ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Jiřího Vyvadila v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, za účasti společnosti **N., s r. o.**, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2003, č. j. 31 Ca 52/2003 - 30,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2003, č. j. 31 Ca 52/2003 – 30, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností stěžovatel napadl výše uvedený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, kterým byla podle ust. § 76 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v kontextu s nálezem Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 772/02, vyslovena nicotnost rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) ze dne 31. 10. 2000, č. j. 166124/00/228912/5547, 166131/00/228912/5547, 166143/00/228912/5547, 166148/00/228912/5547, 166155/00/228912/5547, 166194/00/228912/5547, 166197/00/228912/5547, 166200/00/228912/5547, 166201/00/228912/5547, 166206/00/228912/5547, 166210/00/228912/5547 a 166211/00228912/5547, a kterým bylo současně zrušeno pro nezákonnost jeho rozhodnutí ze dne 17. 3. 2003, č. j. 1716/130/2003-Kl. Zrušeným rozhodnutím stěžovatele bylo zamítnuto odvolání společnosti N., s r. o. (dále jen „daňový subjekt“), proti uvedeným rozhodnutím správce daně, jimiž byly dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty, kterými byla daňovému subjektu dodatečně vyměřena daň za zdaňovací období leden až prosinec 1995. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že správce daně v dodatečných platebních výměrech uvedl

pouze zdaňovací období, za které byla daň stanovena, a výši daně, v dalším jen odkázal na rozpis základu daně a daň tak, jak jsou uvedeny na druhé straně platebního výměru, která je označena jednacím číslem a nadepsána jako „Rozpis základu daně a daň“ bez uvedení data, není opatřena úředním razítkem ani podpisem oprávněné osoby. Z uvedených důvodů označil krajský soud rozhodnutí správce daně za nicotná, konkrétními žalobními body se soud již nezabýval. K nicotnosti musel krajský soud přihlédnout z úřední povinnosti, i když daňový subjekt tuto vadu v žalobě nenamítal.

Důvod pro podání kasační stížnosti spatřuje stěžovatel v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Domnívá se, že krajský soud tím, že dospěl k závěru, že rozhodnutí správce daně jsou nicotná, nesprávně posoudil právní otázku. Stěžovatel předně uvedl, že daňový subjekt nenapadl v žalobě nicotnost předmětných rozhodnutí, nýbrž dodatečně vyměřenou daňovou povinnost. Dále poukázal na fakt, že ust. § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), je třeba chápat v širším kontextu všech pěti odstavců, tedy za ostatní náležitosti ve smyslu cit. ustanovení je nutno chápat takové, které nejsou samostatně řešeny v předcházejících odstavcích. Dále v kasační stížnosti podrobně rozebírá otázku doměření daně u daně z přidané hodnoty, přičemž dospívá k závěru, že požadavek na uvedení jediného základu daně ve výroku dodatečného platebního výměru je, s výjimkou mizivého procenta případů, pro daň z přidané hodnoty naprosto neaplikovatelný. Stěžovatel zdůraznil, že rozpis základu daně, který je uveden na dalším listě a na který odkazovaly předmětné platební výměry, obsahuje i odkaz na číslo jednací zprávy o daňové kontrole, ve které byl daňový subjekt prokazatelně seznámen s vymezením zdaňovacích období i konkrétní výší dodatečně vyměřované daně za každé zdaňovací období. Stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

Daňový subjekt se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Právní rámec výchozích úvah Nejvyššího správního soudu v posuzované věci tvoří ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jeho 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. Základním údajem ve smyslu ust. § 32 odst. 2 písm. d) cit. zákona se pak rozumí mj. i výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částka a číslo účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplacena.

Krajský soud v Hradci Králové dovodil nicotnost dodatečných platebních výměrů ze skutečnosti, že v nich jsou uvedena pouze zdaňovací období, za která byla daň stanovena, a výše daně, další údaje, tj. rozpis základu daně a daň, byly uvedeny na druhé straně platebního výměru. Uvedené vady způsobují dle krajského soudu nulitu platebních výměrů.

Nejvyšší správní soud se však s uvedeným právním názorem krajského soudu o nicotnosti napadených rozhodnutí v posuzovaném případě neztotožnil. Ze správního spisu totiž zjistil, že výroky dodatečných platebních výměrů obsahují větu „rozpis základu daně a daň jsou uvedeny na druhé straně“, tedy výslovný odkaz na další stranu rozhodnutí, která je nadepsána číslem jednacím a obsahuje rozpis daňové povinnosti a uvedení zdaňovacích

období. Jestliže tedy výrok rozhodnutí obsahuje výslovný odkaz na druhou stranu rozhodnutí, která je jeho nedílnou součástí, pak lze dovodit, že údaje uvedené na této straně jsou součástí výroku platebního výměru. V takovém případě však neobstojí argument o neurčitosti výroku rozhodnutí, neboť považuje-li se za jeho součást druhá strana, pak jeho obsahem identifikace předmětného zdaňovacího období a rozpisu základu daně je. Jestliže krajský soud za jediný důvod nicotnosti rozhodnutí správce daně označil pouze formální stránku platebních výměrů, tedy jejich vyhotovení na dvou stranách, pak tento závěr ve světle uvedených úvah nemůže obstát. Rozhodnutí správce daně tak v daném případě obsahuje základní údaje ve smyslu § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, a to včetně uvedení základu daně a její výše, která byla daňovému subjektu doměřena, ve smyslu ust. § 46 odst. 1 cit. zákona.

Nejvyšší správní soud považuje v této souvislosti za vhodné pro úplnost a v souladu se svou dosavadní judikaturou uvést, že za neplatné rozhodnutí ve smyslu ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků 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, která však v daném případě zjištěna nebyla, 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 (ve stejném smyslu srov. nález Ústavního soudu sp. zn. PL ÚS č. 300/1998 Sb. či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2003, č. j. 2 Afs 12/2003 - 216). Vzhledem ke skutečnosti, že krajský soud usuzoval na nicotnost dodatečného platebního výměru z důvodu absence údaje rozpisu základu daně a daně, které však podle zjištění Nejvyššího správního soudu součástí výroku uvedeného rozhodnutí byly, netrpí rozhodnutí správce daně neplatností ve smyslu ust. § 32 odst. 7 cit. zákona, ani neurčitostí, nejsou tedy nulitními správními akty.

Nejvyšší správní soud poukazuje rovněž na skutečnost, že důvody nicotnosti správních aktů nejsou pozitivním právem upraveny a jsou obecně podávány zejména z teorie, resp. vyplývají z judikatury správních soudů. Podle rozhodovací praxe způsobují nicotnost správního rozhodnutí typicky takové vady, které spočívají v rozhodování absolutně nekompetentním orgánem (viz např. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 31. 3. 1995, č. j. 7 A 129/1994), v rozhodování podle právního předpisu, který byl přede dnem rozhodnutí o odvolání bez náhrady zrušen (viz rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 8. 1994, č. j. 6 A 90/1993) či v absolutním nedostatku zákonem předepsané formy (viz rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 22. 2. 2000, č. j. 5 A 26/1999). Za další důvody nicotnosti jsou považovány nesmyslnost výroku, skutečnost, že rozhodnutí zakládající povinnost či právo bylo vydáno v řízení zahájeném z úřední moci, ačkoliv šlo o řízení, které bylo možno zahájit pouze na návrh, apod. Nejvyšší správní soud však nezjistil, že by v posuzovaném případě byl dán některý z uvedených důvodů nicotnosti a neshledal ani žádný jiný důvod nicotnost rozhodnutí správce daně dovozovat.

Rozhodnutí správního orgánu prvého stupně a rozhodnutí odvolacího orgánu věcně tvoří jeden celek. Za situace, kdy Nejvyšší správní soud neshledal dodatečné platební výměry neplatnými ve smyslu ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní poplatků a kdy z vlastní iniciativy nezjistil jiné, doktrinální důvody jejich nicotnosti, dospěl k závěru, že nicotným není ani napadené rozhodnutí stěžovatele. Z obou správních rozhodnutí je zřejmé, jaká daňová povinnost, za jaké zdaňovací období a v jaké výši byla daňovému subjektu správcem daně doměřena. Daňový subjekt tak nebyl zkrácen na svém právu obrany proti takovému rozhodnutí a toto právo rovněž využil.

Krajský soud v Hradci Králové tedy pochybil, jestliže uvedená rozhodnutí správce daně označil za nicotná. Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (ust. § 110 odst. 3 s. ř. s.); žalobou se proto bude zabývat věcně v rozsahu uplatněných žalobních bodů.

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.

V Brně dne 25. srpna 2005

JUDr. Radan Malík
předseda senátu