



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci stěžovatele **společnosti V. a.s.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Oblukem, advokátem se sídlem v Ostravě 1, Veleslavínova 4, za účasti **Finančního úřadu v Hustopečích**, se sídlem v Hustopečích u Brna, Nádražní 35, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 9. 2006, č. j. 29 Ca 95/2004 - 118,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Stěžovatel se včasnou kasační stížností domáhal zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým tento soud zamítl jeho žalobu na ochranu proti nečinnosti Finančního úřadu v Hustopečích (dále jen „správce daně“). Nečinnost dle názoru stěžovatele spočívala ve skutečnosti, že správce daně neověřil neplatnost jím vydaného rozhodnutí – dodatečného platebního výměru ze dne 5. 4. 2000, č. j. 26389/00/299921/1268, na spotřební daň z lihu za zdaňovací období leden 1998 až listopad 1998, ačkoliv jej k tomu stěžovatel vyzval žádostí ze dne 22. 12. 2003, kterou správce daně vyřídil toliko sdělením ze dne 14. 1. 2004, č. j. 1430/04/299921/8850.

Krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. V odůvodnění svého rozsudku především uvedl, že výše uvedený dodatečný platební výměr obsahuje veškeré základní náležitosti stanovené v ustanovení § 32 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro posuzované období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), je přezkoumatelný a povinnost stanovená stěžovateli z něj zcela srozumitelně vyplývá, když pro každé konkrétní zdaňovací období je zřejmé, jaký je základ daně, sazba daně, vlastní

daňová povinnost či nárok na vrácení daně. Soud se podrobně vypořádal jak s námitkou vytýkající správci daně zejména to, že šlo o jeden souhrnný platební výměr za několik zdaňovacích období, tak se stěžovatelem namítanou absencí konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu a odkázal na související judikaturu Nejvyššího správního soudu. Konstatoval, že v souzeném případě nebyl s ohledem na platnost předmětného rozhodnutí správce daně k žádosti o osvědčení neplatnosti rozhodnutí povinen vydávat žádné rozhodnutí a stěžovatel na takové rozhodnutí nemá právní nárok. V posuzovaném případě navíc správce daně stěžovateli písemně sdělil, že jeho žádosti nelze vyhovět, neboť napadené rozhodnutí obsahuje veškeré zákonem stanovené náležitosti, a na skutečnost, že nebude ve věci vydávat žádné rozhodnutí, stěžovatele výslovně upozornil. Dle závěru krajského soudu nebyl správce daně nečinný a žalobu proto jako nedůvodnou zamítl.

V dané věci stěžovatel dle obsahu kasační stížnosti namítá, byť ne výslovně, zákonné důvody specifikované v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Uvádí, že dle jeho názoru mělo rozhodnutí obsahovat ve smyslu § 46 odst. 7 a § 40 odst. 17 zákona o správě daní a poplatků také původně vyměřenou daň a nově stanovenou daň, rozdíl mezi oběma daněmi, včetně základu daně, a rozdíl mezi původním základem daně a doměřeným základem daně, a to za každé zdaňovací období samostatně, neboť ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků se jedná o náležitosti, které dle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem. Zdůraznil, že dle nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 624/02 ze dne 18. 6. 2003 může být rozhodnutí neplatné nejen pro absenci náležitostí uvedených v § 32 odst. 2 písm. a) až g) zákona o správě daní a poplatků, ale také v případech chybějících ostatních základních náležitostí rozhodnutí, které dle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem. Dle jeho názoru nestačí, aby předmětné rozhodnutí obsahovalo ve svém výroku pouze celkově dodatečně vyměřenou daň za několik zdaňovacích období sníženou o nárok na vrácení daně v úhrnu za několik zdaňovacích období, a to s přihlédnutím k ustanovení § 48 odst. 11 zákona o správě daní a poplatků, dle něhož lze odvoláním napadat pouze výrok rozhodnutí. Z absence jím namítaných chybějících „ostatních náležitostí“ pak dovozuje neurčitost napadeného platebního výměru, která představuje vadu zakládající jeho neplatnost.

Na podporu výše uvedeného stěžovatel cituje z nálezu Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 772/02: *„Platební výměr dle ust. § 46 odst. 4 zák. č. 337/1992 Sb. obecně obsahuje základ daně a vyměřenou daň. Dle odst. 7 tohoto ustanovení platí, že zjistí-li správce daně po vyměření daně, že stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předeptá. Dle odst. 8 citovaného ustanovení lze v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru napadat jen doměřený rozdíl na daňovém základu a na dani. Dle § 48 odst. 11 zák. č. 337/1992 Sb. lze odvoláním napadat pouze výrok rozhodnutí, nikoli samostatně jeho odůvodnění.*

Dle názoru Ústavního soudu z uvedených ustanovení zák. č. 337/1992 Sb. je jednoznačně zřejmé, že základní náležitosti daňového rozhodnutí nelze omezovat jen na náležitosti uvedené v ust. § 32 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb., ale je nutné respektovat i další v podstatě upřesňující ustanovení zákona o správě daní a poplatků, dle kterých je daň předepisována. Z citovaných ustanovení zcela logicky plyne, že u dodatečného platebního výměru, kterým se doměřuje daň, musí být uveden rozdíl na základu daně a dani tak, aby byla

zřejmá i část podléhající event. výkonu rozhodnutí. Výrok rozhodnutí je ústředním bodem celého rozhodnutí, kterým se přiznává účastníkovi řízení určité právo nebo mu stanoví určitou povinnost, popř. závazně deklaruje, že určité právo nebo povinnost je, či není. V některých případech zák. č. 337/1992 Sb. stanoví, co musí být obsaženo ve výroku, v jiných rozhodnutích obsah výroku vyplývá z jejich charakteru (§ 32 odst. 7 zák. č. 337/1992 Sb.). Právě z uvedeného důvodu je nutné, aby výrok rozhodnutí, kterým je stanovena daňová povinnost (nově doměřována), byl zcela konkrétní, jednoznačný a srozumitelný (čímž je vymezen i případný okruh argumentů uplatnitelných v odvolání). Nedílnou součástí výroku rozhodnutí proto musí být nejen náležitosti stanovené v ust. § 32 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb., ale musí v něm být uveden doměřený základ daně a doměřená daň a rozdíl mezi základem daně a daní původně stanovenou a základem daně a daní doměřenou. V napadených dodatečných platebních výměrech správce daně vyměřil daň z přidané hodnoty za jednotlivé měsíce r. 1995 a r. 1996 vždy v příslušné výši a uvedl celkovou doměřenou daň za rok 1995 a 1996 s tím, že "Rozpis doměřené daně je uveden na dalších listech", přičemž tyto další listy jsou pouze připojeny k správnímu rozhodnutí, nejsou datovány, označeny úředním razítkem ani podepsány příslušnou osobou. Jsou sice označeny jako rozpis základu daně a daň, nicméně jsou v něm k jednotlivým zdaňovacím obdobím uvedeny jednotlivé položky s číslem řádku (patrně odpovídajícím údajům daňového přiznání), ke kterým je ve všech případech přiřazena hodnota nula a uvedena dodatečně vyměřená daň za příslušný měsíc v hodnotě odpovídající částce uvedené ve výroku rozhodnutí. Ústavní soud má za to, že předmětné dodatečné platební výměry jako správní akty jsou neurčité, pokud jde o stanovení základu daně a rozdílu mezi základem daně a daní původně stanovenou a základem daně a daní doměřenou, přičemž tato neurčitost představuje natolik závažnou vadu, že zakládá jejich nulitu. K nulitě aktů měl odvolací orgán i soud přihlídnout již z úřední povinnosti, i kdyby se jí stěžovatel nedomáhal. V dané věci na tuto okolnost stěžovatel v žalobě na přezkoumání správního rozhodnutí upozorňoval. Pokud k této skutečnosti správní soud nepřihlédl a nezohlednil, že v dané věci v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, dle kterého lze daň a poplatky ukládat toliko na základě zákona, nebyla příslušná zákonná úprava respektována, porušil tím právo stěžovatele na soudní ochranu a soudní přezkum zákonitosti rozhodnutí orgánu veřejné správy, zakotvené v čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. K názoru soudu, že v případě daně stanovené podle pomůcek dle § 50 odst. 5 zák. č. 337/1992 Sb. odvolacímu orgánu ani soudu nepřisluší přezkoumávat základ daně, a tudíž skutečnost, že základ daně není uveden v dodatečném platebním výměru, není na závadu, Ústavní soud uvádí, že z uvedeného ustanovení plyne, že odvolací orgán v případě daně stanovené podle pomůcek zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně, skutečnost, že není přezkoumávána výše vyměřeného základu, však neznamená, že základ daně nemusí být v daňovém rozhodnutí vůbec uveden.

Pro úplnost Ústavní soud dodává, že dle ust. § 40 odst. 17 zák. č. 337/1992 Sb. se skutečnosti rozhodné pro vyměření daně posuzují pro každé zdaňovací období samostatně (v případě daně z přidané hodnoty je podle ust. § 36 zák. č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc, případně kalendářní čtvrtletí). Pokud nejsou přímo vydány samostatné platební výměry pro jednotlivá zdaňovací období, výše uvedené náležitosti platebního výměru, včetně základu daně a rozdílu mezi původním základem daně a daní a doměřeným základem daně a daní, proto musí být ve výroku daňového výměru přesně specifikovány za příslušná zdaňovací období“.

Stěžovatel odkazuje i na související judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně na rozsudek ze dne 13. 11. 2003, č. j. 6 A 38/2002 - 53, který vycházel ze shora citovaného nálezu Ústavního soudu a ze kterého cituje: „Soud nesdílí názor žalovaného, že nelze jedním rozhodnutím vyměřit daň za několik zdaňovacích období. Musí však být takovým rozhodnutím rozhodováno o věcech právně i skutkově shodných a jednotlivé výroky takového rozhodnutí musí splňovat požadavky zákona. Výrok platebního výměru, který po obsahové stránce tyto požadavky nesplňuje, je nutno považovat za natolik neurčitý, přičemž v důsledku této vady nelze s takovým rozhodnutím spojovat ve vztahu k daňovému subjektu jeho závaznost a vykonatelnost. Z tohoto důvodu je pak nutno na takové rozhodnutí správce daně pohlížet jako na rozhodnutí, které výrok, ukládající daňovému subjektu veřejnoprávní povinnost, neobsahuje. Takové rozhodnutí je proto zatíženo vadou, způsobující ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní jeho neplatnost“.

Dle stěžovatele jde v předmětu sporu o věci sice právně shodné, ale protože se výše daně doměřené v jednotlivých zdaňovacích obdobích liší, jedná se o věci skutkově nesouvisející, o kterých nemělo být vydáno souhrnné rozhodnutí. Napadené rozhodnutí je tak neplatné, neboť odkazuje stěžovatele na matematický postup, který vyžaduje existenci dalších listin, a to daňových přiznání na spotřební daň z lihu za jednotlivá zdaňovací období. Ve výroku rozhodnutí je uvedeno pouze tolik, že se jedná o celkově dodatečně vyměřenou daň ve výši 2 294 301 Kč, sníženou o nárok na vrácení daně v úhrnu za několik zdaňovacích období, ale pokud jde o částku, kterou měl stěžovatel v rozhodnutí uvedené lhůtě zaplatit, ta zde uvedena není. Stěžovatel tvrdí, že částka ve výši 2 294 301 Kč neodpovídá dodatečně vyměřené dani, nýbrž dodatečně vyměřené dani snížené o nárok na vrácení daně, a výrok napadeného rozhodnutí je v tomto důsledku nesrozumitelný.

Za významnou skutečnost považuje stěžovatel také absenci konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu v napadeném rozhodnutí, a v této souvislosti cituje z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02: „Stěžovateli je třeba přisvědčit i pokud jde o námitku, že dodatečný platební výměr je neplatný pro nedostatek základních náležitostí rozhodnutí (§ 32 odst. 1 daňového řádu), zejména pro neuvedení ustanovení hmotněprávního předpisu, které (resp. která) správce daně aplikoval, jakož i ustanovení procesního předpisu, dle něhož postupoval. Ústavní soud odkazuje na svůj náleze ze dne 15. 12. 1999, ve věci sp. zn. II. ÚS 31/99, dle něhož ve výroku daňového rozhodnutí musí být uvedeny (a zákonodárce uvedením množného čísla zjevně míní označení jak hmotněprávních, tak procesněprávních předpisů) právní předpisy, podle nichž bylo v daném případě rozhodováno. Daňovému orgánu proto nemůže být ponecháno na výběr uvedení pouze jednoho (zřejmě dle jeho mínění nejdůležitějšího) právního předpisu na daňovém výměru. Dodatečný platební výměr ze dne 28. 3. 2000 sice odkaz na procesní i hmotněprávní předpis obsahoval, nicméně, dle přesvědčení Ústavního soudu, neuvedení konkrétního ustanovení právního předpisu založilo nejasnost v postupu správce daně.“ Na podporu svých tvrzení stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2006, sp. zn. 2 Afs 99/2005, a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 9. 2006, č. j. 31 Ca 186/2005, jakož i na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 – 96, ze kterých vyplývá, že nedostatek základní náležitosti rozhodnutí nemá sám o sobě za následek neplatnost, resp. nicotnost prvostupňového rozhodnutí, jedná se tedy o akt existující a platný. Závěrem stěžovatel zdůraznil, že nálezy Ústavního soudu jsou všeobecně závazné.

Správní orgán ve vyjádření ke kasační stížnosti setrvává na svém stanovisku, že v posuzovaném případě nebyl důvod pro osvědčení neplatnosti napadeného rozhodnutí,

neboť napadené rozhodnutí obsahuje veškeré zákonem o správě daní a poplatků stanovené náležitosti. Skutečnost, že doměřený rozdíl nepatří mezi základní náležitosti rozhodnutí dle ustanovení § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, vyplývá např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2005, č. j. 7 Afs 51/2004 – 73. Pokud jde o námitku chybějícího konkrétního ustanovení, správní orgán ve shodě se stanoviskem Krajského soudu v Brně uvádí, že trvání na uvedení konkrétního ustanovení ve výroku rozhodnutí je přepjatým formalismem, který je třeba odmítnout. Stěžovatel neměl pochybnosti ani o tom, který správce daně daň doměřil, ani v jaké výši či jakým způsobem. Cestou hledání chybějících základních náležitostí se pouze snaží o změnu napadeného rozhodnutí. Z těchto důvodů navrhuje správní orgán kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Přestože stěžovatel nepodřadil důvody kasační stížnosti pod jednotlivá ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s., dle obsahu namítá pochybení krajského soudu spočívající v nesprávném hodnocení právní otázky, a to nečinnosti správce daně. V této souvislosti Nejvyšší správní soud uvádí, že tvrzené důvody kasační stížnosti soud posuzuje podle jejich obsahu a nikoliv podle formálního označení. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Z obsahu soudního spisu soud ověřil, že rozhodnutím správce daně Finančního úřadu v Hustopečích ze dne 5. 4. 2000, č. j. 26389/00/299921/1268, byla stěžovateli dodatečně na základě provedené daňové kontroly doměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období leden až listopad 1998. Ve výroku předmětného rozhodnutí je uvedeno vždy konkrétní zdaňovací období, za které je daň dodatečně doměřována, vybraný výrobek, základ daně, sazba daně, výše daně, a v relevantních případech i nárok na vrácení daně. Dále je zde uvedena souhrnná částka dodatečně vyměřené daně snižená o nárok na vrácení daně v celkové výši 2 294 301 Kč.

Stěžovatel s dodatečným doměřením daně nesouhlasil a dne 5. 5. 2000 zahájil odvolací řízení. Již v úvodu svého odvolání stěžovatel konstatuje, že napadeným rozhodnutím mu byla dodatečně doměřena daň ve výši 2 294 301 Kč, z čehož je mimo jiné zřejmé, že o výši dodatečně doměřené daňové povinnosti uvedené v napadeném rozhodnutí neměl jakékoliv pochybnosti. Nezákonnost napadeného rozhodnutí spatřoval stěžovatel v nesprávném posouzení běhu 6 měsíční prekluzivní lhůty stanovené v ustanovení § 13 odst. 6 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění platném od 1. 1. 1998 do 30. 6. 1998 (dále jen „zákon o spotřebních daních“), pro předložení daňového přiznání na snížení daňové povinnosti nebo zvýšení nároku na vrácení daně. Dle citovaného znění nedodržením lhůty nárok na vrácení daně zaniká a tuto lhůtu nelze prodloužit ani nelze povolit její navrácení v předešlý stav. V doplnění svého dovolání ze dne 24. 1. 2001 stěžovatel rozšířil odvolací důvody o porušení ustanovení § 2 odst. 1, 3, 7 a § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, s tím, že obecná úprava prekluzivních lhůt pro vyměření daně stanovená v zákoně o správě daní a poplatků má přednost před hmotněprávní úpravou stanovenou v zákoně o spotřebních daních.

Rozhodnutím odvolacího orgánu Finančního ředitelství v Brně ze dne 29. 5. 2002, č. j. 5034/00/FR/130, bylo odvolání stěžovatele zamítnuto s odůvodněním, že prekluzivní lhůta stanovená v zákoně o spotřebních daních je závazná jak pro daňový subjekt, tak pro správce daně, a má přednost před obecnou právní úpravou. Napadené rozhodnutí tak nabylo právní moci. Žádostí ze dne 22. 12. 2003 se stěžovatel domáhal osvědčení neplatnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek základních náležitostí. Správce daně dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí žádnou ze základních náležitostí nepostrádá a žádost stěžovatel tak vyřídil toliko sdělením ze dne 14. 1. 2004, č. j. 1430/04/299921/8850.

O kasačních námitkách stěžovatele uvažil soud následovně. Předně je třeba konstatovat, že stěžovatel zaměňuje pojmy nicotnost a nezákonnost, případně nepřezkoumatelnost správního aktu. Vyplývá to jak z obsáhlé kasační stížnosti, která se spíše omezuje na doslovnou, z kontextu vytrženou citaci z různých nálezů Ústavního soudu, které navíc na věc nedopadají, jakož i z protokolu o jednání před krajským soudem ze dne 19. 9. 2006, sp. zn. 29 Ca 95/2004. Z předmětného protokolu mimo jiné vyplývá, že na podporu své argumentace, tedy domáhání se ochrany před nečinností správce daně z důvodu neosvědčení neplatnosti napadeného rozhodnutí, předkládá stěžovatel soudu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2006, č. j. 2 Afs 99/2005 - 53, ze kterého však vyplývá, že absence ustanovení hmotněprávního předpisu způsobuje spíše nepřezkoumatelnost než nicotnost rozhodnutí.

Pojmy zákonnost, nicotnost a nepřezkoumatelnost nelze navzájem směřovat, neboť každý z nich má svůj vlastní a vzájemně odlišný obsah. Kategorii nicotnosti správního aktu český právní řád až do přijetí soudního řádu správního výslovně neupravoval. I přes tento zjevný nedostatek s tímto pojmem pracovala doktrína i judikatura; jejich závěry je možno – s výjimkami překonanými změnami v právní úpravě – použít převážně i v současnosti. Teorie považuje za nicotný takový správní akt, který trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Typicky jsou takovými vadami neexistence zákonného podkladu pro rozhodnutí, nedostatek pravomoci, nejtěžší vady příslušnosti, absolutní omyl v osobě adresáta, neexistence skutkového základu způsobující bezobsažnost, požadavek trestného plnění, požadavek plnění fakticky nemožného, neurčitost, nesmyslnost či neexistence vůle a případně také absolutní nedostatek formy. Nicotnost nelze zhojit ani uplynutím času. Nicotný akt nikoho nezavazuje a nikdo jej není povinen respektovat, neboť mu nesvědčí presumpce správnosti (srov. Staša, J. in Hendrych, D. a kol.: Správní právo. Obecná část. 5. vydání. C. H. Beck, Praha, 2003, s. 136-141). Nicotný akt nelze měnit, proto je nicotností automaticky stíženo i rozhodnutí o odvolání či o rozkladu, které mění nicotné rozhodnutí správního orgánu I. stupně.

Z uvedeného vyplývá, že nicotným je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami (příklady viz výše), že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Tyto vady jsou natolik závažné, že způsobí faktickou neexistenci samotného správního aktu; za dané situace tu není tedy nic, co by mohlo zakládat jakákoliv práva či povinnosti subjektů.

Naproti tomu nezákonným je rozhodnutí, které je v rozporu se zákonem nebo jiným právním předpisem, a přitom ještě nejde o tak intenzivní rozpor, aby bylo možno usuzovat, že rozhodnutí neexistuje, tj. že je nicotné. Nezákonnost může být vyvolána buď chybnou aplikací hmotného práva (pak půjde o nezákonnost v tom smyslu, jak o ní hovoří § 78 odst. 1 s. ř. s.), nebo práva procesního. Procedurální pochybení mohou mít charakter nepřezkoumatelnosti rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebo vad řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s.); tyto vady

řízení jsou však v rámci soudního řízení relevantní pouze potud, pokud jde o tzv. vady podstatné, tj. pokud porušení procesního práva mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Rozlišování nezákonnosti a nicotnosti rozhodnutí není pouze akademickou záležitostí, ale nese s sebou i vysoce praktické důsledky pro soudní přezkum. K nicotnosti správního aktu jsou správní soudy jak v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, tak i v řízení o kasační stížnosti povinny přihlížet z úřední povinnosti, nad rámec žalobních bodů či důvodů kasační stížnosti. Je-li rozhodnutí skutečně nicotné, soud v řízení o žalobě pouze deklaratorním výrokem vyhlásí jeho nicotnost. Tento postup odpovídá i samotné logice věci: není-li tu „nic“, co by zakládalo práva či povinnosti subjektů, nelze toto „nic“ zrušit. Pouze se vysloví nulita takového aktu. Naproti tomu, jde-li o nezákonné rozhodnutí, platí, že soud k jeho vadám způsobujícím nezákonnost přihlíží zásadně pouze k námitce žalobce (srovnej rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 – 96, publikované pod č. 793/2006 Sb. NSS).

Smyslem právní úpravy náležitostí a úpravy dodatečného platebního výměru je mj. poskytnout daňovému subjektu spolehlivý a srozumitelný podklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout pro to, zda bude proti výměru brojít odvoláním nebo ne. Jak je zřejmé ze správního spisu, stěžovatel svého práva na odvolání využil a z odvolacího řízení je zcela patrné, že o výši dodatečně doměřené daňové povinnosti, uvedené v napadeném rozhodnutí, jakož i o důvodech, které k doměření vedly, neměl jakékoliv pochybnosti. Je třeba uvést, že stěžovatel v odvolání nebrojil ani proti srozumitelnosti napadeného rozhodnutí, ani nenamítal absenci jakékoliv základní náležitosti rozhodnutí, nebrojil ani proti tomu, že napadené rozhodnutí kumuluje několik zdaňovacích období. S ohledem na výše uvedené se tak v posuzovaném případě stěžovatel spíše snaží otevřít již jednou pravomocně ukončené řízení, a to prostřednictvím vyhledávání možných chybějících náležitostí.

V posuzované věci Nejvyšší správní soud – při hodnocení čistě formální stránky shora citovaného platebního výměru Finančního úřadu v Hustopečích – vychází ze skutečnosti, že napadené rozhodnutí kumuluje několik zdaňovacích období a není v něm uvedeno konkrétní ustanovení hmotněprávního předpisu (citace paragrafu), podle kterého byla předepsána daň, dále není uvedena původně vyměřená daň a nově vyměřená daň, rozdíl mezi oběma daněmi a rozdíl mezi původním základem daně a doměřeným základem daně.

Za paakt ve smyslu § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků je podle zákona možno považovat pouze takové daňové rozhodnutí, které kumulativně nejen postrádá některou ze zákonem taxativně stanovených náležitostí (formální aspekt), ale současně chybějící náležitost musí mít materiální aspekt. Je proto zřejmé, že 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 respektování správního aktu žádat.

Údaje, které § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků považuje za základní, jsou označení oprávněného správce daně, který rozhodnutí vydal, číslo jednací a 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 částka a číslo účtu příslušné banky,

na nějž má být částka zaplacená, lhůta plnění, poučení o místu, době a formě podání opravného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku, a konečně pak vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk úředního razítka se státním znakem.

Soud předně nepovažuje za důvodnou námitku stěžovatele zpochybňující vydání jednoho souhrnného rozhodnutí za několik zdaňovacích období, když dle názoru stěžovatele jde v předmětu sporu o věci sice právně shodné, ale protože se výše daně doměřené v jednotlivých zdaňovacích obdobích liší, jedná se o věci skutkově nesouvisející. Je třeba odmítnout tvrzení, že rozdílná výše doměřené daně má za následek to, že věci spolu skutkově nesouvisí. Skutková souvislost se odvíjí od stejného skutkového základu, na který však nemá, a ani nemůže mít, vliv rozdílná výše daňových povinností, doměřených za jednotlivá zdaňovací období. Dle názoru zdejšího soudu může skutečnost, že v posuzovaném případě nebyly vydány samostatné dodatečné platební výměry pro jednotlivá zdaňovací období, s přihlédnutím k ustanovení § 40 odst. 17 zákona o správě daní a poplatků, dle kterého se skutečnosti rozhodné pro vyměření daně posuzují pro každé zdaňovací období samostatně, a s přihlédnutím k § 48 odst. 11 zákona o správě daní a poplatků, dle něhož lze odvoláním napadat pouze výrok rozhodnutí, způsobit podle povahy věci nikoli nicotnost rozhodnutí, ale jeho nepřezkoumatelnost. Té se však nelze dovolat žalobou na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, kde nečinnost je spatřována v nevydání osvědčení o neplatnosti předmětného rozhodnutí. Mimo výše uvedené je třeba opětovně výslovně konstatovat, že z obsahu výroku napadeného rozhodnutí vyplýval jak stanovený základ daně, tak výše dodatečně vyměřené daně, a to vždy za příslušné zdaňovací období.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s dalším argumentem stěžovatele, dovozujícím nicotnost ze skutečnosti, že výrok dodatečného platebního výměru obsahuje pouze uvedení celkové částky doměřené daně, neobsahuje údaj o původně vyměřené dani, ani údaj o rozdílu mezi oběma daněmi, včetně základu daně a rozdílu mezi původním základem daně a doměřeným základem daně. Současně stěžovatel namítal, že nicotnost rozhodnutí způsobuje i absence konkrétního hmotněprávního ustanovení. Svůj právní názor stěžovatel podepřel rozsáhlou citací z nálezu Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 772/02.

Pro posouzení věci je podstatná především materiální stránka věci: daňová povinnost uvedená ve zmíněném dodatečném platebním výměru byla stěžovateli doměřena na základě daňové kontroly provedené správcem daně. Zpráva o této kontrole, se kterou byl stěžovatel seznámen a kterou rovněž podepsal, obsahuje jak konkrétní ustanovení zákona o spotřební dani a důvody, které k doměření daně vedly, tak vyčíslení rozdílů oproti původně přiznané dani, a to vždy v členění dle jednotlivých zdaňovacích období. V tomto ohledu nevznikly mezi účastníky ani žádné skutečné a věcně podložené pochybnosti. Jak vyplývá z podaného odvolání, stěžovatel si byl naprosto vědom, na základě jakých důvodů mu byla daň doměřena, současně neměl pochybnosti ani o výši daně, kterou měl uhradit. S ohledem na výše uvedené tak soud nepovažuje stěžovatelem namítané chybějící náležitosti za náležitosti, které dle povahy rozhodnutí musí být jeho součástí. Stěžovatel ostatně ani neuvedl, z jakého důvodu by jím nabízené náležitosti měly být podstatnými náležitostmi rozhodnutí a zůstal tak pouze v rovině tvrzení. V této souvislosti zdejší soud konstatuje, že citovaný náleze Ústavního soudu na souzenou věc nedopadá. Předmětem věci před Ústavním soudem bylo posouzení náležitostí platebního výměru s ohledem na skutečnost, že se jednalo jednak o vyměření daně podle pomůcek, což je zcela jiná procesní situace, než v posuzovaném sporu, a dále se jednalo o situaci, kdy jednotlivá zdaňovací období a rozpisy doměřené daně byly

uvedeny na dalších listech, přičemž tyto další listy byly pouze připojeny ke správnímu rozhodnutí, nebyly datovány, označeny úředním razítkem ani podepsány příslušnou osobou. V souzené věci však napadený výměr obsahuje ve výroku rozhodnutí vždy k jednotlivému zdaňovacímu období označení vybraného výrobku, základ daně, sazbu daně a výši daně, případně výši nároku na vrácení daně, a dále souhrnnou částku, kterou byl stěžovatel povinen uhradit. Teprve po takto stanoveném výroku následuje poučení o lhůtě splatnosti, platebním místě, poučení o řádném opravném prostředku, datum vydání rozhodnutí, otisk úředního razítka a podpis oprávněné osoby. Nad rámec výše uvedeného zdejší soud odkazuje na usnesení Ústavního soudu č. 13/2004 ve svazku 32 Sb. ÚS; Ústavní soud tu jednoznačně vyslovil, že neuvedení citace konkrétního paragrafu, odstavce či písmene nezakládá nicotnost rozhodnutí finančního orgánu; trvat na takovém požadavku je nepřipustný formalismus, který Ústavní soud (a shodně s ním i Nejvyšší správní soud) po právu důsledně odmítají.

Závěrem zdejší soud uvádí, že v posuzovaném případě se správce daně tím, že nevydal rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, nedopustil nečinnosti. Jak vyplývá z judikatury Ústavního soudu, jakož i z judikatury soudu zdejšího, zákon o správě daní a poplatků nestanoví povinnost vydat správní rozhodnutí v případě, že správce daně podmínky neplatnosti neověří. Správní orgán může toliko vyrozumět účastníka přípisem o tom, že neshledal důvod pro ověření neplatnosti, což se také v posuzovaném případě stalo.

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.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a správnímu orgánu náklady řízení nad rámec jeho činnosti nevznikly. Soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti za použití § 120 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 14. června 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu