

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: **K. P.**, zast. advokátem JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, AK v Litoměřicích, Zítkova 9, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká hradební 61, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 10. listopadu 2004, č. j. 16 Ca 445/2001 – 40,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností brojí žalobce jako stěžovatel proti rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem shora označenému, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2001, č. j. 18001/130/2001, kterým bylo rozhodnuto o stěžovatelově odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 24. 5. 2000, č. j. 25419/00/198970/5972, vydaného Finančním úřadem v Roudnici nad Labem. Tímto prvostupňovým rozhodnutím byla podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o DPH) a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen ZSDP) dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 75 726 Kč za zdaňovací období IV. čtvrtletí 1996, I., II., III., IV. čtvrtletí 1997 a I., II., III., IV. čtvrtletí roku 1998. V druhoinstančním řízení byl citovaný dodatečný platební výměr žalovaným změněn tak,

že částku dodatečně vyměřené daně z přidané hodnoty ve výši 75 726 Kč, uvedenou ve výroku rozhodnutí, nahradil částkou ve výši 82 425 Kč.

V odůvodnění zamítavého rozsudku krajský soud uvedl k námitce žalobce o tom, že dodatečný platební výměr správce daně prvního stupně je absolutně neplatný, protože v jeho výroku není stanoven rozdíl, když výrok pouze obsahuje odkaz na další listy, na kterých je uveden rozpis základu daně, tj. až za razítkem a podpisem rozhodnutí, že předmětný dodatečný platební výměr nelze v důsledku takové úpravy považovat za neplatné rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 7 ZSDP. Při učinění tohoto závěru krajský soud vycházel ze skutečnosti, že v dodatečném platebním výměru, který má číslovány listy a tyto listy obsahují i číslo jednací, je na listu č. 1 předmětného rozhodnutí uveden výrok obsahující výslovný odkaz na další list (listy), na nichž je uveden rozpis daně; dále že na listu č. 1 je vedle výroku mj. uvedeno, že celkový počet listů je 3, přičemž list č. 2 a list č. 3 obsahují uvedení zdaňovacího období, jakož i rozpis daňové povinnosti. Jestliže výrok obsahuje výslovný odkaz na další listy, které jsou součástí rozhodnutí, tak v důsledku učiněného odkazu obsaženého ve výroku rozhodnutí jsou údaje obsažené na listu č. 2 a listu č. 3 součástí výroku dodatečného platebního výměru. Stejný právní názor vyslovil i Nejvyšší správní soud, např. ve svém rozsudku ze dne 12. 7. 2004, č. j. 3 Afs 14/2004 - 53.

Důvod pro podání kasační stížnosti spatřuje stěžovatel v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), tedy namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem pro nedostatek důvodů, popř. jinou vadu řízení před soudem, jenž mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

V žalobě stěžovatel spatřoval nezákonnost rozhodnutí žalovaného v tom, že dodatečný platební výměr nemohl žalovaný změnit, neboť tento je podle § 32 odst. 7 ZSDP absolutně neplatný, když ve výrokové části neobsahuje základní náležitost uvedenou v § 32 odst. 2 písm. d) ZSDP, tj. stanovení rozdílu na základu daně. Rozpis základu daně je uveden na dalších listech, které jsou nepodepsané ani nejsou označeny úředním razítkem. Tato náležitost vyplývá z § 32 odst. 8 ZSDP a § 46 odst. 8 téhož zákona. Odkaz na tyto listy tak z nich nečiní součást výroku rozhodnutí, proto žalovaný porušil dle názoru stěžovatele § 50 odst. 6 ZSDP, když nicotné rozhodnutí změnil. Při ústním jednání před soudem stěžovatel zdůraznil, že pokud by základ daně byl subsumován v dodatečném platebním výměru s odkazem na další listy, tak se jedná o stejnou situaci, kdy správce daně takto subsumuje i částku, lhůtu plnění s odvoláním na další listy. Jestliže se připouští subsumpce jedné náležitosti, je nutné připustit i takovou subsumpci ostatních náležitostí. Tuto žalobní námitku stěžovatel uplatňuje i jako kasační námitku v tomto kasačním řízení. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobní námitce stěžovatele k tomu uvedl, že se jedná o praxi vyvolanou nedostatkem místa pro výrok v užívaném tiskopise, která však vyhovuje požadavkům na zachování předepsaných náležitostí. Krajský soud v Ústí nad Labem neshledal neplatnost dodatečného platebního výměru.

Podle názoru stěžovatele se soud nevypořádal s argumentací, kterou učinil při ústním jednání, že pokud by základ daně byl subsumován v dodatečném platebním výměru odkazem na další listy, jednalo by se o stejnou situaci, jako když správce daně takto subsumuje i částku, lhůtu plnění s odvoláním na další listy. Jestliže se připouští subsumpce jedné náležitosti, je nutné připustit i takovou subsumpci ostatních náležitostí. Stěžovatel tvrdí, že v tomto spočívá nepřezkoumatelnost výše uvedeného rozhodnutí soudu a tato skutečnost mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti souhlasí s názorem krajského soudu v Ústí nad Labem a s názorem Nejvyššího správního soudu v Brně uvedeným v rozhodnutí č.j. 3 Afs 14/2004 - 53 ze dne 12. 7. 2004, na které se plně odvolává. Žalovaný dále uvádí, že stěžovatel poukazuje na rozpor v dodatečném platebním výměru, když náležitosti výroku rozhodnutí jsou uvedeny na připojených listech, které nejsou řádně podepsány a neobsahují razítko. Předmětný dodatečný platební výměr obsahuje ve výrokové části souhrnnou částku doměřené daně a větu „rozpis základu daně je uveden na dalším listě-listech“. Počet listů je uveden v závěru rozhodnutí. Jako další listy jsou označeny další dva připojené listy. Tyto obsahují rozpis základu daně a daně podle jednotlivých (čtvrtletních) zdaňovacích období. Tyto listy jsou označeny jako „rozpis základu daně a daň“ a oba dva přidané listy jsou označeny stejným číslem jednacím jako první strana rozhodnutí. Je pravdou, že taková praxe vyvolaná nedostatkem místa pro výrok v užívaném tiskopise budí pochybnosti o zachování předepsaných náležitostí, nelze však říci, že by jim nevyhovovala. Dle názoru žalovaného, jestliže výrok obsahuje výslovný odkaz na další listy, které jsou součástí rozhodnutí, tak v důsledku učiněného odkazu obsaženého ve výroku rozhodnutí jsou údaje obsažené na listu č. 2 a listu č. 3 součástí výroku dodatečného platebního výměru.

V souladu s ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné /ust. § 103 odst. 1 písm. c) cit. zák./ nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné /ust. § 103 odst. 1 písm. d) cit. zák./, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédne. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Při svém rozhodování vycházel Nejvyšší správní soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Krajského soudu v Brně v mezích důvodu uplatněného ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Důvodem pro podání kasační stížnosti byl § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnost, spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Námitku uplatněnou v tomto ohledu neshledal Nejvyšší správní soud opodstatněnou. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem i žalovaného je dostatečně srozumitelným a přesvědčivým způsobem odůvodněno, pro stěžovatele z něj zcela jasně vyplývá, z jakých skutečností správní orgán a následně i soud vycházely a jakými právními úvahami se při rozhodování řídily.

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.

Podle odst. 4. cit. ustanovení chybí-li v rozhodnutí poučení o opravných prostředcích nebo došlo k jejich záměně nebo byla-li v poučení odňata možnost opravného prostředku, popřípadě zkrácena lhůta k podání opravného prostředku nebo není-li v poučení stanovena lhůta vůbec a připouští-li zákon ohledně předmětného rozhodnutí opravný prostředek, uzná správce daně opravný prostředek podaný do šesti měsíců po doručení rozhodnutí za včas podaný. Stejné důsledky má i chybějící nebo vadné poučení o formě podání opravného prostředku nebo o jeho odkladném účinku.

Zákon o správě daní a poplatků v § 32 odst. 2 uvádí, jaké základní náležitosti musí obsahovat rozhodnutí vydané v daňovém řízení, uvádí též důsledky absence jednotlivých náležitostí. Absence poučení o možnosti podání opravného prostředku v rozhodnutí, nebo jeho odejmutí má tak za následek prodloužení lhůty pro uplatnění tohoto práva a správce daně uzná opravný prostředek podaný do šesti měsíců po doručení rozhodnutí za včas podaný. Pokud však v rozhodnutí chybí některá další ze základních náležitostí, má to za následek neplatnost rozhodnutí, splnění podmínek neplatnosti pak ověří správce daně, který rozhodnutí vydal.

Nejvyšší správní soud se ztotožnil s právním názorem krajského soudu, týkajícím se nicotnosti napadených rozhodnutí, kterou soud neshledal.

Při přezkoumání uvedeného dodatečného platebního výměru Nejvyšší správní soud zjistil, že jeho výrok obsahuje výslovný odkaz na další list (listy), na nichž je uveden rozpis základu daně a daň za 4. čtvrtletí roku 1996, 1., 2., 3., 4. čtvrtletí roku 1997 a 1., 2., 3., 4. čtvrtletí roku 1998. Navíc listy 2 a 3 obsahují shodné číslo jednací s listem č. 1, je tak nade vší pochybnost, že se uvedený rozpis daňové povinnosti vztahuje k výroku, v němž je celá dále rozepsaná částka (ve stejné výši) uvedena v souladu s § 32 odst.1 písm. d) ZSDP. Protože výrok rozhodnutí obsahuje výslovný odkaz na další list (listy), který je součástí rozhodnutí, pak údaje uvedené na listech č. 2 a č. 3 jsou součástí výroku zmíněného platebního výměru. Z uvedených důvodů shledal Nejvyšší správní soud dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem v Roudnici nad Labem platným; lze tedy souhlasit se závěrem Krajského soudu v Ústí nad Labem, že nebylo opodstatněného důvodu zabývat se otázkami jeho nicotnosti.

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 ZSDP 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 doměřena žalobci daň na základě daňové kontroly, bylo zcela nepochybné a žalobci zřejmé, jaká daň za jaké období

je kontrolována, podle kterého předpisu je vyměřena, před kterým správcem daně je řízení vedeno. Lze-li jednoznačně 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. Z napadeného rozhodnutí je naopak zřejmé, jaká daňová povinnost, za jaké zdaňovací období a její výše byla žalobci správcem daně doměřena. Žalobce nebyl nikterak uvedeným rozhodnutím zkrácen na svém právu obrany proti takovému rozhodnutí, toto právo rovněž využil.

Ke stěžovatelem uplatněné stížnostní námitce o tom, že se Krajský soud v Ústí nad Labem nevypořádal s tvrzením stěžovatele, vztahujícím se k argumentaci stěžovatele, učiněné při ústním jednání (subsumpce základu daně odkazem na další listy), je třeba uvést, že Nejvyšší správní soud považuje tuto námitku za neopodstatněnou, vzhledem k tomu, že byla uplatněna zjevně po uplynutí zákonem (§ 72 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 75 odst. 2) stanovené dvouměsíční lhůty k podání žaloby a že žalobní body lze ve smyslu § 71 odst. 2 věta druhá rozšířit pouze ve lhůtě pro podání žaloby. Je třeba rovněž přihlédnout k tomu, že stěžovateli byla oznámena podáním ze dne 6. 10. 2004 změna právní úpravy s výzvou, že může navrhovat důkazy k předmětnému řízení, čehož však ve shora označeném smyslu stěžovatel nevyužil. Krajský soud se na straně 3. napadeného rozhodnutí zcela dostatečně s celou namítanou situací vypořádal, byť výslovně neuvedl, že se týká stěžovatelovy námitky o subsumpci základu daně odkazem na další listy. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že této stěžovatelově kasační námitce nelze vyhovět.

Nad rámec uvedeného je třeba připomenout, že je třeba při interpretaci ustanovení § 32 odst. 7 ZSDP 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 projednávané věci. Ve všech rozhodnutích správce daně bylo ve výroku uvedeno, že rozpis základu daně a daň jsou uvedeny na dalším listě (listech). Tento rozpis byl vždy 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.

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

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. Protože úspěšný žalovaný žádné náklady neuplatňoval, resp. mu žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, soud mu nepřiznal náhradu nákladů řízení.

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 8. března 2006

JUDr. Václav Novotný.
předseda senátu