

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně: **A. F. S.A.**, zast. JUDr. Josefem Vejmelkou, advokátem, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, Letenská 15, Praha, zast. JUDr. Alanem Korbelem, advokátem, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. září 2005, č. j. 6 Ca 239/2003 - 107,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e o d m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 22. září 2005 vydal Městský soud v Praze (dále „městský soud“) pod č. j. 6 Ca 239/2003 - 107 rozsudek v řízení, ve kterém se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2003, č. j. 184/59 108/2003, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 7. 1. 2003, č. j. 185/130/2001. Posledně jmenované rozhodnutí bylo vydáno jako výsledek přezkumného daňového řízení podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále „daňový řád“).

Daňové přezkumné řízení povolilo Ministerstvo financí na žádost žalobkyně poté, co Finanční ředitelství v Plzni zamítlo její odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, kterým jí Finanční úřad v Chebu doměřil daň z přidané hodnoty ve výši 980 032 Kč.

Napadené rozhodnutí městského soudu

Městský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. července 2003, č. j. 184/59 108/2003 toto rozhodnutí zrušil, současně s ním zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni o odvolání žalobkyně ze dne 7. 1. 2003, č. j. 185/130/2001 a věc vrátil k dalšímu řízení.

Městský soud výrok svého rozsudku odůvodnil tím, že jako důvodnou shledal námitku žalobkyně, kterou poukazovala na rozpornost výroku citovaného rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni, které ve výroku svého rozhodnutí o odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru rozhodlo tak, že současně odvolání zamítlo i dodatečný platební výměr změnilo. Uvedl, že takový postup není podle zákona možný. V odvolacím řízení může nadřízený správce daně buď odvolání zamítnout, nebo napadené rozhodnutí zrušit či jej změnit. Jde o tři možnosti a ty se navzájem vylučují. Pokud některé z nich odvolací orgán spojí, jde o rozhodnutí nesrozumitelné, trpící logickým rozparem. Tuto vadu žalovaný v rámci odvolacího řízení neodstranil. Soudu nezbylo než napadené rozhodnutí žalovaného podle

ustanovení § 78 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“) pro nezákonnost zrušit.

Městský soud se rovněž v odůvodnění svého rozsudku vypořádal s námitkami neplatnosti (nicotnosti) zrušených rozhodnutí i s námitkou neplatnosti dodatečného platebního výměru. Odmítl i námitku spočívající v nedostatečném označení žalobkyně v uvedených rozhodnutích.

Kasační stížnost

Proti rozsudku podala žalobkyně jako stěžovatelka kasační stížnost v souladu s ustanovením § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. z důvodu nesprávného posouzení právních otázek městským soudem a ustanovením § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. pro nepřezkoumatelnost rozsudku.

Stěžovatelka namítá nesprávné posouzení nicotnosti zrušených rozhodnutí a neplatnosti platebního výměru. Nicotnost obou zrušených rozhodnutí i dodatečného platebního výměru dovozuje stěžovatelka z nedostatku náležitostí rozhodnutí. Dodatečný platební výměr je podle ní neplatný proto, že neobsahuje uvedení hmotněprávního předpisu, podle kterého bylo rozhodováno a dále údaj o období, za který byla daň vyměřena a také napadá výrok výměru s tím, že není dostatečně konkrétní, jednoznačný a srozumitelný, tj. že neobsahuje doměřený základ daně a rozdíl mezi základem daně a daní původně stanovenou a základem a daní doměřenou. Brojí také proti tomu, že správce daně prvního stupně nevydal pro každé zdaňovací období samostatný dodatečný platební výměr.

Dále namítá nicotnost platebního výměru i z důvodu vady, která spočívá v tom, že Finanční úřad v Chebu posuzoval odštěpný závod jako samostatný subjekt práva a jako takový jej i označoval.

Poslední stížní bod kasační stížnosti spočívá v uplatnění prekluze, na základě které má správce daně zastavit daňové řízení. Tuto skutečnost dovozuje stěžovatelka z toho, že již uplynula lhůta pro vyměření daně podle ustanovení § 47 daňového řádu.

S ohledem na výše uvedené stěžovatelka ve své kasační stížnosti navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného

Žalovaný podal ke kasační stížnosti prostřednictvím svého právního zástupce vyjádření, ve kterém uvádí, že s důvody uvedenými žalobkyní nesouhlasí. Se závěry soudu o nicotnosti předmětných rozhodnutí souhlasí a domnívá se, že soud se s nimi řádně vypořádal.

Posouzení věci Nejvyšším správní soudem

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a zjistil, že stížní námitky stěžovatelky nesměřují do výroku napadeného rozhodnutí. Městský soud ve svém rozhodnutí návrhu stěžovatelky na zrušení rozhodnutí žalovaného a vrácení věci zpět k řízení totiž vyhověl.

Ačkoli žalobkyně nenavrhovala v podané žalobě proti rozhodnutí žalovaného současně i zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 7. 1. 2003, č. j. 185/130/2001, soud tak učinil. Důvodem je možnost předvídaná ustanovením § 78 odst. 3 s. ř. s., jež stanoví, že „*zrušuje-li soud rozhodnutí, podle okolností může zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo*“. Z povahy projednávané věci vyplynulo, že soud této možnosti dané mu zákonem využil a citované rozhodnutí zrušil. Z odůvodnění rozsudku plyne jasně důvod, proč k takovému závažnému rozhodnutí dospěl – právě toto rozhodnutí je rozhodnutí vadné, které je v rozporu se zákonem.

Odvolání jakožto řádný opravný prostředek v daňovém řízení a odvolací řízení jsou v daňovém řádu upraveny zejména v ust. § 48 – § 50. Ustanovení § 50, které upravuje postup odvolacího orgánu v případě odvolacího řízení, ve svém odstavci šestém stanoví: „*Odvolací orgán rozhodnutí přezkoumá a není-li při rozhodování vázán ustanovením odstavce 5 (kdy jde o odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení), rozhodnutí v odůvodněných případech změní nebo zruší, jinak odvolání zamítne*.“ Tím jsou taxativně, pevně a jedinečně stanoveny možnosti, které zákon správci daně dává, jak o odvolání rozhodnout. Správce daně může rozhodnout výlučně a pouze jedním z uvedených způsobů. Tato pravidla však v daném případě správce daně porušil a vyplývá to z jeho rozhodnutí. Obranná námitka a vyjádření žalovaného (k žalobě) týkající se výroku rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 7. 1., 2003 č. j. 185/130/2001, že se jednalo pouze o opsání textu původního rozhodnutí do výroku citovaného rozhodnutí, nemůže obstát. Na správní akt je kladen požadavek jeho srozumitelnosti a jasnosti tak, aby bylo jasné, co jím chtěl jeho kompetentní vydavatel vyjádřit. Tuto podmínku citované rozhodnutí jednoznačně nesplnilo, a proto bylo soudem zrušeno.

V žalobě podané k městskému soudu navrhovala stěžovatelka zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2003, č. j. 184/59 108/2003 v celém rozsahu z důvodu jeho nezákonnosti a pro vady řízení a navrhla vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Tomuto petitu soud vyhověl a v kasační stížnosti se stěžovatelka nijak nebrání tomu, že soud takto učinil. Naopak, v bodě IV. kasační stížnosti stěžovatelka sama uvádí, že se s názorem vysloveným v odůvodnění napadeného rozsudku soudu plně shoduje.

Námitky vyslovené formou stížnostních bodů v kasační stížnosti, shrnuté výše, směřující k náležitostem rozhodnutí, nenasvědčují tomu, že by brojila stěžovatelka jinak, než do odůvodnění napadeného rozsudku. Ačkoli se soud s jejími námitkami vypořádal, nevyjadřuje stěžovatelka fakticky v kasační stížnosti důvody, ze kterých by plynulo, proč navrhuje zrušení výroku rozsudku, jak to v původní žalobě sama navrhovala. Stěžovatelka v kasační stížnosti ani nenapadá postup městského soudu a neuvádí, že městský soud měl o její žalobě rozhodnout jinak. V žalobě podané k městskému soudu výslovně navrhovala zrušení citovaného rozhodnutí žalovaného, a ne vyslovení jeho nicotnosti. Ust. § 65 s. ř. s. dává žalobci dvě možnosti – navrhnout zrušení správního rozhodnutí nebo vyslovení jeho nicotnosti. Stěžovatelka v žalobě volila první z těchto možností. V petitu nenavrhovala vyslovení nicotnosti ani části, ani celého rozhodnutí.

Na okraj Nejvyšší správní soud uvádí, že městský soud odůvodnil každou žalobní námitku stěžovatelky, namítající nicotnost či neplatnost citovaných rozhodnutí (stěžovatelka

oba pojmy zřetelně nerozlišuje). V souladu se stávající judikaturou musí být vada správního aktu natolik intenzivní, aby vůbec mohla jeho existenci (nicotnost) či zákonnost (neplatnost) ovlivnit. Nejvyšší správní soud uvedl již ve svém rozsudku rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96 (viz www.nssoud.cz), že pojmy nicotnost a neplatnost nelze směšovat. Pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí uvedených v § 32 odst. 2 daňového řádu (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 daňového řádu 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 souladu s ustanovením § 104 odst. 2 s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná, pokud směřuje jen proti důvodům rozhodnutí soudu.

Ačkoli stěžovatelka v kasační stížnosti namítá formálně nesprávné právní posouzení námitek v napadeném rozhodnutí městským soudem a nepřezkoumatelnost jeho rozsudku, fakticky nesměruje proti jeho výroku. Ten ruší rozhodnutí žalovaného vydané v posledním stupni správního řízení a přesně to navrhovala stěžovatelka ve své žalobě. V tomto bodě městský soud jejímu návrhu vyhověl. Dokonce šel až nad rámec jejího návrhu a zrušil i vadné rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni.

Závěr

Soud shledal kasační stížnost žalobkyně jako nepřipustnou, a proto ji v souladu s ustanovením § 104 odst. 2 s. ř. s. odmítl.

O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s ust. § 60 odst. 3 ve spojení s § 120 s. ř. s., podle něhož nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, byla-li kasační stížnost odmítnuta.

P o u č e n í : Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 15. března 2007

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu