

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 žalobce **F. a. s. ,**zastoupeného JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem Kosmova 20, Ostrava, proti žalovanému **Ministerstvu financí**, Letenská 15, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2002, č. j. 392/37 372/2001,

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného Ministerstva financí ze dne 15. 1. 2002, č. j. 392/37 372/2001 a rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 27. 12. 2000, č. j. 6629/130/2000 **se zrušuje** pro vady řízení a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci na nákladech řízení částku 4650 Kč k rukám právního zástupce žalobce ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Žalobou podanou u Vrchního soudu v Praze dne 18. 3. 2002 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí Ministerstva financí ČR ze dne 15. 1. 2002, č. j. 392/37 372/2001, kterým bylo rozhodnuto o odvolání proti rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 27. 12. 2000, č. j. 6629/130/2000 a dále zrušení rozhodnutí Finančního úřadu v Kopřivnici č. j. 39522/98/376920/4734 ze dne 3. 7. 1998 - dodatečného platebního výměru č. 93/98 na daň z přidané hodnoty ve výši 918 772 Kč .

V podané žalobě žalobce namítá nezákonnost rozhodnutí žalovaného, kterou spatřuje v tom, že daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) za zdaňovací období březen 1996 – prosinec 1996 byla pravomocně vyměřena až dne 18. 1. 2002, tedy až po marném uplynutí lhůty pro vyměření daně dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní). Žalobce v této souvislosti uvádí, že povinnost podat daňové přiznání k DPH za zdaňovací období březen 1996 vznikla dnem

25. 4. 1996 a od konce tohoto měsíce počala běžet tříletá prekluzivní lhůta, končící 30. 4. 1999. Protože v průběhu této tříleté lhůty učinil dne 20. 4. 1998 správce daně ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní úkon směřující k dodatečnému vyměření daně za zdaňovací období březen – až prosinec 1996, když zahájil daňovou kontrolu , počala tříletá prekluzivní lhůta ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím běžet znovu od konce roku 1998 a její běh skončil v souladu s citovaným ustanovením dne 31. 12. 2001. Vzhledem k tomu, že o daňové povinnosti žalobce k DPH za březen – prosinec 1996 bylo správcem daně pravomocně rozhodnuto dle žalobce až dnem 18. 1. 2002, stalo se tak až po uplynutí prekluzivní lhůty. Tím, že žalovaný nevzal tyto skutečnosti na vědomí, postupoval v rozporu nejen s ustanovením § 47 a 50 odst. 3 zákona o správě daní , ale porušil i zásadu zákonnosti, vyjádřenou v ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní. Další žalobní námitkou je námitka neplatnosti rozhodnutí Finančního úřadu v Kopřivnici č. j. 39522/98/376920/4734 ze dne 3. 7. 1998 - dodatečného platebního výměru č. 93/98 na daň z přidané hodnoty ve výši 918 772 Kč. Žalobce namítl, že správce daně je oprávněn vydat dodatečný platební výměr tehdy, zjistí-li rozdíl mezi daňovou povinností stanovenou a daňovou povinností zákonnou; v takovém případě dle § 46 odst. 7 zákona o správě daní vyměří daň ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem. Tento rozdíl na dani včetně rozdílu na základu daně musí být dle názoru žalobce uveden ve výroku rozhodnutí, přičemž z tohoto výroku musí být patrno, za jaké zdaňovací období se rozdíl na dani dodatečně vyměřuje. Žalobce poukázal na skutečnost, že ve výroku dodatečného platebního výměru č. 93/98 je uvedena pouze úhrnná částka dodatečně vyměřené daně, aniž je zde specifikováno, za která zdaňovací období byla daň dodatečně vyměřena a v jaké výši. Rozpis základu daně, na který je ve výroku rozhodnutí odkazováno, není součástí rozhodnutí a nemůže proto chybějící část výroku nahradit. Žalobce proto konstatuje, že toto rozhodnutí, které trpí výše uvedenými vadami je dle jeho názoru nejen neplatné, ale i nepřezkoumatelné, neboť neobsahuje jednu ze základních náležitostí rozhodnutí dle § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, a to výrok v tom znění, jak je požadován ustanovením § 32 odst. 8 a § 46 odst. 7 v návaznosti na § 46 odst.8 zákona. V této souvislosti proto žalobce namítá, že žalovaný správce daně měl k této skutečnosti přihlédnout a osvědčit ve smyslu § 32 odst. 7 zákona o správě daní neplatnost tohoto rozhodnutí. V závěru žalobce poukazuje na porušení čl. 36 odst.1 Listiny základních práv a svobod, a dalších ustanovení zákona o správě daní a poplatků, kterých se měl dopustit žalovaný i správce daně I. stupně.

Žalovaný ve svém vyjádření popsal průběh daňového řízení, které předcházelo vydání žalovaného rozhodnutí. K námitce žalobce ohledně nedodržení zákonné lhůty pro dodatečné vyměření daně z přidané hodnoty za březen – prosinec 1996 žalovaný uvedl, že před uplynutím prekluzivní lhůty byly v průběhu roku 2000 v rámci přezkumného řízení provedeny výslechy svědků za účasti zástupce žalobce, a tyto úkony je nutno považovat za úkony správce daně, směřující ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní k dodatečnému vyměření daně. O těchto úkonech, které byly provedeny v průběhu r. 2000 byl žalobce zpraven. Dle názoru žalovaného nedošlo k dodatečnému vyměření daně z přidané hodnoty za březen – prosinec 1996 po uplynutí prekluzivní lhůty, neboť tato uplyne až dnem 31. 12. 2003. Pokud se týká uplatněné námitky neplatnosti rozhodnutí – dodatečného platebního výměru č. 93/98 uvedl žalovaný, že z ustanovení § 32 odst. 2 zákona o správě daní nevyplývá, že by údaje o základu daně a doměřeném rozdílu na dani byly základními náležitostmi rozhodnutí. Tento požadavek na výrok rozhodnutí – dodatečného platebního výměru nevyplývá, dle názoru žalovaného, ani z žalobcem citovaných ustanovení § 32 odst. 8 a § 46 odst.7, 8 zákona o správě daní. Současně žalovaný poukazuje na to, že ze zákona o správě daní nevyplývá správci daně povinnost vystavovat samostatné dodatečné platební výměry za každé zdaňovací období samostatně. Z tohoto důvodu námitku neplatnosti výše

uvedeného dodatečného platebního výměru odmítá. Na základě výše uvedeného proto navrhl žalobu zamítnout.

Protože věc nebyla Vrchním soudem v Praze skončena do 31. 12. 2002, byla podle ustanovení § 132 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.) postoupena Nejvyššímu správnímu soudu k dokončení v řízení podle ustanovení části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního.

Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že dne 20. 4. 1998 byla u žalobce zahájena správcem daně Finančním úřadem v Kopřivnici daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen – prosinec 1996 a leden – prosinec 1997. Žalobce byl v těchto letech měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty. Na základě výsledků daňové kontroly byl vydán dne 3. 7. 1998 dodatečný platební výměr č. 93/98, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 918 772 Kč. Proti tomuto rozhodnutí FÚ v Kopřivnici podal žalobce odvolání, o kterém rozhodlo rozhodnutím č. j. 5969/130/98 ze dne 23. 3. 1999 Finanční ředitelství v Ostravě tak, že napadené rozhodnutí změnilo v části rozpisu základu daně.

Dne 31. 5. 1999 požádal žalobce Ministerstvo financí v souladu s ustanovením § 55b zákona o správě daní o povolení přezkoumání rozhodnutí Finanční ředitelství v Ostravě č. j. 5969/130/98; rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 2. 5. 2000, č. j. 392/84 963/1999 bylo přezkoumání rozhodnutí o odvolání FŘ v Ostravě povoleno, neboť se zakládalo na podstatných vadách řízení z důvodu porušení ustanovení § 16 odst.4 písm. e) zákona o správě daní. Jiné vady řízení nebyly MF ČR shledány.

Po provedeném přezkumném řízení vydalo dne 27. 12. 2000 Finanční ředitelství v Ostravě rozhodnutí č. j. 6629/130/2000 o výsledku přezkoumání, kterým na základě výsledku přezkumného řízení dle ust. § 55b odst. 1 zákona o správě daní zrušilo přezkoumávané rozhodnutí č. j. 5969/130/98 ze dne 23. 3. 1999 a současně jej nahradilo rozhodnutím novým. Tímto novým rozhodnutím č. j. 6629/130/2000 ze dne 27. 12. 2000 bylo rozhodnuto Finančním ředitelstvím v Ostravě o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 93/98 ze dne 3. 7. 1998 tak, že tento dodatečný platební výměr byl odvolacím orgánem změněn v části rozpisu základu daně .

Dne 28. 2. 2001 podal žalobce proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě č. j. 6629/130/2000 ze dne 27. 12. 2000 odvolání. V odvolání namítl jak rozpor s právními předpisy, spočívající v nezákonnosti rozhodnutí FŘ v Ostravě o výsledku přezkoumání a neplatnost dodatečného platebního výměru č. 93/98, vydaného FÚ v Kopřivnici, tak nesprávně zjištěný skutkový stav věci, z níž finanční orgán při svém rozhodování vycházel.

O podaném odvolání rozhodl žalovaný dne 15. 1. 2002 rozhodnutím č. j. 392/37 372/2001 tak, že jej zamítl. V odůvodnění svého rozhodnutí odmítl námitku nezákonnosti napadeného rozhodnutí a námitku neplatnosti rozhodnutí správce daně I.stupně a obsáhle odůvodnil postup správce daně jak I. tak II. stupně při provedeném dokazování a následném vyhodnocení důkazních prostředků,přičemž odmítl námitky žalobce o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu věci.

Nejvyšší správní soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného, jakož i řízení, které mu předcházelo a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Nejvyšší správní soud shledal oprávněnou žalobní námitku žalobce, který namítl, že žalovaný měl při svém rozhodování přihlédnout k uplatněné námitce neplatnosti dodatečného platebního výměru č. 93/98 ze dne 3. 7. 1998.

Platební (dodatečný) výměr je individuálním právním aktem, který má v daňovém řízení povahu meritorního rozhodnutí a je výsledkem rozhodovací činnosti správce daně. Dochází jím k realizaci jeho pravomoci, vyjadřuje projev vůle správce daně jako vykonavatele veřejné správy v konkrétní věci, směřuje proti daňovému subjektu jako adresátu veřejnoprávního působení a sleduje zákonem stanovený nebo ze zákona vyplývající účel – v případě daňového řízení vyjádřený v ustanovení § 2 odst. 2 zákona o správě daní, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

S ohledem na výše uvedené jsou proto zákonem o správě daní stanoveny jak obsahové, tak i formální náležitosti takového rozhodnutí, přičemž vymezení formálních náležitostí rozhodnutí obsahuje ustanovení § 32 zákona o správě daní. Dle § 32 odst. 2 písm. d/ zákona o správě daní je základní náležitostí rozhodnutí výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde–li o peněžité plnění, též částka a číslo účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplacena. Výrok rozhodnutí (enunciát) obsahuje autoritativní řešení otázky, která je předmětem řízení – tj. vlastní rozhodnutí ve věci, kterou je nutno ve výroku jednoznačně specifikovat. Právě v této části rozhodnutí ukládá správce daně povinnosti a zakládá práva, mění právní vztahy nebo je autoritativně deklaruje. Proto musí být výrok po obsahové stránce jasný, srozumitelný, přesný a určitý, aby mohl být závazný a vykonatelný.

Platební výměr je rozhodnutí, kterým správce daně v souladu s ustanovením § 32 odst. 8 a § 46 odst. 4, 7 zákona o správě daní v jeho výroku sděluje a současně závazně stanoví základ daně a vyměřuje daň, přičemž musí současně respektovat § 40 odst. 17 zákona o správě daní, podle něhož se skutečnosti rozhodné pro vyměření daně posuzují pro každé zdaňovací období samostatně. Z obsahu výroku platebního výměru musí tedy jednoznačně vyplývat stanovený základ daně, výše vyměřené daně a zdaňovací období, ke kterému se tyto údaje vztahují. 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.

V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za nutné konstatovat, že i rozhodnutí o odvolání č. j. 6629/130/2000, vydané dne 27. 12. 2000 Finančním ředitelstvím v Ostravě, kterým bylo po provedeném přezkumném řízení rozhodnuto o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na DPH č. 93/98 a které bylo napadeno odvoláním žalobce, o kterém rozhodl žalovaný svým rozhodnutím č. j. 392/37 372/2001 ze dne 15. 1. 2002 (napadeným dne 18. 3. 2002 žalobou u Vrchního soudu v Praze), je dle názoru Nejvyššího správního soudu zatíženo vadou, způsobující jeho nezákonnost. Žalobce již v podaném odvolání ze dne 28. 2. 2001 proti rozhodnutí FŘ v Ostravě č. j. 6629/130/2000 ze dne 27. 12. 2000, namítl, že Finanční ředitelství svým rozhodnutím o odvolání změnilo nikoliv

výrok napadeného rozhodnutí, ale údaje, obsahující rozpis základu daně a daň, uvedené na 2. a 3.straně dodatečného platebního výměru. S touto námitkou se však žalovaný, jako odvolací orgán vůbec nezabýval.

Jak již bylo několikrát judikováno (viz nález Ústavního soudu ČR č. j. II.ÚS 31/99, č. j. IV.ÚS 624/02) není součástí rozhodnutí – platebního (dodatečného) výměru rozpis základu daně, uvedený na zadní straně rozhodnutí až za podpisem osoby oprávněné a otiskem úředního razítka, fakticky vně, mimo vlastní rozhodnutí.

Výrokem rozhodnutí o odvolání nezměnilo Finančního ředitelství v Ostravě napadené rozhodnutí – dodatečný platební výměr č. 93/98, ale změnilo de facto pouze informace o základu daně a dani, kterých se dostalo žalobci od správce daně, aniž by tyto údaje byly součástí rozhodnutí. Za vlastní „rozhodnutí“ ve smyslu § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, kterým lze v daňovém řízení ukládat práva nebo přiznávat povinnost, a které může být v rámci opravných prostředků v daňovém řízení změněno, nelze považovat celý akt správního orgánu, ale právě jen tu jeho část, která je skutečně způsobilá žalobce zasáhnout, kterou se projeví moc práva. Touto částí, v níž správní orgán autoritativně, vrchnostenským způsobem subjektivní oprávnění účastníka zakládá, ruší nebo mění, či autoritativně deklaruje je výrok (enunciát) rozhodnutí. Obsah výroku rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě č. j. 6629/130/2000 ze dne 27. 12. 2000, kterým nedošlo ve smyslu § 50 odst.6 zákona o správě daní ke změně napadeného rozhodnutí v jeho výrokové části, činí proto toto rozhodnutí nepřezkoumatelným. K této skutečnosti, ač byla žalobcem v podaném odvolání proti výše uvedenému rozhodnutí namítána, žalovaný nepřihlédl.

V návaznosti na výše uvedené se pak jeví soudu jako zcela bezpředmětné zabývat se další námitkou žalovaného, spočívající v nedodržení zákonné lhůty dle § 47 zákona o správě daní pro dodatečné vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen – prosinec 1996. Za předpokladu existence platných úkonů, směřujících k vyměření daně, učiněných ze strany správce daně v průběhu daňového řízení žalobce ve věci dodatečného vyměření DPH za březen – prosinec 1996, nedošlo by k pravomocnému vyměření daně po uplynutí zákonné lhůty dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní. Zahájením daňové kontroly v r. 1998 byl ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní učiněn úkon, mající vliv na běh lhůty pro vyměření daně dle odst. 1 tohoto ustanovení. Ze správního spisu je zřejmé, že pravomocně byla žalobci stanovena daňová povinnost za zdaňovací období březen – prosinec 1996 rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě č. j. 5969/130/98 ze dne 23. 3. 1999. Sám žalobce napadl poté toto pravomocné rozhodnutí mimořádným opravným prostředkem, o kterém žalovaný rozhodl tak, že přezkoumání rozhodnutí podle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků povolil a uložil správnímu orgánu, aby řízení doplnil. Rozhodnutím žalovaného č. j. 392/84 963/1999 ze dne 2. 5. 2000 o povolení přezkoumání napadeného rozhodnutí byl tedy učiněn další úkon ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní, který směřoval k dodatečnému vyměření daně a měl vliv na běh prekluzivní lhůty (lhůta končí dnem 31. 12. 2003). Po provedeném přezkumném řízení, bylo ve smyslu § 55b odst. 1 zákona o správě daní rozhodnutím o výsledku přezkoumání ze dne 27. 12. 2000 zrušeno rozhodnutí o odvolání č. j.5969/130/98 ze dne 23. 3. 1999 a toto zrušené rozhodnutí bylo nahrazeno rozhodnutím jiným ze dne 27. 12. 2000, č. j. 6629/130/2000, které se stalo pravomocným dne 25. 1. 2002 – tedy ve lhůtě dle § 47 odst.1 zákona o správě daní .

Nejvyšší správní soud v souzené věci však dospěl k závěru, že meritorní rozhodnutí ve věci – dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem v Kopřivnici ze dne 3. 7. 1998, č. j. 39522/98/376920/4734, se kterým byla následná rozhodnutí vydaná v dalším

řízení spojena, nesplňuje požadavky, kladené na perfektní správní akt, resp. jedná se o akt zatížený vadou způsobující jeho nicotnost. V důsledku této skutečnosti tak nemohlo dojít a nedošlo u žalobce k dodatečnému vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen – prosinec 1996 v zákonem stanovené lhůtě ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní, neboť nicotný právní akt není způsobilý založit právní účinky v ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní předpokládané.

Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 3. 7. 1998, č. j.6629/130/2000, jakož i rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2002, č. j. 392/37 372/2001 je zatíženo podstatnými vadami řízení, tj. takovým porušením procesních ustanovení zákona, které mají za následek hmotněprávní nezákonnost rozhodnutí samotného. Na základě výše uvedeného nezbylo Nejvyššímu správnímu soudu než podle ustanovení § 76 odst.1 písm. c/ a ust. § 78 odst. 3 s. ř. s. zrušit napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě, neboť zde bylo rozhodováno o právech a povinnostech žalobce, která nebyla žádným rozhodnutím prvostupňového orgánu de iure ani de facto založena.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Řízení ve věci bylo zahájeno 22. 8. 2002. Podle § 133 s. ř. s. odměna za zastupování advokátem nebo notářem v řízeních, která byla zahájena přede dnem účinnosti tohoto zákona (1. 1. 2003), se stanoví podle dosavadních předpisů. V daném případě je třeba postupovat podle vyhlášky č. 484/2000 Sb. účinné od 1. 1. 2001, kterou se stanoví paušální sazby výše odměny za zastupování účastníka advokátem. Ve věcech žalob a opravných prostředků proti rozhodnutím orgánů veřejné správy a správních orgánů činí sazba odměny 3500 Kč (§ 11 citované vyhlášky). K tomu přísluší paušální částka jako náhrada výdajů podle § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. ve výši 75 Kč za jeden úkon, v daném případě 2 x 75 Kč tj. 150 Kč. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek 1000 Kč. Celkem jeho náklady činí 4650 Kč.

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

V Brně dne 13. 11. 2003

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu