ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce Ing. L. N., zastoupeného JUDr. Jiřím Malantou, advokátem, se sídlem v Brně, Wurmova 16, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 5. 2001, čj. 7812/2000/FŘ/130, vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Ca 294/2001, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 12. 2003, čj. 29 Ca 294/2001- 27

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 12. 2003, čj. 29 Ca 294/2001-27 se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži ze dne 22. 2. 1999, čj. 19345/99/320911 /3487 - dodatečný platební výměr č. 15, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 1996 ve výši 231.000 Kč.

O žalobě rozhodl Krajský soud v Brně rozsudkem napadeným kasační stížností, tak, že vyslovil ve shodě s ustanovením § 76 odst. 2 s. ř. s. nicotnost obou rozhodnutí, tedy jak rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 5. 2001, tak i rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži ze dne 22. 2. 1999.

V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že správní rozhodnutí v daňové oblasti musí obsahovat veškeré základní náležitosti stanovené v § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (v textu též „daňový řád“, „d. ř.“). K takovým náležitostem patří i výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Rozhodnutí musí rovněž obsahovat ostatní náležitosti, jež musí být jeho obsahem. Protože v daňovém řízení se vyměřuje základ daně a daň (dle §

46 odst. 4) a skutečnosti rozhodné pro vyměření daně se posuzují pro každé zdaňovací období samostatně (§ 40 odst. 17), musí být součástí výroku i sdělení, za jaká zdaňovací období byla daň vyměřena a v jaké výši. Nepostačuje, že ve výroku takového rozhodnutí je pouze odkaz na přílohu, jež je k rozhodnutí připojena. Z uvedených důvodů označil krajský soud napadené rozhodnutí za rozhodnutí nicotné, dalšími žalobními body se již dále nezabýval.

Proti tomuto rozsudku soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Důvod pro její podání spatřuje v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, pokud soud dospěl k závěru, že rozhodnutí vydané stěžovatelem je nicotné.

Argumentuje tím, že rozhodnutí správního orgánu I. stupně – dodatečný platební výměr, soudem označený jako nicotný, za nicotný nepovažuje. Daňový řád nikterak neupravuje umístění údajů, které jsou součástí výroku rozhodnutí. Předmětný dodatečný platební výměr obsahuje ve výrokové části částku doměřené daně a větu: „ Rozpis základu daně je uveden na dalším listě“. Dále je na prvním listu dodatečného platebního výměru uvedeno „Počet listů 2“, a je připojen další list označený jako „List číslo 2“, označený shodným číslem jednacím a nadepsaný „Rozpis základu daně a daň“, který obsahuje tabulku s uvedením zdaňovacího období. V posledním řádku uvádí částku doměřené daně ve výši shodné jako na listu č. 1. Stěžovatel list č. 2 považuje za nedílnou součást výroku rozhodnutí, a i když nemá takový způsob za nejvhodnější, trvá na závěru, že napadené rozhodnutí není rozhodnutím nicotným. Stěžovatel se odvolává na ustálenou judikaturu soudů, podle níž nulitní právní akt ve skutečnosti neexistuje, neboť tu není nic, co by se mohlo dotknout právní sféry fyzických nebo právnických osob. Stěžovatel z uvedených důvodů nepovažuje předmětný dodatečný platební výměr za nicotný, rovněž tak ne rozhodnutí, jež bylo napadeno žalobou, tedy rozhodnutí odvolacího orgánu, kterým bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Teprve takové pravomocné rozhodnutí je rozhodnutím konečným, podrobeným soudnímu přezkumu. Podle názoru stěžovatele měl soud přezkoumat napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů; o nicotnost, navíc z ryze formálních důvodů, tu nejde.

Z důvodů výše uvedených navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ke kasační stížnosti podal vyjádření, v němž uvedl, že trvá na svých tvrzeních uvedených dříve v žalobě, že daň z přidané hodnoty odvedl ve správné výši a vyjádřil nesouhlas s případným přiznáním odkladného účinku, jak navrhuje stěžovatel.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud v souzené věci vycházel z ustanovení § 32 odst. 7 d. ř., podle něhož „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. Údaje, které ustanovení § 32 odst. 2 cit. zákona považuje za základní, jsou tyto: označení oprávněného správce daně, který rozhodnutí vydal, číslo jednací, 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 částku a číslo účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplacena, lhůta plnění, poučení o místu, době a formě podání opravného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku a vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk úředního razítka se státním znakem; tuto náležitost lze nahradit zaručeným elektronickým podpisem pracovníka a jeho kvalifikovaným certifikátem.

V souzené věci Nejvyšší správní soud - při hodnocení čistě formální stránky zmiňovaného platebního výměru Finančního úřadu v Kroměříži – vyšel ze skutečnosti, že v tomto výměru sice na jedné straně není uvedeno konkrétní ustanovení hmotného práva, podle kterého byla předepsána předmětná finanční částka, na druhé straně je nutno uvést, že daňový řád uvedení konkrétního ustanovení výslovně ani nepožaduje, neboť stanoví toliko povinnost uvést právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. Ostatně daňová povinnost, uvedená ve zmíněném dodatečném platebním výměru byla žalobci doměřena na základě daňové kontroly, provedené správcem daně. Zpráva z této daňové kontroly, se kterou byl žalobce seznámen a kterou rovněž podepsal, obsahuje konkrétní ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, o která správce daně své rozhodnutí o doměření daně opíral.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s právním názorem krajského soudu, týkající se nicotnosti napadených rozhodnutí, kterou soud dovodil ze skutečnosti, že výrok zmíněného dodatečného platebního výměru obsahuje pouze uvedení celkové částky doměřené daně, přičemž zdaňovací období a rozpis daně je uveden na druhé straně rozhodnutí, tedy až za razítkem a podpisem rozhodnutí a není proto - dle názoru krajského soudu - součástí rozhodnutí. Z uvedeného stavu krajský soud dovodil, že údaje uvedené na listu č. 2 rozhodnutí nejsou vůbec součástí rozhodnutí, a proto je dodatečný platební výměr nicotný. Protože pak stěžovatel rozhodoval o nicotném dodatečném platebním výměru, označil krajský soud za nicotné i rozhodnutí stěžovatele.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že výrok platebního výměru obsahuje výslovný odkaz na list č. 2, v němž je uveden rozpis daně, rozhodnutí má číslovány strany, přičemž strana 2 obsahuje uvedení zdaňovacího období, jakož i rozpis daňové povinnosti. Jestliže výrok rozhodnutí obsahuje výslovný odkaz na list. č. 2, který je součástí rozhodnutí, pak má stěžovatel pravdu v tom, že údaje uvedené na listu č. 2 jsou součástí výroku platebního výměru. Z uvedených důvodů není přepjatě formalistický závěr krajského soudu o neplatnosti správný.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že rozhodnutí správního orgánu I. stupně a rozhodnutí odvolacího orgánu věcně tvoří jeden celek. Protože tu není

neplatnost na I. stupni a proti rozhodnutí II. stupně nebyla namítána ani zjištěna, má Nejvyšší správní soud i rozhodnutí napadené za platné.

Dále je třeba poznamenat, že za neplatné rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 d. ř. je možno považovat jen takové daňové rozhodnutí, které - kumulativně - postrádá některou ze zákonem taxativně stanovených zákonných náležitostí (formální aspekt) a zároveň se musí jednat o náležitost základní (materiální aspekt). Je tedy zřejmé, že chybějící zákonná forma správního aktu může vyvolat jeho nicotnost pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby tento správní akt respektovali.

Z napadených rozhodnutí je však zřejmé, jaká daňová povinnost, za jaké zdaňovací období a jaké výši byla žalobci správcem daně doměřena. Žalobce nebyl zkrácen na svém právu obrany proti takovému rozhodnutí a toto právo rovněž využil. Proto se Nejvyšší správní soud neztotožnil s právním názorem krajského soudu, že napadené rozhodnutí bylo stiženo vadami, které by způsobovaly jeho nicotnost.

K otázce nicotnosti správního aktu Nejvyšší správní soud poznamenává (ve shodě s konstantní judikaturou obecných soudů), že nulitní právní akt (nicotný, *non negotium*) ve skutečnosti neexistuje, neboť tu není nic, co by bylo způsobilé s účinky právní moci dotknout právní sféru fyzické nebo právnické osoby (viz např. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 3. 1997, sp. zn. 7 A 155/94, in: Soudní judikatura ve věcech správních, č. 2/1998, str. 56 a násl.; rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 10. 3. 1995, sp. zn. 6 A 28/94, in: Soudní judikatura ve věcech správních, Linde, 1999, str. 351 a násl.). Toto stanovisko judikatury odpovídá rovněž stanovisku doktríny správního práva (viz např. D. Hendrych a kol.: Správní právo – obecná část, 4. vyd., C. H. Beck, 2001, str. 94 a násl.; P. Průcha: Správní právo – obecná část, Brno, 2003, str. 188 a násl.; z cizojazyčných např. H. Mauer: Allgemeines Verwaltungsrecht, 10. vyd., C. H. Beck, 1995, str. 247 a násl.).

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že citovaná rozhodnutí finančního orgánu a finančního ředitelství nelze považovat za nicotná ve shora uvedeném smyslu, a to ani z materiálního ani z čistě formálního hlediska. Krajský soud v Brně proto rozhodl nezákonně, když tato rozhodnutí označil za nicotná a nezabýval se jimi meritorně.

Krajský soud v Brně je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.); žalobou se proto bude zabývat věcně.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Brně v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 12. července 2004

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu