



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **Ing. K. V.**, zastoupeného JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem Kosmova 20, Ostrava, proti žalovanému **Ministerstvu financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, zastoupenému JUDr. Alanem Korbelem, advokátem se sídlem nám. 14. října 3, Praha 5, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 5. 2001, č. j. 391/43 718/1999,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 5. 2001, č. j. 391/43 718/1999, **se zrušuje**
a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 5432,80 Kč, a to k rukám jeho advokáta do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad v Klatovech na základě kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994 dne 17. 5. 1996 dodatečným platebním výměrem č. j. 12766/920/1996/MP doměřil žalobci daň ve výši 111 168 Kč.

[2] Odvolání žalobce proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru zamítlo Finanční ředitelství v Plzni rozhodnutím ze dne 25. 2. 1997, č. j. 1959/110/97.

[3] Ministerstvo financí na základě žádosti žalobce povolilo podle § 55b zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), rozhodnutím ze dne 8. 7. 1998, č. j. 391/55146/1997, přezkum rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 25. 2. 1997.

[4] Finanční ředitelství v Plzni po provedeném přezkumném řízení rozhodnutí ze dne 25. 2. 1997 potvrdilo, a to rozhodnutím ze dne 12. 1. 1999, č. j. 7528/110/1998.

[5] Proti posledně zmíněnému rozhodnutí žalobce brojil odvoláním, které však Ministerstvo financí zamítlo rozhodnutím ze dne 18. 5. 2001, č. j. 391/43718/1999.

[6] Rozhodnutí ministerstva napadl žalobce žalobou, v níž namítal, že daň mu byla doměřena až po uplynutí lhůty uvedené v § 47 daňového řádu. Poukazoval rovněž na to, že nebyly splněny podmínky pro aplikaci § 31 odst. 5 daňového řádu. Konečně vytýkal, že předmětný dodatečný platební výměr je neplatný, neboť ve výroku tohoto rozhodnutí nebyl uveden odkaz na hmotněprávní předpis, podle kterého bylo rozhodováno, ani číslo účtu příslušné banky; chyběly tak náležitosti požadované § 32 odst. 2 daňového řádu a správce daně měl proto sám ověřit ve shodě s § 32 odst. 7 daňového řádu neplatnost takového rozhodnutí.

[7] Žalovaný se ve vyjádření k žalobě s názorem žalobce neztotožnil. Ohledně neplatnosti platebního výměru konstatoval, že rozhodnutí obsahovalo všechny náležitosti, jež daňový řád v § 32 odst. 2 požaduje, a to včetně odkazu na hmotněprávní předpis – tedy na zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; rovněž tak uváděl částku doměřené daně a číslo účtu banky, na nějž má být částka zaplacená. Protože strukturu rozhodnutí daňový řád nikterak striktně nepředepisuje, tvrdil žalovaný, že namítané rozhodnutí nevykazovalo vady, z nichž by bylo možno dovodit jeho neplatnost.

[8] Nejvyšší správní soud, který věc převzal k dokončení řízení podle § 132 s. ř. s., žalobu zamítl rozsudkem ze dne 30. 10. 2003, č. j. 6 A 76/2001 - 41.

[9] Nejvyšší správní soud se neztotožnil s námitkou, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, ani s námitkou vyměření daňové povinnosti po uplynutí lhůty pro vyměření daně podle 47 daňového řádu.

[10] K námitce neplatnosti dodatečného platebního výměru soud uvedl, že daňový řád na rozdíl od správního řádu vyjadřuje striktně nároky na náležitosti rozhodnutí vydaná v daňovém řízení. Mezi základní náležitosti rozhodnutí tak jistě patří mimo jiné i výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částky a čísla účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplacená.

[11] Ze správního spisu však soud zjistil, že rozhodnutí Finančního úřadu v Klatovech, které žalobce označil jako neplatné, nesplňuje podmínky neplatnosti, neboť obsahuje veškeré náležitosti, které daňový řád předepisuje, tj. obsahuje i označení jak hmotněprávní normy, tak procesní normy, podle níž bylo rozhodováno, a rovněž i označení čísla účtu,

na který měla být částka daně uhrazena. V rozhodnutí tedy nechybí žádná žalobcem namítaná základní náležitost a nebylo proto povinností správce daně osvědčit neplatnost takového rozhodnutí.

[12] K ústavní stížnosti žalobce – založené především na tvrzeních o nedostatku náležitostí dodatečného platebního výměru podle § 32 odst. 2 daňového řádu a o tom, že správce daně dosud o jeho žádosti o ověření neplatnosti nerozhodl, zatímco u obdobně vadného platebního výměru manželky již neplatnost ověřil – Ústavní soud rozsudek Nejvyššího správního soudu nálezem ze dne 21. 7. 2004, sp. zn. II. ÚS 583/03, zrušil.

[13] V odůvodnění shledal opodstatněným tvrzení žalobce ohledně neuvedení hmotněprávního předpisu a čísla účtu peněžního ústavu, na který měl být doplatek daně poukázán, ve výroku dodatečného platebního výměru. V této souvislosti připomněl nález ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99, v němž dovodil, že ve výroku rozhodnutí musí být uvedeny právní předpisy (a zákonodárce uvedením množného čísla sledoval označení jak hmotněprávních, tak procesněprávních předpisů), podle nichž bylo rozhodováno, tedy, jak zákon o dani z přidané hodnoty (v tehdy projednávaném případě), tak i daňový řád, který byl pouze podkladem pro daňové řízení a nikoli pro vyměření a doměření daně. Ústavní soud dále odkázal na rozhodnutí (sp. zn. III. ÚS 702/01, II. ÚS 702/01), v nichž uvedl, že výrok jako obligatorní součást rozhodnutí počíná předpisem vyměřené daně a končí před poučením správce daně o opravných prostředcích. V daném případě však nejenže Nejvyšší správní soud zcela pominul právní závěry vyslovené v citovaném nálezu sp. zn. II. ÚS 31/99, ale především se nevypořádal se stěžejní námitkou stěžovatele, že zákonné náležitosti, tj. hmotněprávní předpis a číslo účtu příslušné banky, nejsou uvedeny přímo ve výroku rozhodnutí. Z dodatečného platebního výměru je přitom zřejmé, že struktura a obsah tohoto rozhodnutí zcela nekoresponduje s konstatováním uvedeným v odůvodnění napadeného rozsudku Nejvyššího správního soudu, přičemž právní závěry soudu nejsou v tomto směru nijak odůvodněny. Nejvyšší správní soud sice konstatoval, že v rozhodnutí nechybí žádná základní náležitost, ale nijak se nevypořádal s otázkou, zda rozhodnutí, ze kterého jsou sice patrné obligatorní náležitosti stanovené zákonem, avšak údaje, které ze zákona mají být stanoveny ve výroku rozhodnutí, jsou uvedeny v záhlaví, splňuje podmínky kladené na ně zákonem. Ústavní soud zdůraznil, že hmotněprávní předpis, který je obligatorní součástí výroku rozhodnutí, přitom byl v dané věci zmíněn jen v nadpise (označení) rozhodnutí.

[14] Ustanovení daňového řádu výslovně nepředepisuje strukturu rozhodnutí, avšak konstrukce rozhodnutí vydávaného v daňovém řízení je zřejmá z § 32 odst. 2, který stanoví základní náležitosti rozhodnutí, přičemž pod písm. d) tohoto ustanovení se přesně určuje, co má být obsahem výroku rozhodnutí. Dle názoru Ústavního soudu úmysl zákonodárce jednoznačně stanovit závazný obsah výroku rozhodnutí vyplývá i z jednotlivého výčtu základních náležitostí rozhodnutí, kdy i lhůta k plnění, která je rovněž základní náležitostí rozhodnutí, není povinnou součástí výroku, ale je upravena samostatně pod písm. e) citovaného ustanovení.

[15] Ústavní soud za této situace považoval rozsudek Nejvyššího správního soudu za nepřezkoumatelný.

[16] Rozhodující tříčlenný senát Nejvyššího správního soudu následně usnesením ze dne 5. 1. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 83, postoupil věc rozšířenému senátu, protože při předběžné poradě dospěl k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 2 Afs 45/2003 - 118.

[17] Spornou se stala otázka posuzování neplatnosti rozhodnutí v daňovém řízení ve smyslu § 32 odst. 7 daňového řádu. Zatímco v rozhodnutí ze dne 31. 8. 2004, č. j. 2 Afs 45/2003 - 118, ztotožnil Nejvyšší správní soud neplatnost rozhodnutí v daňovém řízení s jeho nicotností, v souzené věci měl tříčlenný senát za to, že nelze činit rovnítko mezi pojmy nicotnost a neplatnost správních aktů, neboť se jedná o kvalitativně odlišné pojmy. Rovněž instrumenty, které slouží k jejich odstranění, jsou odlišné.

[18] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu poté žalobu opět zamítl rozsudkem ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96. V odůvodnění se obsáhle zabýval vymezením pojmů nicotnosti, neplatnosti a nezákonnosti správního aktu a odlišnostmi jejich obsahu. Dále konstatoval, že 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. Pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí uvedených v § 32 odst. 2 daňového řádu (formální aspekt), tedy nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí; tento nedostatek musí dosahovat určité intenzity (materiální aspekt). Platební výměr je přitom 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.

[19] Aplikací těchto právních závěrů na daný případ pak rozšířený senát dospěl k závěru, že předmětný dodatečný platební výměr není neplatný, jsou-li právní předpisy, podle něhož byla daň vyměřena a číslo účtu banky beze vší pochybnosti patrné z jeho záhlaví.

[20] I proti rozsudku rozšířeného senátu žalobce brojil ústavní stížností a Ústavní soud nálezem ze dne 2. 6. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 9/06, napadený rozsudek zrušil.

[21] V odůvodnění nálezu Ústavní soud předně konstatoval, že rozšířený senát ve svém rozhodnutí nedodržel podmínky čl. 89 odst. 2 Ústavy ČR, neboť nerespektoval předchozí nález Ústavního soudu v dané věci ze dne 21. 7. 2004, sp. zn. II. ÚS 583/03, kterým Ústavní soud zrušil původní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2003, č. j. 6 A 76/2001 - 41. Dále mimo jiné uvedl, že v předchozím nálezu (ve věci sp. zn. II. ÚS 583/03) vytkl původnímu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dvě pochybení. Jednak Nejvyšší správní soud zcela opominul právní závěry vyslovené v nálezu ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99, a dále se především nevypořádal s jednou ze stěžejních námitek stěžovatele ohledně neplatnosti dodatečného platebního výměru. Rozhodnutí rozšířeného senátu o existenci předchozí judikatury (nálezu sp. zn. II. ÚS 31/99) zcela mlčí a stěžejní námitkou stěžovatele se sice zabývá, ovšem tak, že Nejvyšší správní soud setrvává na svém původním názoru. Ústavní soud proto uzavřel, že „*primárně a bez výjimky trvá na právní závaznosti předchozího kasačního nálezu*“.

[22] Rozšířený senát poté v návaznosti na toto rozhodnutí Ústavního soudu věc usnesením ze dne 14. 7. 2009, č. j. 6 A 76/2001 - 137, vrátil k projednání a rozhodnutí prvnímu senátu, který současně závazal závěry Ústavního soudu uvedenými v jeho nálezu ze dne 21. 7. 2004, sp. zn. II. ÚS 583/03. *„Pokud totiž nález pléna Ústavního soudu (ve věci sp. zn. Pl. ÚS 9/06) shledává pochybení rozšířeného senátu v tom, že ve zrušeném rozsudku byly mimo jiné opomenuty právní závěry vyslovené v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99, s tím, že navíc zdůrazňuje význam kasační povahy nálezu v konkrétní věci, de facto tím Ústavní soud v projednávané věci Nejvyšší správní soud zavázal k aplikaci právního názoru vyjádřeného v uvedeném nálezu.“*

[23] Z uvedených důvodů se Nejvyšší správní soud nyní zabýval souzenou věcí z hledisek výše naznačených a vázán závěry vyslovenými Ústavním soudem v jeho nálezech ze dne 21. 7. 2004, sp. zn. II. ÚS 583/03, a ze dne 2. 6. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 9/06, dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

[24] V nálezu ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99 (citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), Ústavní soud mimo jiné konstatoval, že *„[v]e výroku rozhodnutí musí být tedy uvedeny (a zákonodárce uvedením množného čísla sledoval označení jak hmotněprávních, tak procesněprávních předpisů), právní předpisy podle nichž bylo rozhodováno v daném případě, tedy, jak zákon o dani z přidané hodnoty, tak i zákon o správě daní a poplatků, který byl pouze podkladem pro daňové řízení a nikoli pro vyměření a doměření daně z přidané hodnoty. Daňovému orgánu proto nemůže být ponecháno na výběr uvedení pouze jednoho z příslušných právních předpisů na daňovém výměru a jeho nahrazením, jako je tomu v daném případě, odkazem na číslo jednacích správy o kontrole daní z přidané hodnoty u stěžovatele, která navíc není součástí předmětného dodatečného platebního výměru, jako jeho součástí nemůže být ani na zadní straně výměru uvedený rozpis základu daně.“*

[25] Následně tedy uzavřel, že *„rozhodnutí postrádalo odkaz na hmotněprávní předpis jako jednu ze základních náležitostí uvedenou v § 32 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Účastník řízení měl proto ze zákona povinnost ověřit neplatnost tohoto paaktu a tím, že tuto zákonnou povinnost nesplnil, ač k tomu byl v prekluzivní tříleté lhůtě stěžovatelem vyzván, porušil čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.“*

[26] V usneseních ze dne 17. 1. 2002, sp. zn. III. ÚS 702/01, a ze dne 5. 3. 2002, sp. zn. II. ÚS 702/01, pak Ústavní soud uvedl, že *„výrok - jako obligatorní součást těchto rozhodnutí - počíná předpisem vyměřené daně a končí před poučením správce daně o opravných prostředcích.“*

[27] V dané věci z napadeného dodatečného platebního výměru vyplývá, že obě náležitosti rozhodnutí, jejichž absenci ve výroku žalobce vytýká, jsou uvedeny v jeho záhlaví. To platí jak pro číslo účtu správce daně, tak i pro hmotněprávní předpis, podle něhož bylo rozhodováno. Pod nadpisem *„Dodatečný platební výměr č. 960003278“* je umístěn text: *„na daň z příjmů fyzických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, za kalendářní rok (zdaňovací období): 1994“*. Vlastní výrok platebního výměru potom začíná slovy: *„Podle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. o správě*

daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, se Vám dodatečně vyměřuje daň z příjmů fyzických osob ve výši...“.

[28] Je zřejmé, že předmětný dodatečný platební výměr neodpovídá požadavkům kladeným ustanovením § 32 odst. 2 daňového řádu na náležitosti daňového rozhodnutí ve smyslu výše uvedené a pro souzenou věc kasačně závazné judikatury Ústavního soudu (přičemž právě nerespektování vázanosti právním názorem Ústavního soudu bylo důvodem, pro nějž tento soud nálezem ze dne 2. 6. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 9/06, zrušil výše zmiňovaný rozsudek rozšířeného senátu, a současně uvedl, že „*prostor pro vedení věcného diskurzu Ústavního soudu s Nejvyšším správním soudem lze nalézat ve věci jiné, jíž předchází kasační nález Ústavního soudu a jeho účinky podle čl. 89 odst. 2 Ústavy nebrání*“). Pro tuto vadu měl správce daně podle § 32 odst. 7 daňového řádu ověřit neplatnost dotčeného dodatečného platebního výměru. Pokud tak neučinil, bylo povinností nadřízených orgánů v následných řízeních o opravných prostředcích (přičemž je zjevné, že žalobce o přezkoumání dotčeného rozhodnutí požádal v zákonné lhůtě) k této vadě přihlédnout a odpovídajícím procesním postupem na ni reagovat.

[29] Nejvyšší správní soud, vázán kasačním nálezem Ústavního soudu, proto rozhodnutí žalovaného k žalobní námitce zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 76 odst. 1 písm. c) a § 78 odst. 1, 4 s. ř. s.). V následném řízení bude žalovaný vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Vzhledem k povaze shledané vady se Nejvyšší správní soud dále nezabýval ostatními žalobními body.

[30] Žalobce dosáhl v řízení plného úspěchu, a proto má dle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady řízení se skládají z paušální odměny advokáta ve výši 3500 Kč (§ 133 s. ř. s., § 11 vyhlášky č. 484/2000 Sb., ve znění účinném k 31. 12. 2002) a tří paušálních náhrad po 75 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném k 31. 12. 2002). Protože žalobcův advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 707,80 Kč, odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní

poplatek ve výši 1000 Kč. Celkem se mu tedy vůči žalovanému přiznává náhrada nákladů v částce 5432,80 Kč.

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

V Brně dne 2. září 2009

JUDr. Marie Žižková
předsedkyně senátu

