že ve výroku rozhodnutí musejí být uvedeny právní předpisy,

podle nichž bylo rozhodováno, a to jak procesní, tak hmotněprávní. Rozhodnutí správce daně v I. stupni však postrádá uvedení procesního předpisu. Odkaz na vyhlášku č. 16/1962 Sb. v poučení o opravném prostředku je chybný, neboť v době rozhodování byla tato vyhláška již zrušena. Absence údaje o použitém procesním předpisu je v rozporu s § 32 odst. 2 písm. d) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), a zakládá nicotnost dodatečného platebního výměru. Kromě toho ve výroku dodatečného platebního výměru chybí též označení hmotněprávního předpisu; tato informace je obsažena až na jeho druhé straně. Krajský soud citoval § 32 odst. 7 daňového řádu a upozornil na to, že pojem neplatnosti rozhodnutí není podle právní teorie zcela jednoznačný: ve veřejném právu se totiž rozlišuje pouze správní akt existující (věcně správný, zákonný či nezákonný) a správní akt neexistující (paakt, akt nulitní, nicotný). Ústavní soud však pojem neplatnosti opakovaně vyložil: rozhodnutí vydané v daňovém řízení, v němž chybí některá ze základních náležitostí výslovně stanovených zákonem, podle něj vůbec nelze považovat za rozhodnutí, nýbrž za paakt. Odtud krajský soud dovozuje nicotnost dodatečného platebního výměru vydaného v této věci.

Dále spatřuje krajský soud neplatnost, resp. nicotnost, dodatečného platebního výměru i v neurčitosti výše peněžní částky, kterou byl žalobce povinen zaplatit: z výměru totiž není zřejmé, který z číselných údajů v něm uvedených představuje onen „dlužný rozdíl na dani“, jejž je daňový subjekt povinen doplatit. S ohledem na širší chápání pojmu „ostatní základní náležitosti“ (§ 32 odst. 7 daňového řádu), k němuž se přiklonil Ústavní soud ve svých nálezech sp. zn. IV. ÚS 624/02 a sp. zn. II. ÚS 772/02, zakládají nicotnost i další vady dodatečného platebního výměru: není zde jednoznačně a srozumitelně uveden základ daně a výše daně podle daňového přiznání, ani základ daně a daň dodatečně stanovené po provedené daňové kontrole, ani rozdíl mezi těmito základy daně.

Dodatečný platební výměr je proto nicotný; nicotné je i rozhodnutí žalovaného, který zamítl žalobcovo odvolání, ač měl správně nicotný výměr zrušit.

Žalovaný podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost dovolávající se § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního; má za to, že rozhodnutí správce daně nepostrádá žádnou základní náležitost ve smyslu § 32 odst. 2 daňového řádu, a není tak nicotné; byť by i trpělo jistými vadami, nejde rozhodně o vady tak závažné, že by ohrožovaly vykonatelnost rozhodnutí. O tom svědčí i skutečnost, že toto rozhodnutí již krajský soud v minulosti věcně přezkoumal. Krom toho má žalovaný za to, že ověřit neplatnost rozhodnutí, resp. vyslovit jeho nicotnost, lze s ohledem na § 47 odst. 2 daňového řádu jen tehdy, není-li tím ohroženo vybrání daně. V tomto případě, kdy žalobci vznikla povinnost podat daňové přiznání v roce 1993, by běh lhůty pro vyměření daně končil dne 31. 12. 2003; krajský soud však tím, že vyslovil nicotnost rozhodnutí vydaných v I. i II. stupni až po uplynutí této lhůty, upřel žalovanému právo znovu doměřit daň. Takový postup není v souladu ani s názorem Ústavního soudu, který v nálezech sp. zn. Pl. ÚS 8/98 a sp. zn. II. ÚS 31/99 vyslovil, že neplatnost rozhodnutí nelze ověřit kdykoli, nýbrž pouze v rámci zákonem stanovených lhůt. Proto by Nejvyšší správní soud měl zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti vyjádřil podáním ze dne 9. 12. 2005. Kromě rekapitulace obsahu kasační stížnosti zde zopakoval, že ve výroku dodatečného platebního výměru chybí označení hmotněprávního i procesního předpisu, podle nějž bylo rozhodováno (k tomu odkázal na nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 31/99). Kromě toho je tu nesprávně uvedena lhůta plnění, která je rovněž základní náležitostí

rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 2 písm. e) daňového řádu a která má činit 30 dnů (§ 46 odst. 7 daňového řádu), nikoli 15 dnů, jak je uvedeno ve výměru. Dále popíral názor žalovaného na možnost ověřit neplatnost daňového rozhodnutí pouze v rámci zákonem stanovených lhůt; jak totiž vyslovil Ústavní soud v nálezu ze dne 23. 11. 2004, sp. zn. II. ÚS 599/02, který žalobce ke svému podání připojil, vztahoval se tento dřívější závěr Ústavního soudu jen na případy, kdy by neplatnost byla ověřena až po uplynutí tříleté zákonné lhůty pro doměření daně a poté by v neprospěch poplatníka byla doměřena daň vyšší. To však neznamená, že rozhodnutí podle § 32 odst. 7 daňového řádu je obecně omezeno tříletou lhůtou: i po uplynutí této lhůty lze naopak podle tohoto ustanovení postupovat, zvláště pokud to nenarušuje právní jistotu poplatníka. Proto je žalobce přesvědčen, že i po uplynutí lhůty pro doměření daně lze „podle ustanovení § 32 odst. 7 uvedeného zákona vyslovit neplatnost, jak to učinil Krajský soud v Plzni ve svém rozsudku“, a to bez ohledu na to, zda správce daně je či není zkrácen na svém právu vydat ve věci znovu rozhodnutí.

Kasační stížnost je důvodná.

Žalovaný zastává názor, že jeho rozhodnutí, resp. rozhodnutí správce daně vydané v I. stupni, mělo alespoň po formální stránce obstát v soudním přezkumu; užívá přitom synonymicky pojmů „nicotnost“ a „neplatnost“ rozhodnutí (ostatně stejně jako žalobce ve svých žalobních námitkách a ve vyjádření ke kasační stížnosti). To však není správné: tyto pojmy nelze navzájem směšovat, neboť každý z nich má svůj vlastní a vzájemně odlišný obsah. Vedle nich stojí jako další pojem „nezákonnost“ rozhodnutí, s nímž pracují procesní předpisy, v dané souvislosti zejména soudní řád správní. Je proto zapotřebí rozlišovat mezi nicotností, neplatností a nezákonností správního aktu.

Až do přijetí soudního řádu správního český právní řád výslovně neupravoval kategorii nicotnosti správního aktu. I přes tento zjevný nedostatek s tímto pojmem pracovala doktrína i judikatura; jejich závěry je možno – s výjimkami překonanými změnami v právní úpravě – použít převážně i v současnosti.

Teorie považuje za nicotný správní akt, který trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Typicky jsou takovými vadami neexistence zákonného podkladu pro rozhodnutí, nedostatek pravomoci, nejtěžší vady příslušnosti, absolutní nedostatek formy, absolutní omyl v osobě adresáta, neexistence skutkového základu způsobující bezobsažnost, požadavek trestného plnění, požadavek plnění fakticky nemožného, neurčitost, nesmyslnost či neexistence vůle. Nicotnost nelze zhojit ani uplynutím času. Nicotný akt nikoho nezavazuje a nikdo jej není povinen respektovat, neboť mu nesvědčí presumpce správnosti (srov. Hendrych, D. a kol.: Správní právo. Obecná část. 5. vydání. C. H. Beck, Praha, 2003, str. 136-141).

Dosavadní judikatura správních soudů propracovala pojem nicotnosti ve značné hloubce; z judikatury Ústavního soudu lze poukázat např. na usnesení ze dne 17. 5. 2000, sp. zn. IV. ÚS 108/2000 (Sb. ÚS, sv. 18, č. 17, str. 423), nebo na nález ze dne 10. 10. 2002, sp. zn. III. ÚS 728/01 (Sb. ÚS, sv. 28, č. 125, str. 79).

Judikatura dospěla k závěru, že k nicotnosti je soud povinen hledět z úřední povinnosti. Vady, které způsobují nicotnost, jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu (nikoliv však pouhý nedostatek funkční příslušnosti), zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné

nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje (co není osobou v právním slova smyslu), nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí (např. uložení povinnosti podle již zrušeného předpisu). Nicotný akt nelze měnit; proto je nicotností automaticky stiženo i rozhodnutí o odvolání či o rozkladu, které mění nicotné rozhodnutí správního orgánu I. stupně. V době předcházející účinnosti soudního řádu správního pak soudní praxe – při neexistenci jiné možnosti odklidit akty, které přísně vzato neexistovaly – rušila nicotná rozhodnutí z důvodu ochrany právní sféry jejich adresáta, neboť správní orgán, který je vydal, by i z takového nicotného rozhodnutí, které nadto mohlo posloužit jako exekuční titul, mohl – byť neprávem – vůči jeho adresátu vyvozovat právní závěry.

Novou úpravu přinesl soudní řád správní. Podle jeho § 65 odst. 1 se může žalobce domáhat vyslovení nicotnosti správního orgánu. V souladu se závěry, k nimž dospěla právní teorie i praxe, stanovil soudní řád správní v § 76 odst. 2, že k nicotnosti soud přihlíží nejen k námitce žalobce, ale i z úřední povinnosti; toto pojetí se posléze důsledně promítá i do § 109 odst. 3 s. ř. s., ukládajícího Nejvyššímu správnímu soudu povinnost i nad rámec důvodů uplatněných stěžovatelem v kasační stížnosti přihlížet k tomu, zda napadené rozhodnutí správního orgánu je nicotné. Dospěje-li soud k závěru, že napadené rozhodnutí je nicotné, deklaruje nicotnost svým výrokem v rozsudku.

Rozsáhlejší úpravu nicotnosti správních aktů přináší již platný, avšak dosud ještě neúčinný správní řád č. 500/2004 Sb. Podle jeho § 77 odst. 1 je nicotné rozhodnutí, k jehož vydání nebyl správní orgán vůbec věcně příslušný; to neplatí, pokud je vydal správní orgán nadřízený věcně příslušnému správnímu orgánu. Nicotnost z tohoto důvodu zjišťuje a rozhodnutím prohlašuje správní orgán nadřízený správnímu orgánu, který nicotné rozhodnutí vydal. Podle odst. 2 je nicotné 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. Nicotnost z těchto důvodů vyslovuje soud podle soudního řádu správního.

Z uvedeného vyplývá, že nicotný je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami (příklady viz výše), že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Tyto vady jsou natolik závažné, že působí faktickou neexistenci samotného správního aktu; za dané situace tu není tedy nic, co by mohlo zakládat jakákoliv práva či povinnosti subjektů.

Srovná-li se uvedené vymezení nicotnosti s neplatností podle § 32 odst. 7 daňového řádu, je zřejmé, že jde o odlišné kategorie. Podle § 32 odst. 7 d. ř. je neplatné rozhodnutí, v němž chybí některá z ostatních základních náležitostí, které dle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon vyžaduje; zřejmá chyba v psaní nebo počítání neplatnost rozhodnutí nepůsobí. Chybějící základní náležitosti rozhodnutí (např. neuvedení právního předpisu ve výroku či správné lhůty k plnění) sice představují vadu rozhodnutí, avšak zjevně nikoliv natolik intenzivní, aby po účastnících nebylo možno spravedlivě žádat, aby rozhodnutí respektovali, a aby bylo možno usuzovat na neexistenci takového rozhodnutí; dílčí nedostatky platebního výměru nemohou způsobit jeho neexistenci. Chybí-li např. ve výroku uvedení právních předpisů, nejde zjevně o žádný z případů nicotnosti, tj. o absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje [o takový nedostatek by nešlo ani u nepřesného

označení daňového subjektu podle § 32 odst. 2 písm. c) d. ř.], či o nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. Obdobně pokud by rozhodnutí neobsahovalo odůvodnění, ač by je podle zákona mělo mít, nejde o rozhodnutí nicotné, ale o rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Krom toho je neplatnost rozhodnutí užší i co do typu rozhodnutí, u nichž může nastat: neplatné může být pouze rozhodnutí vydané podle daňového řádu, zatímco nicotné může být rozhodnutí jakékoliv. To znamená, že i daňové rozhodnutí může být nicotné; důvodem jeho nicotnosti ovšem nebudou kritéria vyjmenovaná v § 32 odst. 7 d. ř. (tedy nedostatek základních náležitostí či absence odůvodnění), nýbrž toliko kritéria, jež jako kritéria nicotnosti dovodila judikatura a z nichž některá do budoucna explicitně stanovuje správní řád.

Pojem neplatnosti rozhodnutí podle § 32 odst. 7 d. ř. nelze vykládat formálně či dokonce formalisticky. Pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí, uvedených v § 32 odst. 2 d. ř., tak nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí: k tomu musí tento nedostatek dosahovat určité intenzity. Uvedený závěr vychází z interpretačního přístupu, podle něhož by za každým právním pravidlem mělo stát i určité věcné zdůvodnění. Prakticky vzato to znamená hledat smysl a účel každého zákonného ustanovení; to platí i pro základní náležitosti daňového rozhodnutí. Např. smyslem požadavku přesného označení příjemce rozhodnutí [§ 32 odst. 2 písm. c) d. ř.] je, aby osoba, jíž se např. doměřuje daň, byla z rozhodnutí seznatelná, tj. aby nebylo pochyb o tom, kdo je dlužníkem. Je-li označení této osoby nepřesné, avšak interpretací lze bezpochyby usoudit na to, kdo je dlužníkem, neodpovídalo by smyslu citovaného ustanovení, pokud by byl platební výměr považován za neplatný. Požaduje-li dále např. § 32 odst. 2 písm. d) d. ř., aby ve výroku byly uvedeny právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, má se tím zajistit informovanost příjemce rozhodnutí o tom, podle jakého předpisu mu byla daň vyměřena; pokud tento předpis není uveden v samotném výroku, ale je uveden v jiném místě platebního výměru (např. v záhlaví) tak, že je nepochybné, že daň byla vyměřena právě podle něj, zjevně by neodpovídalo smyslu citovaného ustanovení považovat platební výměr za neplatný, neboť příjemci rozhodnutí se požadované informace beze všech pochybností dostalo. Pouhý nedostatek základní náležitosti rozhodnutí proto sám o sobě nemá za následek neplatnost platebního výměru; neplatnost by mohla nastat pouze za přistoupení dalších okolností, např. v případě uvedeném pod § 32 odst. 2 písm. d) d. ř. tehdy, pokud by ani interpretací platebního výměru (či jiného rozhodnutí) jako celku - tedy nejen jeho výroku – nebylo možno zjistit, podle jakého předpisu byla daň vyměřena, tj. obecně řečeno, pokud by ani interpretací daňového rozhodnutí jako celku nebylo možno zjistit údaj či informaci, kterou by rozhodnutí podle § 32 odst. 2 d. ř. ve spojení s odst. 7 obsahovat mělo.

Jak již bylo řečeno, od nicotnosti i neplatnosti je zapotřebí odlišovat rozhodnutí nezákonná. Nezákonné je takové rozhodnutí, které je v rozporu se zákonem nebo jiným právním předpisem, a přitom ještě nejde o tak intenzivní rozpor, aby bylo možno usuzovat, že rozhodnutí neexistuje, tj. že je nicotné. Nezákonnost může být vyvolána buď chybnou aplikací hmotného práva (pak půjde o nezákonnost v tom smyslu, jak o ní hovoří § 78 odst. 1 s. ř. s.), nebo práva procesního. Procedurální pochybení mohou mít charakter nepřezkoumatelnosti rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebo vad řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s.]; tyto vady řízení jsou však v rámci soudního řízení relevantní pouze potud,

pokud jde o tzv. vady podstatné, tj. pokud porušení procesního práva mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Z uvedeného vyplývá, že platební výměr, u nějž byla ověřena neplatnost ve smyslu § 32 odst. 7 d. ř., může být buď toliko nezákonný pro nepřezkoumatelnost nebo pro jiné vady řízení, nebo – jsou-li zároveň naplněna kritéria nicotnosti – může být i nicotný. Každá z právě uvedených kategorií tedy má svůj samostatný obsah a uplatňuje se za splnění zcela odlišných předpokladů. Proto je závěr ztotožňující neplatnost s nicotností zjevně mylný.

Rozlišování neplatnosti, nezákonnosti a nicotnosti rozhodnutí není pouze akademickou záležitostí, ale nese s sebou i vysoce praktické důsledky pro soudní přezkum. K nicotnosti správního aktu jsou správní soudy jak v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, tak i v řízení o kasační stížnosti povinny přihlížet z úřední povinnosti, nad rámec žalobních bodů či důvodů kasační stížnosti. Je-li rozhodnutí skutečně nicotné, soud v řízení o žalobě pouze deklaratorním výrokem vysloví jeho nicotnost. Tento postup odpovídá i samotné logice věci: není-li tu „nic“, co by zakládalo práva či povinnosti subjektů, nelze toto „nic“ zrušit. Naproti tomu, jde-li o neplatné daňové rozhodnutí (tj. je-li splněn jak formální aspekt, spočívající v absenci některé ze základních náležitostí rozhodnutí, i materiální aspekt, spočívající v určité intenzitě tohoto nedostatku), platí, že soud k jeho vadám způsobujícím neplatnost přihlíží zásadně pouze k námitce žalobce; z úřední povinnosti by k vadám způsobujícím neplatnost přihlížel pouze tehdy, pokud by daňové rozhodnutí bylo nejen neplatné, ale zároveň buď nicotné, nebo nepřezkoumatelné. Ani v těchto případech nelze hovořit o tom, že by soud přihlížel z úřední povinnosti k neplatnosti; soud totiž přihlíží z úřední povinnosti k určitým vadám, které krom toho, že vyvolávají neplatnost, zároveň – a to je pro soudní přezkum podstatné - způsobují nepřezkoumatelnost či nicotnost. Namítne-li žalobce v ostatních případech neplatnost daňového rozhodnutí a soud shledá tento závěr správným, napadené rozhodnutí - jež je zároveň nezákonné v širším slova smyslu – zároveň zruší, nejčastěji podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

Nicotnost, neplatnost a nezákonnost správního aktu jsou tak vzájemně odlišnými kategoriemi s vlastním obsahem, rozdílnými předpoklady uplatnění a rozdílnými dopady na soudní přezkum. Závěr, že neplatný platební výměr je tím samým nicotný, je tedy z vyložených důvodů neudržitelný.

Není ovšem podstatné, že žalovaný ve své kasační stížnosti tyto pojmy řádně nerozlišil: důležité je, že při rozlišování neplatnosti a nicotnosti pochybil krajský soud, jehož rozhodnutí žalovaný napadá. V projednávané věci tak nemělo význam, že žalobní námitka vytýkající neplatnost, resp. nicotnost, rozhodnutí správce daně byla vznesena až po uplynutí dvouměsíční lhůty k podání žaloby: krajský soud totiž tím, že oba pojmy ztotožnil, resp. oběma institutům přiřkl stejnou právní povahu, mohl s pomocí tohoto chybného východiska odůvodnit šíři své přezkumné pravomoci poukazem na § 76 odst. 2 s. ř. s., podle nějž soud vysloví nicotnost i bez návrhu (a tím spíše ji tedy může vyslovit i k návrhu učiněnému po lhůtě pro podání žaloby, k němuž se jinak nepřihlíží). Nejvyšší správní soud tak přezkoumával, zda vady, které krajský soud žalovanému a správci daně vytkl, mohly vést k vyslovení nicotnosti.

Absence některých náležitostí podle § 32 odst. 2 daňového řádu ve výroku dodatečného platebního výměru vydaného v této věci nezakládá absolutní nedostatek formy ani nečiní projev vůle správce daně absolutně neurčitým (ostatní výše naznačené důvody

nicotnosti, jak je chápe doktrína, případně nový správní řád, pak už vůbec nepřicházejí v úvahu); závěr krajského soudu o nicotnosti rozhodnutí správce daně je tak nesprávný.

Krajský soud spatřoval nicotnost v tom, že dodatečný platební výměr ze dne 25. 8. 1994, čj. 6375/32/94/Su/Pv, neuvádí ve výroku procesní předpis, podle nějž bylo rozhodováno; údaj o procesním předpisu obsažený až v poučení je navíc chybný. Ve výroku podle něj chybí též označení hmotněprávního předpisu, které se nachází až na druhé straně výměru. Rovněž je neurčitá výše částky, kterou byl žalobce podle výměru povinen zaplatit, jakož i další číselné údaje o základu a výši daně.

Z přezkoumávaného platebního výměru je zřejmé, že hmotněprávní předpis, podle nějž bylo rozhodováno, je označen na druhé straně platebního výměru. Výslovně se zde uvádí, že „*na přední straně tohoto platebního výměru je uveden výsledek dodatečného vyměření daně z příjmů obyvatelstva podle zákona č. 389/1990 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva*“. Jak bylo shora vyloženo, ustanovení § 32 odst. 2 d. ř., které vypočítává základní náležitosti daňového rozhodnutí, nelze vykládat formálně či formalisticky, nýbrž je vždy nutné hledat jeho smysl a účel, tedy ptát se, proč je určitá náležitost daňového rozhodnutí jeho součástí a zda její případný nedostatek je natolik intenzivní, aby zakládal nicotnost takového rozhodnutí. Platební výměr je zapotřebí vykládat jako celek; skutečnost, že určitá základní náležitost rozhodnutí je uvedena na druhé straně platebního výměru, rozhodně není absolutním nedostatkem formy ani nesvědčí o absolutní neurčitosti projevu vůle správce daně. Krajský soud, který považoval tento způsob grafického členění platebního výměru za jeden z důvodů nicotnosti, postupoval nesprávně a krajně formalisticky.

Smyslem požadavku, aby ve výroku byly uvedeny právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, je zajistit informovanost příjemce rozhodnutí o tom, podle jakého předpisu mu byla daň vyměřena. Není tedy rozhodující, na které straně platebního výměru se tato informace nachází: důležité je, zda ji příjemce měl možnost z rozhodnutí seznat. Krajský soud žalovanému, resp. správci daně, vytkl, že „hranice výrokové části není v rozhodnutí jednoznačně vymezena“, a odkaz na zákon č. 389/1990 Sb. tak podle něj nelze akceptovat. Názory na rozsah výroku daňového rozhodnutí se v soudní praxi různí; v žádném případě však není spor o to, že výrok zahrnuje nepochybně alespoň tu část rozhodnutí, která počíná předpisem daně (v dané věci tedy řádek 14 tabulky obsažené na první straně platebního výměru) a končí před poučením o opravných prostředcích (srov. usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 702/01 či sp. zn. III. ÚS 702/01). Údaj o použitém hmotněprávním předpisu byl tedy v přezkoumávaném platebním výměru učiněn součástí výroku: nachází se totiž mezi předpisem daně a poučením o opravných prostředcích. Už vůbec by bylo absurdní tvrdit, že cokoli není na prvé straně platebního výměru, nemůže být výrokem. Jak vyslovil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 12. 7. 2004, č. j. 3 Afs 14/2004-53 (publikováno pod č. 377/2004 Sb. NSS), za součást výroku se považuje i samostatný druhý list obsahující rozpis daně, který je – jako nedílná příloha rozhodnutí – označen na listu č. 1 platebního výměru, a to i tehdy, jestliže se razítko a podpis oprávněné osoby nacházejí na listě č. 1. Tím spíše nevznikají žádné pochyby o tom, že součástí výroku přezkoumávaného platebního výměru jsou i veškeré údaje nacházející se před poučením o opravných prostředcích na druhé straně výměru, tedy na tomtéž listu, a současně před razítkem a podpisem ředitelky správce daně. Lze tedy uzavřít, že správce daně dostál své povinnosti uvést ve výroku rozhodnutí hmotněprávní předpis, podle nějž žalobci vznikla daňová povinnost. Krajský soud i žalobce mají ovšem pravdu v tom, že by bylo vhodné ve výroku uvést i ustanovení § 40 zákona ČNR č. 586/1992 Sb.,

o dani z příjmů: zákon č. 389/1990 Sb., který již při vydávání platebního výměru neplatil, totiž bylo možno použít jen na základě odkazu v zákoně pozdějším, platném a účinném v době rozhodování.

Jinak se to má s procesním předpisem, podle nějž správce daně rozhodoval: údaj o něm se totiž skutečně ve výroku nevyskytuje. Až v poučení o opravném prostředku se odkazuje na vyhlášku č. 16/1962 Sb.; ta však v době rozhodování správce daně již byla zrušena. V tomto ohledu tedy správce daně skutečně pochybil, ovšem toto pochybení nezpůsobuje nicotnost jeho rozhodnutí. Z podoby platebního výměru je patrné, že byl vyhotoven na předtištěném formuláři vydaném ještě za účinnosti vyhlášky Ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků. O tom svědčí nejen označení tohoto právního předpisu samotného, ale též strojově přepsané, případně přeškrtané, údaje, mj. o výši penále (nově 0, 3 %, dříve 2 %) a o lhůtě pro podání odvolání (nově 30 dnů, dříve 15 dnů). Ani chybné označení procesního předpisu, ani umístění tohoto údaje až v poučení však zjevně nevyvolávají žádné pochybnosti o tom, zda by tento akt měl být respektován: sám žalobce ostatně v souladu se zněním poučení v zákonné lhůtě napadl platební výměr odvoláním, v němž vznášel věcné námitky proti výši doměřené daně, aniž zpochybnil formu rozhodnutí či určitost projevu vůle správce daně v něm obsaženého. Závěr krajského soudu o neexistenci platebního výměru z důvodu chybějícího údaje o procesním předpisu tak Nejvyšší správní soud nesdílí: platební výměr jistě z tohoto důvodu trpí vadou, a to především následkem nedůsledného přepsání zastaralého tiskopisu; i přesto je však pro adresáta srozumitelný, o čemž svědčí žalobcovo řádné a včasné odvolání proti němu.

Dále krajský soud vytýká platebnímu výměru nejasnost co do výše dlužné částky, kterou byl žalobce podle platebního výměru povinen zaplatit: není podle něj zřejmé, který z tam obsažených číselných údajů je doměřenou daní. S tímto závěrem však Nejvyšší správní soud nesouhlasí. V tabulce na str. 1 platebního výměru je každý číselný údaj doplněn slovním popisem; jednotlivé číselné údaje pak postupují v logickém sledu (vypočtená částka daně z řádku 7 se na řádku 9 snižuje o částku, u níž byl žalobci povolen odklad, k výsledné částce na řádku 10 se připočítává penále na řádku 11, součet daně a příslušenství na řádku 12 se pak na řádku 13 snižuje o částku doměřenou předchozím platebním výměrem) a na závěrečném řádku 14 je vedle údaje „dodatečně se vyměřuje“ uvedena částka doměřené daně ve výši 944 103 Kč. Ze struktury celé tabulky i z označení posledně uvedené částky je tak zřejmé, v jaké výši byla tímto platebním výměrem žalobci doměřena daň a jakou částku byl žalobce povinen zaplatit. Není zde tedy žádné neurčitosti či nesrozumitelnosti, natožpak takové, která by zakládala nicotnost.

Nicotnost platebního výměru je podle krajského soudu způsobena i tím, že zde nejsou uvedeny další důležité údaje, o nichž ve svých nálezech zmiňuje Ústavní soud; ani s tím se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Neobstojí tvrzení krajského soudu o tom, že platební výměr neobsahuje jednoznačný a srozumitelný údaj o dani přiznané a dani dodatečně stanovené podle výsledku daňové kontroly. Daňová kontrola, u níž byl žalobce – jak plyne ze správního spisu – přítomen, proběhla ve dnech 13. - 17. 12. 1993, 1. – 8. 4. a 27. 6. – 15. 7. 1994. Z údaje na řádku 13 platebního výměru („Předchozím platebním výměrem bylo vyměřeno“ s uvedením data „15. 2. 1993“ a částky 18 802 Kč) lze pak při znalosti údajů z žalobcova daňového přiznání dovodit, že platebním výměrem z 15. 2. 1993, jehož vydání předcházelo daňové kontrole, byla žalobci vyměřena daň právě ve výši jím přiznané; částka na řádku 12 je pak celkovou výší žalobcovy daně z příjmů obyvatelstva za rok 1992 a údaj na řádku 14 je daní dodatečně vyměřenou

(jak to ostatně plyne i z názvu příslušné rubriky) ve výši rozdílu mezi celkovou výší daně a daní již přiznanou a zaplacenou. Co se pak týče údaje o přiznaném a doměřeném základu daně, je nutno připustit, že platební výměr obsahuje na řádku 1 toliko úhrnný údaj vyjadřující celkový základ daně včetně toho, který ve svém daňovém přiznání vypočetl žalobce. Tato strohost údajů však nepůsobí nicotnost: ani zde není dán absolutní nedostatek formy a projev vůle správního orgánu není absolutně neurčitý. Správní orgán ostatně projevuje svou vůli především ve výroku rozhodnutí – tedy té části rozhodnutí, v níž se rozhoduje o subjektivních právech a povinnostech adresáta. Z materiálního hlediska je tak výrokem platebního výměru ta část, v níž se daňovému subjektu ukládá povinnost zaplatit daň v určité výši. Sdělením o doměřeném základu daně se však nepochybně žádná povinnost neukládá, a jeho absenci tak lze chápat jako jistou analogii dílčího nedostatku v odůvodnění, který však nevede k nicotnosti rozhodnutí. Údaj o doměřeném rozdílu na základu daně není koneckonců ani základní náležitostí rozhodnutí (jako celku – tedy nejen jeho výroku) ve smyslu § 32 odst. 2 daňového řádu, jak vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 10. 2005, č. j. 7 Afs 51/2004-73 (nepublikováno).

Shora uvedenou argumentací jsou tak vypořádány i námitky obsažené ve vyjádření ke kasační stížnosti podaném žalobcem, který spatřoval nicotnost ve stejných nedostatcích dodatečného platebního výměru jako krajský soud. Ani poukaz na nesprávně uvedenou lhůtu k plnění, o kterémžto údaji se krajský soud ve svém rozsudku přímo nezmínil, na věci nic nemění: i tento nedostatek je totiž jen jedním z mnoha, které – patrně i samy o sobě – zakládají nicotnost jak podle názoru žalobce, tak podle názoru krajského soudu. Podle názoru zdejšího soudu jsou však vytýkané nedostatky nanejvýš dílčími pochybení, která nemohou nicotnost přivodit, a to ani ve svém úhrnu. Přidává-li tedy žalobce k nedostatkům výslovně uvedeným v rozsudku krajského soudu ještě nedostatek další, nemůže z toho pro sebe nic vytěžit: právní názor Nejvyššího správního soudu se totiž od jeho názoru (a od závěrů krajského soudu) liší principiálně, nikoli v drobných jednotlivostech.

Nejvyšší správní soud tedy na rozdíl od krajského soudu neshledal nicotným dodatečný platební výměr vydaný v této věci, a už vůbec ne pak rozhodnutí o odvolání proti němu, které vydal žalovaný. Krajský soud vyslovil nicotnost rozhodnutí žalovaného z toho důvodu, že žalovaný zamítl odvolání proti nicotnému (tj. neexistujícímu) platebnímu výměru, místo aby jej zrušil; jelikož však platební výměr nicotný není, tato výtka krajského soudu neobstojí.

Žalovaný ve své kasační stížnosti zpochybnil postup krajského soudu i s ohledem na běh lhůt podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Poukázal přitom na to, že běh lhůty pro vyměření daně by v žalobcově případě skončil dne 31. 12. 2003; v důsledku nicotnosti obou daňových rozhodnutí však již žalobci nelze doměřit daň. Odvolal se i na nálezy Ústavního soudu.

Tato druhá stížní námitka míří mimo podstatu věci. Žalovaný zde totiž netoliko ztotožňuje neplatnost a nicotnost co do jejich příčin, nýbrž podmiňuje stejnými okolnostmi institut ověření neplatnosti správcem daně podle § 32 odst. 7 daňového řádu na straně jedné, a institut vyslovení nicotnosti soudem podle § 76 odst. 2 s. ř. s. na straně druhé. To však nelze, neboť se jedná o dva zcela odlišné procesní postupy. Odkaz na nálezy Ústavního soudu tak není na místě: tyto nálezy se totiž týkaly ověřování neplatnosti v daňovém řízení a nijak se nevztahovaly k vyslovování nicotnosti v žalobním řízení před správním soudem. Závěr, který si žalovaný z těchto nálezů dovodil,

navíc není tak jednoznačný: Ústavní soud zde (sp. zn. Pl. ÚS 8/98) sice prohlásil, že rozhodnutí o ověření neplatnosti může být vydáno jen „v rámci zákonem stanovených lhůt“, tuto myšlenku však v obecné rovině nijak nerozvinul; pouze stěžovatelku v dané věci ujistil, že kdyby správce daně ověřil neplatnost platebního výměru po uplynutí lhůty k vyměření daně, nemohl by stěžovatelce již znovu daň vyměřit a musel by jí vrátit případné již poskytnuté plnění. Z toho neplyne pro správce daně jednoznačný zákaz ověřovat neplatnost rozhodnutí i po uplynutí lhůty k vyměření daně: nelze totiž podsouvat Ústavnímu soudu to, že by nabádal správce daně k účelovému přehlížení neplatnosti rozhodnutí v případech, kdy by po ověření neplatnosti již nemohla být znovu vyměřena daň. O tom ostatně svědčí i novější názor Ústavního soudu vyložený v nálezu ze dne 23. 11. 2004, sp. zn. II. ÚS 599/02, na nějž ve svém vyjádření upozornil žalobce.

Už vůbec pak nelze uvedený názor Ústavního soudu vztahovat na řízení před správním soudem. Soud totiž vyslovuje nicotnost správního rozhodnutí vždy, když při přezkumu rozhodnutí napadeného správní žalobou (případně rozhodnutí vydaného v I. stupni) shledá ony těžké vady, o nichž byla zmínka výše; není přitom vázán jakýmikoli lhůtami, jak se žalovaný mylně domnívá.

Krom toho se Nejvyšší správní soud neztotožňuje se žalovaným ani v tom, že lhůta pro vyměření daně uplynula k 31. 12. 2003: žalovaný zde zapomíná na ustanovení § 41 s. ř. s., podle nějž po dobu řízení před soudem neběží mj. lhůty pro zánik práva ve věcech daní. Toto ustanovení se přitom vztahuje jak na běh lhůt subjektivních, tak na běh lhůt objektivních. Žalovaný má pravdu v tom, že desetiletá lhůta počítaná od konce zdaňovacího období, v němž žalobci vznikla povinnost podat daňové přiznání, by uběhla dne 31. 12. 2003. Ve věci však bylo dne 25. 4. 2001 zahájeno řízení před Krajským soudem v Plzni a okamžikem účinnosti soudního řádu správního, tj. 1. 1. 2003, se zastavila zákonná lhůta k vyměření daně, a to jak tříletá subjektivní běžící od 31. 12. 2001 (tj. od konce toho roku, v němž žalovaný dne 26. 2. 2001 zamítl žalobcovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru), tak desetiletá objektivní běžící od 31. 12. 1993. V případě, že by v dalším řízení před soudem bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno, by tak objektivní lhůta, která by jinak skončila 31. 12. 2003, běžela ještě rok od právní moci rozhodnutí správního soudu. Žalovanému by byla zachována i subjektivní lhůta, která by jinak skončila 31. 12. 2004: hypoteticky by totiž běžela ještě dva roky od právní moci rozhodnutí soudu. Jelikož však subjektivní lhůta vždy končí nejpozději s koncem lhůty objektivní, správce daně by mohl využít k doměření daně jen zbývající výše zmíněný jeden rok. Tyto úvahy ovšem zrušením rozsudku krajského soudu pozbývají na významu: právní mocí rozsudku zdejšího soudu totiž rozhodnutí žalovaného i správce daně I. stupně opět nabývají právní existence a považují se za zákonná a vykonatelná.

K vyjádření žalobce týkajícímu se této části kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud dodává, že i zde se argumentuje výkladem k ověření neplatnosti před správcem daně, nikoli k vyslovení nicotnosti před soudem, a vznesené námitky jsou tak pro projednávanou věc bezcenné. O míře, v níž žalobce ztotožňuje oba instituty, svědčí i jeho domněnka, že krajský soud ve svém rozsudku „vyslovil neplatnost“ podle § 32 odst. 7 daňového řádu. Nic takového však krajský soud neučinil – byť považoval vady rozhodnutí zakládající nicotnost za totožné s těmi, jež zakládají neplatnost – a ani nemohl: touto pravomocí (přesněji řečeno pravomocí „ověřit“ neplatnost) je totiž nadán toliko daňový orgán.

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 tak není nicotné a Krajský soud v Plzni 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.), a bude se tak zabývat věcnými námitkami řádně uplatněnými v žalobě. V novém rozhodnutí o věci rozhodne Krajský soud v Plzni i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 15. prosince 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu