



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 žalobců **a/ V. M., b/ H. M.**, zast. JUDr. Annou Vyhlídkovou, advokátkou se sídlem v Hradci Králové, Gočárova 535, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, Horova 17, Hradec Králové, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 5. 2002, č. j. 6454/110/2001-Ve, 6455/110/2001-Ve, 6456/110/2001-Ve, 6462/110/2001-Ve, 6463/110/2001-Ve, a 6464/110/2001-Ve, o kasační stížnosti žalobců-stěžovatelů proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 5. 2003, č. j. 31 Ca 103/2002 - 27,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 5. 2003, č. j. 31 Ca 103/2002 - 27 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozsudkem Krajský soud v Hradci Králové (dále krajský soud) zamítl žaloby žalobců proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 5. 2002, č. j. 6454/110/2001-Ve, 6455/110/2001-Ve, 6456/110/2001-Ve, 6462/110/2001-Ve, 6463/110/2001-Ve, a 6464/110/2001-Ve, neboť tato rozhodnutí shledal zákonnými.

Proti rozsudku krajského soudu podali žalobci-nyní stěžovatelé společnou kasační stížnost, jíž projevíli nesouhlas s procesním i věcným přezkoumáním soudem. Podle svého názoru poplatníci mají povinnost prokazovat jen to, co jsou povinni uvádět v daňovém přiznání. Toto stěžovatelé zcela splnili. Pokud by soud zkoumal výzvu - výzvy správce daně,

pak by zjistil, že je – jsou neurčité, protože v nich chybí konkrétní pochybnosti správce daně a konkrétní důkazy, které chtěl doložit. Přesto stěžovatelé neurčité výzvě správce daně vyhověli a proto nebylo možné stanovit daň pomocí pomůcek. Ani soud neprokázal v čem nesplnili svoji povinnost vyplývající z výzvy. V jejich případě bylo možné stanovit daň dokazováním, tak jak se stalo při stanovení daně z přidané hodnoty. V každém případě se stalo, že daně z příjmů (tak jak je soud svým rozhodnutím potvrdil) v sobě absorbují protizákonně i DPH. Správce daně obešel zákon, když jako pomůcku použil dopis od Vězeňské služby – Policie ČR – získal jej protizákonně od PČR. Věznice Valdice v době poskytnutí „pomůcky“ neměla právní subjektivitu. Protiprávně získané pomůcky (důkazy) nelze použít v řízení. Správce daně v průběhu kontroly vůbec ustanovení § 34 ZSDP nepoužil. Nesprávně je také uváděno, že stěžovatelé nevedli doklady, tak jak jim ukládají zákony. Kdyby soud připustil navrhované důkazy, tak by zjistil, že opak je pravdou, když správce daně bez problémů vyměřil DPH za inkriminované období. Zde opět chybí specifikace dokladů, které nebyly vedeny v souladu se zákonem, když jinde soud uvádí, že daňové přiznání souhlasí s účetnictvím stěžovatelů. Dále soud nezkoumal, zda stěžovatelé vedli nebo nevedli účetnictví. V tomto si dokonce odporoval, když jednou uváděl, že ho vedli a podruhé, že ho nevedli. Pokud ho nevedli, proč jim správce daně neuložil pokutu.

Napadené rozhodnutí neobsahovalo otisk úředního razítka se státním znakem. Tímto se soud nezabýval. Z toho důvodu jsou právní úkony žalovaného neplatnými právními úkony. Pokud soud uvádí „otisk kulatého razítka s malým státním znakem“, pak taková možnost v ZSDP není upravena. K duplicitnímu vydání napadených rozhodnutí stěžovatelé uvádějí, že v době jejich vydání neměli žádná práva na jejich přezkoumání (tehdy pouze podle o. s. ř.). Soud zmiňuje ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. V dalších ustanoveních jako § 72 jsou lhůty, které jsou nenávratně propadlé. Teprve s účinností s. ř. s. se mohou účastníci správních řízení teoreticky domoci dalších svých práv. V každém případě je zde překážka ve věci rozhodnuté, když správní orgán vede dvě stejná řízení v téže věci. Soud se s tímto jako předběžnou otázkou nezabýval, ačkoliv měl. Připustil tak právní nejistotu – dualitu práva.

Správce daně neprokázal (ač měl), že dohoda mezi stěžovateli a firmou U. s. r. o. neexistuje, protože je DS neuvádí v daňovém řízení. S poukazem na ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP stěžovatelé uvedli, že tvrzení o existenci dohody uvedli a doložili ho smlouvou o obchodním zastoupení. Důkazní povinnost v tomto případě přešla na správce daně, který měl prokázat, že zde existují skutečnosti pro doměření daně, tedy, že skutkový stav je jiný než formálněprávní. Správce daně však neprokázal své tvrzení o neexistenci takové dohody, ač tak měl činit v souladu s ustanovením § 31 odst. 8 písm. c/, d/ ZSDP.

Pokud soud stěžovatelům klade za vinu, že neúčtovali o úvěru, pak podle nich bylo výslovně rozhodnutí na nich. Tím, že o úvěru neúčtovali a hradili jej z čistého zisku, nezatežovali a nezneužívali státní rozpočet. Činili tak s plným vědomím, že chtějí platit daně. Kdyby totiž účtovali i o úvěru, bylo by podnikání sdružení ztrátové ve smyslu zákona o daních z příjmů. Daňový subjekt zcela záměrně snížil náklady i v roce 1997, když žádal o poskytnutí dalšího úvěru – po neposkytnutém úvěru nepodal dodatečné daňové přiznání a nesnížil tak vzniklou daňovou povinnost. Po doměrku správce daně tak působí rok 1997 jako nejvíce ziskový rok podnikání, ačkoliv opak byl pravdou.

Dále stěžovatelé uvedli v kasační stížnosti:

- k daňové kontrole

Při zahájení daňové kontroly pracovníci správce daně porušili ustanovení § 16 odst. 4 písm. a/ i § 15, když daňovým subjektům nepředložili služební průkazy, dále ustanovení § 24 odst. 4 ve vztahu k ustanovení § 2 odst. 5 – povinnost mlčenlivosti, neboť neměli jednat s oběma stěžovateli najednou, protože ti mohli mít a měli příjmy i mimo sdružení, které se nezahrnovaly do účetnictví sdružení. Ani jeden z nich nezprostil pracovníky správce daně mlčenlivosti. Pracovníci správce daně porušili ustanovení § 12 odst. 2 ve vztahu k ustanovení § 16 odst. 2 ZSDP, neboť stěžovatelé nebyli poučeni o svých právech, jen o svých povinnostech. V protokolu o kontrole chybí údaj o tom, že zahájení kontroly se koná na základě telefonické výzvy, která obsahovala i požadavek předložení účetnictví, není tam uvedeno označení dokladů předložených DS ke kontrole ani soupis dokladů, které si pracovníci správce daně odvezli, čímž hrubě porušili zákon a dále tím, že nevrátili tato doklady ve lhůtě 30 dnů, když nadřízený SD tuto lhůtu neprodloužil. Není vyjádřeno, že nebylo předloženo to, co bylo od DS žádáno. Ačkoliv zde byla registrace k závislé činnosti, nebyla tato daň předmětem kontroly. Ve výzvě je nutné přesně specifikovat jakým způsobem má DS uvedené pochybnosti vysvětlit (objasnit). Daňový subjekt je povinen vést účetnictví, evidence podle zákona o účetnictví. Správcem daně nebyla nikdy uložena povinnost DS vést ještě další evidenci nad rámec zákona. DS vedl účetnictví průkazné, odpovídající daňovým přiznáním, své tvrzení obsažené v daňových přiznáních tudíž obhájil.

Při jednáních u správce daně byli oba stěžovatelé přítomni společně, došlo tedy k hrubému porušení povinnosti mlčenlivosti ve smyslu ustanovení § 24 odst. 4 ZSDP ve vztahu k § 2 odst. 5 téhož zákona. Daňový subjekt předložil smlouvu o „obchodním zastoupení“ k objasnění rozdělení nákladů i tržeb z provozu kantýny, DS doložili částky, které odváděli jako podíl na tržbách obchodní firmě U. s. r. o., objasnili výši rabatu v prodejně a způsob určování cen, které byly závislé na vedení věznice, které je porovnávalo s cenami v P. m. v H., přehled denních tržeb byl DS předložen při zahájení kontroly, správce daně si jej nepřevzal ani k nahlédnutí (účetnictví DS jako takové nebylo předmětem kontroly). Protokol o ústním jednání je veřejnou listinou - tudíž je pravda to, co je v něm uvedeno, dokud se neprokáže opak. Ve zprávách o kontrole není žádným způsobem prokázán opak toho co DS tvrdil při ústních jednáních. V protokolech chybí poučení o právech DS.

Dále stěžovatelé uvedli, že výši rabatu určenou Ing. B. (37 %) nelze použít jako pomůcku. I pomůcka musí být zjištěna zákonným způsobem.

K bezhotovostním platbám s věznicí uvedli, že přípis od věznice Valdice nemohl být použit, protože věznice neměla právní subjektivitu (do 31. 12. 2000), takže jedině ministr spravedlnosti mohl zprostit příslušníka povinnosti mlčenlivosti podle ustanovení § 9 zákona č. 555/1992 Sb., ale tak se nestalo. Došlo k hrubému porušení povinností ze strany správce daně dle § 34/4 ZSDP. Tento přehled správce daně neosvědčil jako důkaz, ale použil ho jako pomůcku. Takto získaný přípis od věznice Valdice je pomůckou i důkazem protiprávním a nelze od něj odvozovat jakékoliv doměření či vyměření daně. Dále se jedná o osobní a majetkové údaje vězňů a firmy U. s. r. o., neboť ani ředitel věznice p. K. nebyl informován, či je účet na který jsou finanční prostředky poukazovány. Došlo tedy i k porušení zákona o ochraně osobních údajů. Měl pouze k dispozici nájemní smlouvu s U. a stěžovatelka vystupovala pouze v pozici obchodního zástupce, což potvrzují i razítka na daňových dokladech. Věznice zaslala přehled o bezhotovostních platbách Policii ČR, nikoliv správci daně a správce daně neověřil jeho pravdivost. Věznice přitom v té době neměla přehled, co bylo součástí převáděných částek, měla pouze konečnou výši, nemůže adekvátně tvrdit kolik činil přímý prodej, jak učinila. Jde o údaj zkreslený, smyšlený s cílem poškodit DS. Navíc takovou pomůcku nebo důkaz lze použít jen na daný rok, nikoliv na několik roků zpětně. I

zde došlo k porušení základní zásady dle § 2 ZSDP. Součástí těchto plateb jsou i částky, které nikdy nebyly součástí tržeb DS. Jedná se zejména o poštovní známky, pohledy, dopisní papíry, obálky, květiny a služby, které DS zajišťoval pro vězně. Například se jednalo o opravy televizorů vězňů, které DS zajišťoval, odvezl do opravny, po opravě zaplatil a přivezl zpět, což bylo i několik televizorů týdně. Protože vězni nemohli opravy platit hotově, byl účet za opravu placen prostřednictvím převodu na účet DS. Z této transakce neměl DS žádný příjem. Rovněž pokud jde o poštovní známky a dopisnice, tyto DS pouze zakoupil pro vězně, kterým je předal a úhradu v částce zakoupení získal prostřednictvím převodu na svůj účet. Je pravda, že poštovní známky byly a jsou ve věznicích prostředkem nahrazujícím peníze a tudíž oběh těchto známek je v astronomických částkách. Jako důkaz tohoto tvrzení slouží účetnictví DS, kde v nákladech tyto komodity nejsou zahrnuty ve výdajích. Tímto způsobem DS zajišťoval i další požadavky vězňů, to je nákupy i pro jejich osobní potřebu to je tzv. kapesné, které vyplácí stát každému vězni na osobní hygienu. Ani z těchto hygienických potřeb neměl DS žádný zisk. Na toto DS správce daně upozornil, avšak marně, došlo tedy k porušení § 2 odst. 1 ZSDP.

Daňová kontrola byla zahájena v listopadu 2000, DS byl z kantýny vykázán dne 21. 1. 2001, což znamená, že správce daně měl 2 měsíce času na provedení důkazů. V kantýně nebylo provedeno místní šetření. Jako svědek nebyl vyslechnut jednatel U. s. r. o., zaměstnankyně stěžovatelky paní S., dále skladníci U. s. r. o. a zástupci věznice. Správce daně se spokojil s udáním a DS sdělil, že jim doměří milion korun. Celé řízení bylo manipulační s cílem poškodit DS. Nebyla provedena ani kontrolována inventura zásob v kantýně. Nelze proto tvrdit, že objem zboží byl větší, než byl vykazován v účetnictví.

- ke zprávě o daňové kontrole

Správce daně zásadním způsobem porušil ustanovení § 16 odst. 4 písm. f/ ZSDP, když DS nepoučil o právu vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, k právu navrhnout jeho doplnění. DS má právo na několik dní na přečtení zprávy a vyjádření se k ní. U jiných finančních úřadů je toto právo respektováno. Nelze očekávat, že se DS ihned vyjádří. Jestliže správce daně uvede, že DS se vyjádří písemně a přestože ví, že DS se závěry kontroly nesouhlasí a přesto mu dá zprávu s chybným poučením podepsat, porušuje tím základní právo DS. Vzhledem k tomu, že přítomna byla i vedoucí oddělení kontroly JUDr. S, lze dovodit, že celé řízení bylo vedeno účelově s cílem materiálně poškodit DS. Jako zásadní porušení ze strany správce daně je odepření sepsání protokolu o ústním jednání o projednání zprávy. Správce daně nechtěl vznesené námitky zapsat, aby o nich nikdy nemusel rozhodovat a zcela v rozporu se zákonem kontrolu ukončil. DS nebyl poučen, že bezdůvodným odepřením podpisu zprávy o kontrole není odepření podpisu z důvodu podání námitek a návrhů ve lhůtě dohodnuté při jednání. I toto svědčí o porušování práv DS, protože při přechodu na pomůcky je tak zbaven práva na dokazování a na řádné odvolací řízení, protože u pomůcek odvolací orgán zkoumá pouze zákonnost přechodu na pomůcky. DS dodnes neví, co bylo osvědčeno jako důkaz a dle jakých pomůcek správce daně postupoval. Zpráva o kontrole s ním dodnes nebyla projednána. Námitky podal, dodnes o nich nebylo nikým rozhodnuto.

- k vyměření daně

Přestože vyměřovací oddělení nemá povinnost převzít závěry kontroly a může řízení doplnit, v daném případě se tak nestalo přes vědomost vedoucího tohoto oddělení o účelovosti a pochybení kontrolního oddělení.

- k odvolacímu řízení

Odvolací orgán zřejmě dospěl k názoru, že stanovení daně podle pomůcek není zcela v souladu se zákonem, protože prostřednictvím správce daně nechal vyslechnout jako svědka jednatele U. s. r. o. Správce daně však neumožnil stěžovateli v plném rozsahu klást otázky a nebylo tedy cílem tohoto zjistit skutkový stav. Došlo ze strany správce daně k hrubému porušení mlčenlivosti (ustanovení § 24 odst. 4 ve vztahu k § 2 odst. 5 ZSDP). DS podal stížnost o které rozhodla ředitelka Finančního ředitelství v Hradci Králové a DS až po skončení odvolacího řízení sdělila, že ji shledala oprávněnou. Výslech svědka byl ve prospěch DS avšak odvolací orgán výpověď svědka nepoužil jako důkaz. Tím došlo k hrubému porušení ustanovení § 2 odst. 3 ZSDP. Správce daně porušil § 31 odst. 1-4 ZSDP neboť nezjistil úplně skutečnosti pro správné stanovení daňové povinnosti. Provedl výběr důkazních prostředků podle své domněnky a nenaplnil § 31 odst. 2 ZSDP, protože nepřipustil jiné důkazní prostředky, než ty, které si sám vybral (stanovil jako pomůcky). Správce daně nemá právo hodnotit, který z důkazních prostředků provede a které neprovede. Tímto jednáním porušuje základní ústavou dané povinnosti hodnocení důkazů.

Jestliže žádným důkazem nebyla zpochybněna existence smlouvy o rozdělení tržeb a nákladů kantýny mezi DS a U. s. r. o., nemůže správce daně tvrdit, že stav je jiný. Je třeba vycházet ze skutečného obsahu právního úkonu. Pokud správce daně chtěl tvrdit, že smlouva o obchodním zastoupení je ve skutečnosti nájemní smlouvou (což není), byl povinen zohlednit nájemné. Tím, že správce daně nevyslechl žádné svědky, není schopen dokázat jaký byl objem prodeje v letech 1997 a 1998 a ani 1999, neboť bezhotovostní styk neodpovídá tržbám za prodej zboží. Odvolací orgán v odůvodnění rozhodnutí neuvedl všechny námitky DS, nezabýval se jimi a ani o nich nerozhodoval.

Stěžovatel a/ napadl dále postup krajského soudu, když nerozhodl o všech napadených skutečnostech, i když stěžovatel na ně soud upozornil.

Stěžovatelé dále uvedli, že bylo vydáno první rozhodnutí pod č. j. 41449, 41448 a 41446 ze dne 13. 8. 2001, proti nimž se stěžovatel a/ dne 10. 9. 2001 odvolal a na to bylo vydáno rozhodnutí 46922, 46926, 46728, kterým byla ověřena neplatnost rozhodnutí ze dne 13. 8. 2001 a č. j. 46797, kterým zároveň ve stejný den bylo zastaveno řízení o odvolání do prvních rozhodnutí. Do tohoto podal stěžovatel a/ odvolání a dne 24. 9. 2001 byly vydány „stejnopisy“ platebních výměřů. Se stěžovatelem a/ je tedy vedeno další souběžné řízení ve stejné věci pod č. j. 46721, 46720 a 46715. Vzhledem k tomu, že první řízení nebylo pravomocně skončeno a již probíhá další řízení, je toto v rozporu s právním řádem ČR a to zejména se zákonem o správě daní poplatků. K tomu poukázali na nálezy Ústavního soudu ČR 17/11 98. Z něho vyplývá, že nelze vést dvě řízení ve stejné věci. To je dostatečný důvod k tomu, aby byla zrušena všechna rozhodnutí včetně druhých PV pod č. j. 46721, 46720 a 46715. Správce daně porušil ZSDP v tom, že aniž vyčkal nabytí právní moci rozhodnutí o ověření neplatnosti rozhodnutí, vydal rozhodnutí o zastavení řízení. Nelze zastavit řízení z důvodu, že „odpadl důvod řízení“, neboť toto nastane až s právní mocí rozhodnutí. Dále stěžovatel a/ tvrdí, že druhá rozhodnutí pod č. j. 46721, 46720 a 46715 jsou antidatována – a proto neplatná od samého začátku - s poukazem na ustanovení § 32 odst. 2 písm. b/ ZSDP, kde je uvedeno, že datum podpisu rozhodnutí je dnem vydání rozhodnutí. Dne 13. 8. žádné rozhodnutí vydáno nebylo. Při správném postupu mělo být pravomocně rozhodnuto o prvních PV a poté rozhodnuto nově s datem vydání, tak jak má být. Nová (druhá) rozhodnutí měla být datována po 24. 9. 2001 nikoliv na den 13. 8. 2001. Tvrzení daňových orgánů, že druhá

rozhodnutí byla vydána jako stejnopis není v souladu se skutečností. Napadená rozhodnutí v prvním a ve druhém vydání mají odlišná čísla jednací, nejde tedy o další vyhotovení stejného písemného materiálu. Těmito skutečnostmi se krajský soud nezabýval, ačkoliv na ně stěžovatel upozornil. Stěžovatel také namítl, že žalovaný dodnes nerozhodl o jeho odvolání proti rozhodnutí o ověření neplatnosti. Ke dni podání (sepsání kasační stížnosti) má tedy stěžovatel dvě vykonatelná rozhodnutí na stejné plnění ze stejného titulu, což je v hrubém rozporu s platným právním řádem. Ani tímto se krajský soud nezabýval.

Závěrem stěžovatelé poukázali na zásadní rozpor při vyměření (doměření) daňové povinnosti za rok 1997, 1998 a 1999. Jako sdužení se od 1. 3. 1998 ze zákona stali plátcí daně z přidané hodnoty. Plátcí daně účtují o příjmech a výdajích bez daně z přidané hodnoty, která se stává jakousi průběžnou položkou. Ze zprávy o kontrole nelze rozpoznat, zda tato skutečnost byla správcem daně při doměření zohledněna či nikoliv. Vzhledem k oznámení věznice Valdice o bezhotovostním styku, které si stěžovatel opatřil nahlédnutím do soudního spisu, stěžovatel dovozuje, že doměrek je odvozen z částek zahrnujících DPH. Jako další podpůrný důkaz uvedl stěžovatel i skutečnost, že za zdaňovací období 1 Q 1998 – 1 Q 2001 byla správcem daně provedena kontrola daně z přidané hodnoty, která nijak nezpochybnila účetnictví stěžovatelů ve výši příjmů a výdajů. Pokud došlo k nějakým změnám, jednalo se o zákonu nevyhovující daňové doklady.

Stěžovatelé poukázali na nálezy Ústavního soudu ze dne 19. 6. 2003 z něhož, podle nich, vyplývá, že soudy musí provést veškeré požadované (navrhované) důkazy. Pokud tak soud neučiní, tak výsledek – rozhodnutí je neplatné.

Kasační stížností se stěžovatelé domáhají zrušení napadeného rozsudku krajského soudu jako nezákonného, neboť vychází z nesprávného posouzení právní otázky týkající se příjmů stěžovatelů a jejich následného zdanění a zároveň má vady řízení, když před soudem nebyly provedeny důkazy, které byly stěžovateli k prokázání jejich tvrzení navrhovány.

Současně s kasační stížností stěžovatelé navrhli, aby Nejvyšší správní soud přiznal jejich kasační stížnosti odkladný účinek podle § 107 s. ř. s.

Žalovaný navrhl kasační stížnost stěžovatelů zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů uvedených v kasační stížnosti a dospěl k těmto závěrům:

Stěžovatelé v kasační stížnosti především namítají, že rozhodnutí žalovaného jim doručená neobsahují otisk úředního razítka se státním znakem. Z toho důvodu jsou právní úkony žalovaného neplatnými právními úkony. Pokud krajský soud uvádí „otisk kulatého razítka s malým státním znakem“, pak taková možnost v zákonu o správě daní a poplatků není upravena.

Nejvyšší správní soud vychází z toho, že rozhodnutí správce daně byla vydána 13. 8. 2001 a rozhodnutí žalovaného byla vydána 24. 5. 2002 a pokud jde o tuto námitku stěžovatelů, odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 9. 2004, č. j. 7 Afs 35/2003 - 67 uveřejněný ve Sbírce rozhodnutí NSS, ročník 2004, sešit 12, strana 1080 v němž tento soud dospěl k závěru: “Podle § 32 odst. 2 písm. g) daňového řádu je jednou ze základních náležitostí rozhodnutí v daňovém řízení otisk úředního razítka se státním

znakem na takovém rozhodnutí. Podle § 2 odst. 3 zákona č. 3/1993 Sb., o státních symbolech České republiky, malý státní znak tvoří červený štít, v němž je stříbrný dvouocasý lev ve skoku se zlatou korunou a zlatou zbrojí. Zákon č. 68/1990 Sb., o užívání státního znaku, státní vlajky a ostatních státních symbolů České republiky, platný a účinný v době vydání napadených daňových rozhodnutí, neobsahoval nic o používání jednobarevného otisku úředního razítka s malým státním znakem. Až v ustanovení § 6 odst. 1 zákona č. 352/2001 Sb., o užívání státních symbolů České republiky a o změně některých zákonů, který nabyl účinnosti dnem 5. 10. 2001, je výslovně stanoveno, že otisk úředního razítka s malým státním znakem je jednobarevný.“.

Především je třeba vzít v úvahu smysl ustanovení daňového řádu o tom, že na rozhodnutí vydaném v daňovém řízení musí být mj. otisk úředního razítka se státním znakem. Smyslem je poskytnout i po formální stránce jistotu, že daňové rozhodnutí skutečně vydal kompetentní státní orgán. Z tohoto hlediska není rozhodné, že otisk úředního razítka se státním znakem byl jednobarevný; ani žalobce nenamítá, že by rozhodnutí vydal státní orgán, který by k tomu neměl pravomoc. Judikatura Nejvyššího správního soudu vychází z toho, že chybějící náležitosti správního aktu mohou vyvolávat jeho nicotnost (neplatnost) pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby tento správní vztah respektovali (srov. č. 212/2004 Sb. NSS). Námitka žalobce, že jednobarevný otisk úředního razítka se státním znakem způsobuje neplatnost rozhodnutí, není tedy důvodná. Od tohoto právního názoru není důvodu se odchýlit ani v této právní věci.

Stěžovatelé v kasační stížnosti namítají, že správce daně vydal rozhodnutí dne 13. 8. 2001 pod č. j. 41449, 41448, 41446, proti nimž podal stěžovatel a/ dne 10. 9. 2001 odvolání a správce daně ověřil jejich neplatnost, avšak i proti rozhodnutí o ověření neplatnosti podal stěžovatel a/ odvolání. Řízení v uvedené věci není skončeno a se stěžovatelem a/ je vedeno souběžně další řízení, protože správce daně vydal nová rozhodnutí č. j. 46721, 46720, 46715, která antidatoval 13. 8. 2001 (a která přezkoumal žalovaný rozhodnutími napadenými žalobami a kasační stížností).

V obsahu daňového spisu se nachází rozhodnutí správce daně (Finančního úřadu v Jičíně) ze dne 24. 9. 2001, č. j. 46728/01/238921/8563, jímž podle § 32 odst. 7 zákona č. 332/1992 Sb. ověřil neplatnost rozhodnutí ze dne 13. 8. 2001, č. j. 41446/01/238921/8563, protože uvedené rozhodnutí postrádá náležitost dle § 32 odst. 1 písm. g/ zákona č. 332/1992 Sb., to je vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce. Dále se tam nacházejí rozhodnutí ze stejného data č. j. 46922/01/238921/8563 ověřující neplatnost rozhodnutí ze dne 13. 8. 2001, č. j. 41448/01/238921/8563 a č. j. 46926/01/238921/8563 ověřující neplatnost rozhodnutí ze dne 13. 8. 2001, č. j. 41449/01/238921/8563. Všechna tato rozhodnutí se vztahují ke stěžovateli a/ a uvádějí stejný důvod ověření jejich neplatnosti. Všechna tato rozhodnutí byla stěžovateli a/ doručena dne 12. 10. 2001 spolu s novými rozhodnutími správce daně č. j. 46721, 46720, 46715, která přezkoumal žalovaný rozhodnutími napadenými žalobami a kasační stížností.

Tvrzení stěžovatelů, že ve vztahu ke stěžovateli a/ jsou ve stejné věci vedena souběžně dvě řízení, protože první z důvodu jeho opravných prostředků (ve věci ověření neplatnosti rozhodnutí) není dosud pravomocně skončeno a on má dvoje vykonatelná rozhodnutí na stejná plnění ze stejného titulu a že tedy existuje překážka věci rozhodnuté, není důvodné.

Podle ustanovení § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. 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. V této souvislosti poukazuje Nejvyšší správní soud na rozhodnutí pléna Ústavního soudu ze dne 17. 11. 1998 Pl. ÚS 8/98, v němž je k citovanému ustanovení uvedeno: „Jeho smyslem je umožnit vydání osvědčení o neplatnosti takových rozhodnutí, která postrádají některou ze zákonem stanovených podstatných (základních) náležitostí, takže je nelze za rozhodnutí vůbec považovat. Na takové rozhodnutí se proto právem hledí, jako by bylo neplatné od samého počátku a osvědčení o jeho neplatnosti tedy nemá konstitutivní, nýbrž toliko deklaratorní účinky. Osvědčením neplatnosti rozhodnutí se proto neodstraňují jeho nedostatky, nýbrž se pouze prohlašuje (deklaruje) jeho neplatnost a vytváří se tím podmínky pro vydání rozhodnutí nového. Proti tomuto novému rozhodnutí zajišťuje zákon daňovému subjektu plnou procesní ochranu včetně soudního přezkumu v rámci správního soudnictví.“ K rozhodnutí, jehož neplatnost správce daně zákonem stanoveným způsobem osvědčil nelze vůbec přihlížet, přičemž správce daně si tím vytvořil podmínky pro vydání nového rozhodnutí a nemusel čekat do rozhodnutí odvolacího orgánu o opravných prostředcích stěžovatele proti rozhodnutím o ověření neplatnosti. Námitku stěžovatelů tedy nepovažuje Nejvyšší správní soud za důvodnou.

Stěžovatel a/ dále namítal, že rozhodnutí správce daně pod č. j. 46721, 46720, 46715 jsou antidatována a tedy neplatná od samého začátku. Tato jeho námitka souvisí s vydáním rozhodnutí správcem daně dne 13. 8. 2001 pod č. j. 41449, 41448, 41446, proti nimž stěžovatel podal odvolání a tvrdil, že mu byla doručena bez vlastnoručního podpisu pověřeného pracovníka správce daně, přičemž správce daně ověřil jejich neplatnost výše již citovanými rozhodnutími, která doručil stěžovateli a/ dne 12. 10. 2001 spolu s novými rozhodnutími správce daně č. j. 46721, 46720, 46715, na nich je uvedeno datum 13. 8. 2001. Stěžovatel a/ již v daňovém řízení namítal, že datum 13. 8. 2001 není dnem podpisu rozhodnutí nově vydaných a tedy dnem vydání rozhodnutí, avšak jeho námitka nebyla shledána důvodnou a krajský soud tuto námitku stěžovatele a/ uvedenou v žalobě zcela pominul. Přitom datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí je základní náležitostí rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 32 odst. 2 písm. b/ zákona č. 337/1992 Sb. O tom, že rozhodnutí správce daně ve vztahu ke stěžovateli a/ vydaná pod č. j. 46715/01/238921/8563, 46720/01/238921/8563 a 46721/01/238921/8563, nebyla podepsaná vlastnoručně pověřeným pracovníkem správce daně dne 13. 8. 2001, nemá Nejvyšší správní soud žádné pochybnosti. Tuto námitku, jak výše uvedeno, uplatnil stěžovatel už v daňovém řízení a její důvodnost vyplývá z daňového spisu. Po doručení rozhodnutí správce daně označených datem 13. 8. 2001 č. j. 41446, 41448 a 41449 stěžovatel proti nim podal odvolání a v něm také tvrdil, že nejsou podepsána pověřeným pracovníkem správce daně. Správce daně vydal dne 24. 9. 2001 tři rozhodnutí, jimiž podle § 32 odst. 7 zákona č. 332/1992 Sb. ověřil neplatnost rozhodnutí ze dne 13. 8. 2001, č. j. 41446/01/238921/8563, č. j. 41448/01/238921/8563 a č. j. 41449/01/238921/8563, protože uvedená rozhodnutí postrádají náležitost dle § 32 odst. 1 písm. g/ zákona č. 332/1992 Sb., to je vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce. Všechna tato rozhodnutí se vztahují ke stěžovateli a/ a uvádějí stejný důvod ověření jejich neplatnosti. Všechna tato rozhodnutí byla stěžovateli a/ doručena dne 12. 10. 2001 spolu s novými rozhodnutími správce daně rovněž označenými datem 13. 8. 2001, č. j. 46721/01/238921/8563, 46720/01/238921/8563, 46715/01/238921/8563, která přezkoumal žalovaný rozhodnutími napadenými žalobami a kasační stížností. Správce daně se k námitce stěžovatele a/, že nová rozhodnutí jsou antidatována vyjádřil v předkládací zprávě odvolacímu

orgánu ze dne 26. 11. 2001 takto: „Správce daně vydal nové stejnopisy rozhodnutí věcně totožné, lišící se číslem jednacím, které byly opatřeny všemi povinnými náležitostmi. Tato rozhodnutí nebyla antidatována, jedná se o stejnopisy, které měl správce daně technicky zpracovány, které vytiskl a opatřil náležitostmi.“ Žalovaný v rozhodnutí ve vztahu ke stěžovateli a/ se prakticky k námitce stěžovatele nevyjádřil, v podstatě opakoval to, co už k této námitce vyjádřil správce daně. Podle názoru Nejvyššího správního soudu postup správce daně nebyl evidentně správný. Po ověření neplatnosti původních rozhodnutí vydal nová rozhodnutí s novým číslem jednacím (základní náležitost rozhodnutí - § 32 odst. 2 písm. b/ zákona č. 337/1992 Sb.), a nová rozhodnutí, aby splňovala základní náležitosti podle § 32 zákona č. 337/1992 Sb., musela obsahovat i vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce i datum podpisu rozhodnutí (pověřeného pracovníka správce daně, protože základní náležitosti rozhodnutí uvedené v § 32 odst. 2 písm. b/ a g/ zákona č. 337/1992 Sb. - vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně a datum podpisu rozhodnutí se musejí týkat jedné osoby), které je dnem vydání rozhodnutí, což v daném případě nebylo dodrženo. Pověřený pracovník správce daně nová rozhodnutí nepodepsal dne 13. 8. 2001 a ani tak nemohl učinit, protože až po doručení původních rozhodnutí (opatřených stejným datem 13. 8. 2001) stěžovatel proti nim uplatnil svoji námitku, že nejsou podepsaná pověřeným pracovníkem správce daně, což správce daně uznal, ověřil neplatnost svých původních rozhodnutí (rozhodnutími ze dne 24. 9. 2001) a vydal nová rozhodnutí (s datem 13. 8. 2001) s novým číslem jednacím a tato nová rozhodnutí vlastnoručně podepsal pověřený pracovník správce daně, ale nikoliv 13. 8. 2001, ale nutně později. Z toho vyplývá, že rozhodnutí správce daně vydaná pod č. j. 46721/01/238921/8563, 46720/01/238921/8563, 46715/01/238921/8563, neobsahují základní náležitost podle § 32 odst. 2 písm. b/ zákona č. 337/1992 Sb., totiž datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí. Na tom nic nemění skutečnost, že tato rozhodnutí jsou opatřena v záhlaví datem 13. 8. 2001, protože jde zřejmě o datum zpracování obsahu písemnosti-zprávy, které bylo převzato do citovaných rozhodnutí, jak vysvětluje toto datum správce daně, avšak není dnem podpisu rozhodnutí a tedy dnem vydání rozhodnutí. Jestliže správce daně k námitce stěžovatele a/ ověřil svými rozhodnutími ze dne 24. 9. 2001 neplatnost svých předchozích rozhodnutí ze dne 13. 8. 2001, pak jeho nová rozhodnutí nemohou obsahovat datum, které předchází datu ověření neplatnosti předchozích rozhodnutí (v daném případě 24. 9. 2001). Nejvyšší správní soud dále posuzoval, zda se nejedná jen o zřejmou chybu v psaní (což by se mohlo stát, např. nepozorností při uvedení data, ačkoliv existují prokazatelné podklady, že rozhodnutí bylo podepsáno pověřeným pracovníkem správce daně jiného data což by mohlo například vyplývat z referátníku správce daně), avšak dospěl k závěru, že tomu tak není a to vzhledem k postoji správce daně i žalovaného k této námitce stěžovatele uplatněné už v daňovém řízení. Správce daně po vznesení této námítky stěžovatele nepostupoval podle ustanovení § 56 zákona č. 337/1992 Sb., který upravuje opravy zřejmých omylů a nesprávností a vydaná rozhodnutí zákonem stanoveným způsobem neopravil, ale naopak ve zprávě odvolacímu orgánu tvrdil, že vydaná rozhodnutí obsahují zákonem požadované náležitosti, konkrétně datum jejich podpisu, které je dnem vydání rozhodnutí a za tento den považoval datum 13. 8. 2001, a žalovaný jako odvolací orgán s ním souhlasil, což prokázal vydáním rozhodnutí přezkoumávaných soudem.

Právní předpisy upravující vedení řízení – např. občanský soudní řád, soudní řád správní, správní řád, zákon o správě daní a poplatků – obsahují ustanovení o náležitostech rozhodnutí. Občanský soudní řád v ustanovení § 157 odst. 1 uvádí, že v písemném vyhotovení rozsudku se uvede, mimo jiných náležitostí, den a místo vyhlášení rozsudku. V § 169 odst. 1 pak uvádí, že v písemném vyhotovení usnesení se uvede, mimo jiných náležitostí, den a místo

vydání usnesení. Soudní řád správní v § 54 odst. 2 uvádí, že písemné vyhotovení rozsudku musí obsahovat, mimo jiné, den a místo vyhlášení. Správní řád – zákon č. 71/1967 Sb. v § 47 odst. 5 obsahoval, že v písemném vyhotovení rozhodnutí se uvede též, mimo jiných, datum vydání rozhodnutí. Správní řád – zákon č. 500/2004 Sb. v § 69 odst. 1 stanoví, že písemné vyhotovení rozhodnutí musí, mimo jiné, obsahovat datum vyhotovení. Zákon o správě daní a poplatků č. 337/1992 Sb. v již citovaném ustanovení § 32 odst. 2 stanoví základní náležitosti rozhodnutí a ve svém písm. b/ uvádí, že je to, mimo jiné, datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí. Datum vydání - vyhlášení rozhodnutí je tedy náležitostí rozhodnutí soudních, správních i daňových, přičemž v daňovém rozhodnutí je náležitostí základní. Skutečnost, že zákonodárce učinil náležitostí rozhodnutí soudních, správních i daňových datum jejich vydání - vyhlášení není jen z důvodů evidenčních, ale především i z důvodu kontroly postupu příslušných orgánů při jejich vydávání např. účastníky řízení, dalšími orgány a celkově veřejností. U daňových řízení pak Nejvyšší správní soud zdůrazňuje i to, že daňové řízení je vždy neveřejné (§ 2 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb.). Kontrola postupu příslušných orgánů v daňovém řízení tedy vystupuje zvláště do popředí. V daném případě datum 13. 8. 2001 uvedené na rozhodnutích správce daně pod č. j. 46721/01/238921/8563, 46720/01/238921/8563, 46715/01/238921/8563, ve stěžovateli a/ vyvolalo přesvědčení, že rozhodnutí jsou antidatována a tedy nedůvěru ve správnost daňového řízení. Na tom nic nemění skutečnost, že Nejvyšší správní soud dovodil, že v citovaných rozhodnutích správce daně základní náležitosti podle § 32 odst. 2 písm. b/ zákona č. 337/1992 Sb., a to datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí, chybí, protože podstata je stejná. Stěžovatel i Nejvyšší správní soud vycházejí shodně z toho, že pověřený pracovník správce daně dne 13. 8. 2001 vlastnoručně výše uvedená rozhodnutí nepodepsal a proto toto datum není datem vydání těchto rozhodnutí.

Otázkou náležitostí rozhodnutí podle ustanovení § 37 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. a důsledků jejich nedostatku ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 téhož zákona se zabýval Ústavní soud, mimo již výše citovaného rozhodnutí pléna ze dne 17. 11. 1998, č. j. Pl. ÚS 8/98 a dalších, také v nálezu ze dne 21. 7. 2004, č. j. II. ÚS 583/03, a to ve vztahu k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2003, č. j. 6 A 76/2001 - 49 a zaujal tento právní názor: „Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, které se nevypořádá s námitkou ohledně neplatnosti rozhodnutí vydaného v daňovém řízení směřující proti neúplnému výroku rozhodnutí, jehož obsah je stanoven v § 32 odst. 2 písm. d/ zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní poplatků, je nepřezkoumatelné a porušuje principy zakotvené v čl. 36 Listiny základních práv a svobod.“. V uvedeném případě se jednalo o základní náležitost rozhodnutí podle § 32 odst. 2 písm. d/ zákona č. 337/1992 Sb., podle něhož základní náležitosti rozhodnutí jsou 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 zaplacená. V uvedené právní věci Nejvyššího správního soudu pak rozhodl jeho rozšířený senát rozsudkem ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96 a zaujal v něm, mimo jiné, tento právní názor:

„Pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí uvedených v § 32 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (formální aspekt), nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí; tento nedostatek musí dosahovat určité intenzity (materiální aspekt). K vadám způsobujícím neplatnost rozhodnutí soud přihlíží zásadně jenom k námitce žalobce.

K výkladu § 32 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze přistupovat formálně či formalisticky, nýbrž je vždy nutné hledat jeho smysl a účel, tedy zkoumat, proč je určitá náležitost daňového rozhodnutí jeho součástí a zda její případný

nedostatek je natolik intenzivní, aby zakládal jeho neplatnost. Platební výměr je zapotřebí vykládat jako celek; k závěru o neplatnosti proto nelze dospět na základě zjištění, že určitá náležitost rozhodnutí je uvedena pouze na jiném místě, než uvedena být měla.“

V citované právní věci ve výroku platebního výměru nebyl uveden právní předpis, podle něhož daň byla vyměřena, a číslo účtu banky, tyto skutečnosti však beze vší pochybnosti byly patrné ze záhlaví platebního výměru a proto rozšířený senát Nejvyššího správního soudu neshledal platební výměr neplatným. Citované rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu však má širší dosah než jen ke konkrétní právní věci v ní řešené (viz citované právní věty) a proto k němu tříčlenný senát Nejvyššího správního soudu v řešené právní věci účastníků řízení přihlížel a dospěl k tomuto závěru:

Jestliže správce daně k námitce stěžovatele ověřil svými rozhodnutími neplatnost svých předchozích rozhodnutí, pak jeho nová rozhodnutí nemohla obsahovat data, která předcházejí datům rozhodnutí ověřujících neplatnost předchozích rozhodnutí.

I když v rozhodnutí vydaném podle zákona č. 337/1992 Sb. je uvedeno datum (např. jeho vypracování apod.), které však není datem vlastnoručního podpisu pověřeného pracovníka správce daně (ve smyslu ustanovení § 32 odst. 2 písm. g/ citovaného zákona/, pak v něm chybí jeho základní náležitost podle § 32 odst. 2 písm. b/ citovaného zákona – datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí.

Chybí-li v rozhodnutí základní náležitost podle ustanovení § 32 odst. 2 písm. b/ zákona č. 337/1992 Sb. - datum podpisu rozhodnutí, a tedy den jeho vydání, a nejde jen o zřejmou chybu v psaní, přičemž stěžovatel (žalobce) tuto vadu rozhodnutí namítl v daňovém (i soudním) řízení, způsobuje tento nedostatek základní náležitosti neplatnost rozhodnutí podle § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. Tento nedostatek základní náležitosti dosahuje totiž takové intenzity, že zpochybňuje zákonnost daňového řízení i jeho výsledku, vydaného rozhodnutí.

Tuto námitku uvedenou v kasační stížnosti shledal Nejvyšší správní soud důvodnou a již proto přichází v úvahu zrušení rozsudku krajského soudu, protože tento soud se jednak s touto námitkou v napadeném rozsudku vůbec nevypořádal a jednak ve svém rozhodnutí nesprávně vycházel z toho, že uvedená rozhodnutí jsou platná.

Vzhledem k tomuto závěru Nejvyššího správního soudu tento soud již neřešil další námitky stěžovatelů uvedené v jejich kasační stížnosti a napadený rozsudek krajského soudu zrušil (a to v celém rozsahu) a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že výše uvedené závěry se vztahují ke stěžovateli a/, nikoliv také ke stěžovatelce b/. Protože však krajský soud spojil řízení vedená u něj proti oběma stěžovatelům a ve vztahu k nim pak rozhodl jedním rozsudkem (a činil tak závěry vůči oběma/ a jedním výrokem a oba stěžovatelé podali proti rozsudku krajského soudu společnou kasační stížnost, nezbylo mu, než postupovat tak, jak vyjádřil ve výroku svého rozhodnutí.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu podle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s.

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů tohoto řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 31. října 2006

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu