

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **Ing. B. H.,** zast. Mgr. Barborou Horákovou, advokátkou se sídlem Praha 5, Pecháčkova 1245/8, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 12. 2003, č. j. 38 Ca 825/2002 – 49,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 11. 2002, č. j. FŘ 5028/15/02, bylo zamítnuto odvolání žalobce, podané proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 14. 3. 2001, č. j. 87417/01/005940/5359, kterým byl žalobce podle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen zákon o správě daní), vyzván k úhradě nedoplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 2 851 389 Kč.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 20. 12. 2002 žalobu k Městskému soudu v Praze, která byla rozsudkem tohoto soudu 11. 12. 2003 jako nedůvodná zamítnuta.

V kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že napadený rozsudek soudu shledává nezákonným pro nesprávné posouzení právní otázky soudem (§ 103 odst. 1 písm. a/ zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní) a současně, že skutková podstata, z níž žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve správním spise, resp. je s ním v rozporu

a pro tuto vytýkanou vadu měl soud napadené rozhodnutí zrušit (§ 103 odst. 1 písm. b/ cit. zákona).

Podle stěžovatele soud pochybil při hodnocení právní otázky neplatnosti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 29. 4. 1996, č. j. 2.2/2285/96/We - dodatečného platebního výměru č. 43/96 na daň z přidané hodnoty, kterým byla společnosti M. v. o. s. dodatečně vyměřena daň ve výši 2 760 000 Kč, na základě kterého byl stěžovatel jako ručitel následně vyzván v souladu s § 57 odst. 5 zákona o správě daní k úhradě vzniklého nedoplatku. Při hodnocení této právní otázky soud z obsahu spisu zjistil, že stejnopis originálu dodatečného platebního výměru není ve správním spise založen a listina s označením „dodatečný platební výměr“, jež se ve spise nachází, splňuje dle soudu požadavky opisu. Z tohoto důvodu soud konstatoval, že citovaný dodatečný platební výměr je rozhodnutím platným, neboť neexistuje-li jeho originál, nelze ani za pomoci stěžovatelem navržených důkazů prokázat, že na rozhodnutí, doručeném společnosti M. v. o. s., chyběl otisk razítka se státním znakem. Dle stěžovatele žalovaný nedisponuje jediným „originálem dodatečného platebního výměru“, avšak přesto tvrdí, že jde o rozhodnutí platné, ač tak není schopen objektivně doložit. Ani stěžovatel originálem předmětného rozhodnutí nedisponuje, neboť se tento ve společnosti M. v. o. s. ztratil, soudu však předložil kopii tohoto rozhodnutí, jež získal od bývalého daňového poradce této společnosti, tedy nikoliv od správce daně. Na této kopii, stejně jako na kopii rozhodnutí založené ve spise žalovaného otisk úředního razítka chybí. Tato skutečnost, spolu s navrhovaným výslechem svědka, prokazuje, že na originále rozhodnutí, zaslaného společnosti M. v. o. s. otisk razítka chyběl a jedná se o nicotný akt.

Stěžovatel rovněž nesouhlasí se závěrem soudu, že zákonnou povinnost správce daně dle § 23 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků ověřit shodu listiny s originálem je nutno vykládat tak, že správce daně ověřuje shodu listiny poskytnuté žadateli s listinou, založenou ve správním spise a nikoliv s jejím originálem. Tato úvaha nemá dle stěžovatele ve zmiňovaném ustanovení oporu, když se zde výslovně stanoví povinnost ověření shody listiny s originálem a nikoliv ověření shody listiny s listinou, ve spise založenou, jež však může být podle stěžovatele odlišná od originálu. Pokud tedy spis vedený správcem daně neobsahuje originál rozhodnutí, ale pouze jak dovodil soud, jeho opis jež nemá všechny obligatorní náležitosti rozhodnutí dle § 32 odst. 2 zákona o správě daní (chybějící razítko), nemůže žalovaný tvrdit, že rozhodnutí doručené společnosti M. v. o. s. bylo po formální stránce perfektní. Nemá-li tedy žalovaný k dispozici originál rozhodnutí a disponuje-li jen listinou, jež nemá všechny obligatorní náležitosti, nemůže ve vztahu k ručiteli aplikovat ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní. Skutková podstata, z níž žalovaný vycházel nemá proto oporu ve spisu.

Nezákonnost rozhodnutí soudu spatřuje stěžovatel i v nesprávně posouzené právní otázce důkazní povinnosti správce daně při prokazování doručení jeho písemností daňovému subjektu dle § 31 odst. 8 zákona o správě daní. Dle stěžovatele se výše uvedená důkazní povinnost vztahuje na doručení obálky, ale i jejího obsahu. Tuto povinnost plní dle názoru stěžovatele správní orgán nejen vyplněnou doručenkou, ale též tím, že ze správního spisu vydá opis originálu doručované písemnosti, jež je shodná co do obsahu, ale i formy s originálem doručované písemnosti. Má-li tedy správní orgán založen ve spise pouze opis doručeného rozhodnutí, který neobsahuje požadované formální náležitosti, nemůže tuto svoji povinnost unést.

Na základě výše uvedeného proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k novému projednání.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s názorem soudu, že daň z předané hodnoty byla vyměřena řádným a platným platebním výměrem, neboť stěžovatel neprokázal, že rozhodnutí, doručené společnosti M. v. o. s., neobsahovalo otisk úředního razítka. Uvádí, že ve spise není založen stejnopis rozhodnutí, ale je zde pouze listina, splňující požadavky opisu, na které je vyznačeno místo, kde má být otisk úředního razítka. Stěžovatel námitku neplatnosti rozhodnutí vznesl po více jak 5 letech po jeho vydání, ačkoliv proti tomuto rozhodnutí bylo podáno odvolání, ve kterém námitka jeho neplatnosti uplatněna nebyla. Námitky stěžovatele proto považuje za neopodstatněné.

Ze spisu bylo zjištěno, že dne 29. 4. 1996 vydal Finanční úřad pro Prahu 5 rozhodnutí č. j. 2.2/2285/96/We - dodatečný platební výměr č. 43/96, kterým byla daňovému subjektu M. v. o. s. dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 1994 ve výši 2 760 000 Kč. Rozhodnutí bylo doručeno dne 10. 5. 1996, a to společníku ing. B. H. (nyní stěžovatel). Ze spisového materiálu vyplynulo, že proti tomuto rozhodnutí se daňový subjekt - společnost M. v. o. s - odvolal, jeho odvolání však bylo rozhodnutím odvolacího orgánu zamítnuto, žaloba nebyla podána..

Výzvou č. j. 100922/97/005913/4532 ze dne 24. 4. 1997 byl daňový dlužník M. v. o. s. vyzván v souladu s § 73 odst. 1 zákona o správě daní k zaplacení výše uvedeného nedoplatku v náhradní lhůtě. Výzva byla doručena dne 13. 5. 1997, a to společníku firmy Ing. B. H.

Výzvou č. j. 87417/01/005940/5359 ze dne 14. 3. 2001 vydanou dle § 57 odst. 5 zákona o správě daní vyzval správce daně 1. stupně Finanční úřad pro Prahu 5 stěžovatele jako ručitele za závazky společnosti ve smyslu § 86 obchodního zákoníku ve spojení s § 293 tohoto zákona k zaplacení nedoplatku na dani, který ke dni 30. 5. 1997 činil 2 851 389 Kč.

Stěžovatel na základě výzvy správního orgánu navrhl zaplacení nedoplatku ve splátkách, na daňový nedoplatek uhradil postupně 1 500 000 Kč .

Dne 30. 10. 2001 stěžovatel spolu se svým zástupcem požádal o nahlédnutí do spisu a o pořízení kopie exekučního příkazu č. j. 131514/97/005940/5359, výkazu nedoplatků č. j.120662/97/005913/4532, výzvy k zaplacení nedoplatku č. j. 100922/97/005913/4532, dodatečného platebního výměru č. j. 2.2/2285/96/We. Následně zaslal stěžovatel správci daně žádost o ověření neplatnosti dodatečného platebního výměru č. j. 2.2/2285/96/We a výzvy ručiteli č. j. 87417/01/005940/5359 vydané dle § 57 odst. 5 zákona o správě daní, a to z důvodu absence otisku úředního razítka na stejnopisech těchto rozhodnutí, založených ve spisech. Správce daně důvody neplatnosti napadených rozhodnutí neshledal.

Vzhledem k zjištění, že stěžovatel byl pro řízení před správním orgánem zastoupen zástupcem s tzv. generální plnou mocí a tomuto zástupci nebyla doručována výzva ručiteli č. j. 87417/01/005940/5359, správce daně 1. stupně tuto vadu odstranil a dne 21. 2. 2002 doručil písemnost zástupci stěžovatele.

Proti výzvě správce daně 1. stupně č. j. 87417/01/005940/5359, vydané dle § 57 odst. 5 zákona o správě daní podal stěžovatel odvolání, ve kterém uplatnil námitku neplatnosti dodatečného platebního výměru č. j. 2.2/2285/96/We, kterou odůvodnil tím, že poté, co obdržel kopii tohoto rozhodnutí pořízenou ze spisu správce daně, zjistil, že rozhodnutí založené ve spisu postrádá jednu ze základních náležitostí rozhodnutí dle

§ 32 zákona o správě daní a to otisk úředního razítka. Domnívá se proto, že i daňový dlužník M. v. o. s. obdržel od správce daně neplatné rozhodnutí, neboť ve spise jsou uloženy stejné písemnosti co do obsahu a náležitostí, jež byly daňovému dlužníku doručeny. V souvislosti s uplatněnou námitkou neplatnosti rozhodnutí namítl, že není ručitelem ve smyslu citovaných ustanovení obchodního zákoníku.

Rozhodnutím žalovaného č. j. FŘ 5028/15/02 bylo odvolání stěžovatele zamítnuto. V odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný m.j. uvedl, že „vzhledem ke skutečnosti že spisový materiál správce daně obsahuje pouze opisy nikoliv originály rozhodnutí, nebylo možné odvolateli kopii originálu poskytnout....“, o čemž svědčí i obsah ověřovací doložky. Uvedl dále, že námitku neplatnosti stěžovatel dříve neuplatnil, přičemž tato možnost mu byla dána např. v řízení o podaném odvolání daňového dlužníka a naopak po obdržení výzvy ručiteli stěžovatel z titulu svého postavení ručitele (dříve společníka daňového dlužníka) aktivně jednal se správcem daně 1. stupně o možnosti úhrady dlužné daně ve splátkách, tedy choval se způsobem nasvědčujícím tomu, že si je vědom svého závazku a nikoli takovým, z něhož by bylo možno dovozovat namítanou neplatnost, resp. nicotnost platebního výměru, kterým byla daňová povinnost stanovena.

V žalobě proti rozhodnutí žalovaného stěžovatel, stejně jako v podaném odvolání naopak namítl, že ve vztahu k tvrzenému nedoplatku není v postavení ručitele, neboť daňovému dlužníku povinnost zaplatit nedoplatek na dani nevznikla. Vychází přitom ze skutečnosti, že daňová povinnost nebyla daňovému dlužníku uložena platným rozhodnutím ve smyslu § 32 zákona o správě daní a ke dni vydání výzvy ručiteli neexistoval vykonatelný daňový nedoplatek. Nicotnost rozhodnutí - dodatečného platebního výměru č. 43/96 (a de facto i výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem) dovozuje z toho, že na těchto písemnostech uložených ve spise správce daně 1. stupně chyběl otisk úředního razítka. Dále odkázal na obsah ustanovení § 23 odst. 3 zákona o správě daní a uvedl, že se dne 6. 11. 2002 dostavil ke správci daně s úmyslem nahlédnout do příslušného daňového spisu a ve smyslu citovaného ustanovení požádal o vydání kopií těch rozhodnutí, která neměl k dispozici. V této souvislosti namítl, že nesouhlasí s tvrzením žalovaného o tom, že mu byl ze spisu poskytnut opis rozhodnutí a nikoliv jeho kopie s tím, že ve spise správního orgánu se nacházejí pouze opisy, nikoliv originály rozhodnutí. Pokud by originály rozhodnutí nebyly obsaženy ve spise daňového subjektu, nemohl by správní orgán nikdy dostát své povinnosti dle citovaného § 23, tedy ověřit shodu stejnopisu a opisu s originálem rozhodnutí. Poukázal přitom na obsah pojmu „opis“ a „kopie“. Namítl rovněž, že dle § 31 odst. 8 zákona o správě daní prokazuje správce daně doručení písemností daňovému subjektu s tím, že je dle stěžovatele povinen rovněž prokázat, co bylo obsahem těchto doručených písemností. Tuto svoji důkazní povinnost splní tím, že předloží kopii či originál jím vydaných a doručených písemností, jež musí být vždy shodné co do obsahu i tak i formy a to včetně otisku úředního razítka.

Městský soud v Praze žalobu zamítl. K námitce stěžovatele o nicotnosti rozhodnutí, kterým byla daňovému dlužníku uložena daňová povinnost nejdříve zdůraznil, že originál tohoto rozhodnutí, jež byl daňovému dlužníku (respektive stěžovateli jako jeho společníku) doručen, není k dispozici a sám stěžovatel uvedl, že došlo k jeho ztrátě ve společnosti. Jak soud uvedl, je z obsahu spisu dále patrno, že zde není založen stejnopis originálu rozhodnutí, neboť listina zde založená a označená jako dodatečný platební výměr originálem není, ale jde o listinu, jež splňuje požadavky opisu. Žalobce neexistenci otisku úředního razítka na dodatečném platebním výměru (pozn. zde rozhodnutí, jež bylo doručeno daňovému dlužníku) dovozuje z obsahu listiny, založené ve spise, jež však originálem tohoto rozhodnutí není. Protože není k dispozici originál dodatečného platebního výměru, nelze z opisu tohoto

rozhodnutí dovozovat, že originál otisk úředního razítka neobsahoval. Tvrzení stěžovatele proto označil za neprokázané a účelové, když tuto námitku stěžovatel uplatnil po více jak 5 letech od vydání sporného rozhodnutí, v odvolání proti němu podaném toto nenamítl, byl si vědom existence daňového nedoplatku a aktivně o jeho uhrazení se správcem daně jednal. Dále uvedl, že sám stěžovatel v podané žalobě poukázal rozdíl mezi kopií a opisem, kdy sám uvedl, že je právně bezvýznamné, zda je ze spisu pořízena kopie či opis, rozhodující je, že vždy se musí jednat o listinu, která je obsahově shodná s originálem. V případě stěžovatele správce daně 1. stupně ověřil shodu listiny poskytnutou stěžovateli s listinou, založenou ve spise, přičemž listiny založené ve správním spise splňují požadavky opisu, neboť jsou shodného obsahu, nikoliv však formy a v tom směru, že namísto otisku úředního razítka je zde pouze vyznačeno místo pro jeho otištění.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu důvodu kasační stížnosti uplatněného dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se v prvé řadě neztotožnil s námitkou nicotnosti rozhodnutí - platebního výměru, odůvodněnou tím, že toto rozhodnutí, doručené daňovému dlužníku M., v. o. s. neobsahovalo otisk úředního razítka a stěžovatel tuto skutečnost dovozuje z toho, že ani rozhodnutí správce daně 1. stupně založené ve spise není tímto úředním razítkem opatřeno.

Nicotné (neexistující, non negotium) rozhodnutí správního orgánu je zvláštním druhem aktu, který odporuje zákonu. Jeho vady jsou však tak závažné, že se neuplatňuje presumpce správnosti aktu. To znamená, že takový akt nevyžaduje zvláštní proces k odstranění vad nebo odstranění aktu samotného, ale nikdo jej nemusí dbát, od počátku se na něj hledí jako na akt, který tu vůbec není. K nulitě aktu každý, tedy i soud, přihlíží bez návrhu z úřední povinnosti (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Především je však nutno vymezit okruh vad , jejich rozlišení a kvalifikaci, pro které je nutno mít za to, že akt neexistuje, tedy vad, které jsou způsobilé nicotnost přivodit. Za takové vady lze nesporně považovat absolutní věcnou nepříslušnost, absolutní nedostatek formy (ústní rozhodnutí namísto písemného, pouhé sdělení namísto rozhodnutí), požadavek trestného plnění, plnění absolutně nemožného, neurčitost, logickou rozpornost aktu a chybějící projev vůle správního orgánu (padělky, akty vynucené násilím). Chybí – li v rozhodnutí náležitost, uvedená jako podstatná náležitost rozhodnutí, jedná se bezpochyby o vadu; je nutno vždy pečlivě zkoumat charakter vady, kterou je správní akt zatížen. Je vždy namístě zkoumat, zda se jedná o vadu, která je způsobilá založit nezákonnost vydaného rozhodnutí, resp. jeho nicotnost. I rozhodnutí vydané v daňovém řízení, při nedodržení náležitostí uvedených v § 32 zákona o správě daní a poplatků může být paaktem, tj. rozhodnutím nicotným, bude-li nedostatek, kterým trpí tak závažný, že se o rozhodnutí nemůže jednat. Z vydaného dodatečného platebního výměru, kterým byla veřejné obchodní společnosti, jejímž společníkem stěžovatel byl, doměřena daň na základě daňové kontroly bylo zcela nepochybné a tomuto subjektu zřejmé, jaká daň za jaké období je kontrolována, podle kterého předpisu je vyměřena, před kterým správcem daně je řízení vedeno. Lze-li jednoznačně tedy dospět k závěru, že není pochyb o tom, že rozhodnutí vydal oprávněný orgán v rámci svých kompetencí, netrpí vadami, které mohou způsobit jeho zmatečnost, neurčitost nebo nemožnost, přičemž je zřejmé komu je určeno, nelze takové rozhodnutí označit za nicotné. Absence zákonné formy správního aktu může vyvolávat jeho nicotnost pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, že budou tento správní akt respektovat. Tak tomu v daném případě však nebylo a na tomto faktu by nemohlo ničeho

zvrátit bez dalšího ani chybějící razítko správce daně. Daňový subjekt, jehož společníkem stěžovatel byl, nebyl nikterak uvedeným rozhodnutím zkrácen na svém právu obrany proti takovému rozhodnutí, toto právo rovněž využil, přitom v odvolání nenamítal ničeho, co by nasvědčovalo tomu, že vydané rozhodnutí je pro něj nesrozumitelné a zmatečné, resp. neuplatnil ani postup dle ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní, naopak dluh uznal tím, že projevil vůli nedoplatek uhradit. Nelze v této souvislosti odhlédnout od skutečnosti, že stěžovateli jakožto společníku společnosti, jejíž neuhrazenou daňovou povinnost je mu nyní uloženo v souladu s ustanoveními obchodního zákoníku hradit, byl předmětný platební výměr, jakož i okolnosti, které jeho vydání předcházely vzhledem k jeho postavení ve společnosti známy.

Nejvyšší správní soud vycházel rovněž z judikatury Ústavního soudu (Pl. ÚS 8/98 ze dne 17. 11. 1998), přitom respektoval závěr o možnosti provedení osvědčení neplatnosti. Toto rozhodnutí nemůže být vydáno v časově libovolném horizontu, ale pouze v rámci zákonem stanovených lhůt (§ 47 a § 70 zákona o správě daní). Uplatňuje-li proto stěžovatel až v žalobě, po více než 5 letech námitku nicotnosti vydané výzvy dle § 57 odst. 5 zákona o správě daní, kterou odvozuje od nicotnosti dodatečného platebního výměru, je takové tvrzení pouze účelové. V daném případě nadto stěžovatel ani neprokázal, že dodatečný platební výměr, kterým byla účinně uložena dodatečná daňová povinnost, požadovanou náležitost (otisk úředního razítka) neobsahoval.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil právnímu názoru městského soudu, vyjádřeného v odůvodnění jeho rozsudku, že písemnost uložená ve spise správního orgánu má měla povahu pouhého „opisu“. Je ve věci sporné, zda rozhodnutí založené ve správním spise, jež je opatřeno podpisem oprávněného pracovníka, ale není opatřeno otiskem úředního razítka, má povahu originálu rozhodnutí či jeho stejnopisu, popř. se jedná o opis, neboť procesní předpis v daném případě potřebnou úpravu o obsahu spisu v daňovém řízení neobsahuje. Stěžovatel vychází z ust. § 23 odst. 3 zákona o správě daní, jež zavazuje správní orgán k povinnosti „...pořídit na žádost daňového subjektu ze spisového materiálu, do něhož lze nahlížet nebo kde je to povoleno, doslovné opisy nebo stejnopisy či výpisy nebo potvrzení o skutečnostech tam obsažených a ověřit jejich shodu s originálem“. Z dikce tohoto ustanovení potom dovozuje, že písemnosti uložené v daňovém spise mají vždy povahu originálu. Tak tomu bezpochyby je u písemností, které jako originály správce daně obdržel, a to jak od daňového subjektu samotného (např. daňové přiznání, přihláška k registraci), tak i od jiných osob v rámci součinnosti. Nebude však tomu tak i v případech, kdy správce daně vydá rozhodnutí - např. osvědčení o registraci, platební výměr, rozhodnutí o záznamní povinnosti, rozhodnutí o vrácení přeplatku, apod. určená daňovému subjektu, tedy rozhodnutí, jimiž jsou ukládány daňovým subjektům povinnosti, resp. přiznávána práva. Lze uzavřít, že spisový materiál správce daně obsahuje dle povahy písemnosti jak originály některých písemností, tak jejich stejnopisy, popř. opisy nebo kopie. Pro posouzení účinnosti řádně doručeného platebního výměru, kterým byla pravomocně uložena daňová povinnost, za jejíž splnění nyní stěžovatel v souladu se zákonem ručí, je však otázka obsahu daňového spisu bezvýznamná.

Podstatou sporu je skutečnost, zda daňový dlužník M. v. o. s. obdržel či neobdržel rozhodnutí správního orgánu po formální i obsahové stránce perfektní, neboť pouze řádně doručené rozhodnutí, jež splňovalo veškeré náležitosti individuálního správního aktu správního orgánu jako právního úkonu, bylo schopno zavázat daňového dlužníka a poté i ručitele ke splnění uložených povinností. Pokud jde o důkazní břemeno ve vztahu k doručení rozhodnutí správce daně 1. stupně ve smyslu § 31 odst. 8 písm. a) zákona o správě daní, je

nutné konstatovat, že toto důkazní břemeno správní orgán ve smyslu citovaného ustanovení unesl, když prokázal, že jeho rozhodnutí – dodatečný platební výměr byl daňovému dlužníku doručen a tento proti němu v zákonné lhůtě podal opravný prostředek.

Rozhodnutí v daňovém řízení, jež má povahu individuálního správního aktu, je schopné zavázat účastníka řízení, v daném případě daňového dlužníka M. v. o. s., jen tehdy, je - li perfektní nejen po stránce obsahové, ale i stránce formální. Na formální stránku tohoto aktu správního orgánu, zavazujícího účastníka řízení k plnění uložené povinnosti, klade zákon o správě daní a poplatků daleko větší požadavky, než je v oblasti veřejné správy v současné době obvyklé. Nedostatek formálních náležitostí podle ustanovení § 32 zákona o správě daní však má za následek nikoliv nicotnost, ale neplatnost celého úkonu správního orgánu. Je tedy nezbytné, aby rozhodnutí doručené účastníku řízení, zavazující ho k plnění uložené povinnosti, tyto obsahové náležitosti mělo.

V případě, kdy stěžovatel tvrdí, že rozhodnutí, jež bylo daňovému dlužníku v r. 1996 doručeno, nesplňuje jednu ze základních formálních náležitostí dle § 32 odst. 2 zákona o správě daní, a to konkrétně otisk úředního razítka, a toto své tvrzení opírá pouze o skutečnost, že tento formální nedostatek vykazuje i písemnost založená ve spise, ocitá se ve stavu důkazní nouze. Pouze ze skutečnosti, že rozhodnutí založené ve spise není opatřeno otiskem úředního razítka, nelze automaticky dovodit, že ani rozhodnutí, doručené daňovému dlužníku, nebylo otiskem úředního razítka opatřeno. Ani poukaz na ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní s tvrzením, že důkazní povinnost správce daně týkající se doručení vlastní písemnosti v sobě zahrnuje i jeho povinnost prokázat, že doručil písemnost shodnou ve všech náležitostech s písemností uloženou ve spise a toto důkazní břemeno splní tím, že písemnost založená ve spise je po všech stránkách perfektní, nemůže ve světle výše uvedeného obstát. K tvrzení stěžovatele, že daňovému dlužníku byla doručena písemnost bez otisku úředního razítka se Nejvyšší správní soud shoduje s právním názorem městského soudu v tom, že stěžovatel důkazní břemeno neunesl, když se mu předložením relevantního důkazu nepodařilo prokázat, že rozhodnutí doručené daňovému dlužníku trpělo tvrzenou vadou, a z tohoto důvodu postrádalo svoji schopnost jej platně zavázat k plnění povinností, tímto rozhodnutím uložených.

Pokud stěžovatel tvrdí, že soudu předložil kopii rozhodnutí – platebního výměru, jež získal od bývalého daňového poradce společnosti M. v. o. s., tedy nikoliv od správce daně, ze které je patrné, že i na rozhodnutí, jež obdržel daňový dlužník chybí otisk úředního razítka, jde o námitku, jež nebyla dříve v řízení před soudem v plném rozsahu uplatněna.

Stěžovatel sám v průběhu celého správního řízení tvrdil, že daňový dlužník, jehož byl stěžovatel společníkem a za nějž jednal se správcem daně, sporné rozhodnutí – platební výměr ztratil a z tohoto důvodu požádal o pořízení jeho kopie. Jak je zřejmé z podané žaloby, i zde stěžovatel setrval na svém tvrzení o ztrátě rozhodnutí a z toho vyplývající nutnosti pořízení jeho kopie ze spisu správce daně. Pokud v průběhu ústního jednání, jež proběhlo v rámci soudního řízení u Městského soudu v Praze, stěžovatel předložil pouze neověřené kopie platebního výměru, nemohl ani tyto soud jako důkaz použít, neboť se jednalo pouze o neověřené kopie a již nebylo možno ani dodatečně ověřit jejich shodu s originálem. Stěžovatel navíc při ústním jednání netvrdil, že by se jednalo o kopii rozhodnutí, jež bylo doručeno daňovému dlužníku a které získal od jeho bývalého zástupce - daňového poradce Ing. S. Naopak i při tomto jednání stěžovatel zopakoval, že sporný platební výměr „nemůže předložit proto, že se ve společnosti nenašel“. Námitku, že se jedná o kopie rozhodnutí předané mu právě bývalým daňovým poradcem daňového dlužníka, uplatnil stěžovatel až

v řízení o kasační stížnosti, a proto k ní nemohl Nejvyšší správní soud ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s. přihlédnout.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst.1, § 120 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

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 21. prosince 2005

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu