

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Milana Kamlacha a JUDr. Hany Pipkové v právní věci **žalobce V. A. a.s. (dříve PM – K. Š. a. s.)** zastoupeného advokátem JUDr. Oldřichem Filipem se sídlem Jiráskova 613, Česká Lípa, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí na Labem se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem**, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 2. 2003 čj. 15 Ca 210/2002 - 23,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 2. 2003 čj. 15 Ca 210/2002 - 23 se zrušuje a věc se mu vrací k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalovaný podal včas kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 2. 2003 čj. 15 Ca 210/2002 - 23, která obsahově směřovala proti výrokům II. a III. tohoto rozsudku, jímž bylo rozhodnuto takto:

I. Věci vedené u Krajského soudu v Ústí nad Labem pod sp. zn. 15 Ca 210/2002, sp. zn. 15 Ca 211/2002, sp. zn. 15 Ca 212/2002, sp. zn. 15 Ca 213/2002, sp. zn. 15 Ca 214/2002, sp. zn. 15 Ca 215/2002, sp. zn. 15 Ca 216/2002, sp. zn. 15 Ca 217/2002, sp. zn. 15 Ca 218/2002, sp. zn. 15 Ca 219/2002, sp. zn. 15 Ca 220/2002 a sp. zn. 15 Ca 221/2002 se spojují ke společnému projednání. Věci budou dále vedeny pod sp. zn. 15 Ca 210/2002.

II. Vyslovuje se nicotnost rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 24. 4. 2002 čj. 19060/9/01 a dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Děčíně ze dne 8. 8. 2001 čj. 89834/01/178913/5584, rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 24.4.2002 čj. 19060/10/130/01 a dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Děčíně ze dne 8. 8. 2001 čj. 89838/01/178913/5584, rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 24. 4. 2002 čj. 19060/11/130/01 a dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Děčíně ze dne 8. 8. 2001 čj. 89844/01/178913/5584,

rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 24. 4. 2002 čj. 19060/12/130/01 a dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Děčíně ze dne 8. 8. 2001 čj. 89849/01/178913/5584, rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 24. 4. 2002 čj. 19060/13/130/01 a dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Děčíně ze dne 8. 8. 2001 čj. 89856/01/178913/5584, rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 24. 4. 2002 čj. 19060/14/130/01 a dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Děčíně ze dne 8. 8. 2001 čj. 89862/01/178913/5584, rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 24. 4. 2002 čj. 19060/15/130/01 a dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Děčíně ze dne 8. 8. 2001 čj. 89868/01/178913/5584, rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 24. 4. 2002 čj. 19060/16/130/01 a dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Děčíně ze dne 8. 8. 2001 čj. 89953/01/178913/5584, rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 24. 4. 2002 čj. 19060/17/130/01 a dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Děčíně ze dne 8. 8. 2001 čj. 89878/01/178913/5584, rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 24. 4. 2002 čj. 19060/18/130/01 a dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Děčíně ze dne 8. 8. 2001 čj. 89879/01/178913/5584, rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 24. 4. 2002 čj. 19060/19/130/01 a dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Děčíně ze dne 8. 8. 2001 čj. 89881/01/178913/5584, rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 3. 6. 2002 čj. 19061/130/01 a platebního výměru Finančního úřadu v Děčíně ze dne 8. 8. 2001 čj. 89633/01/178913/5584.

III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v částce 54 000 Kč do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Výrok o spojení věcí ke společnému projednání odůvodnil krajský soud ustanovením § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), protože jde o věci, které spolu skutkově souvisejí.

Pokud jde o vyslovení nicotnosti rozhodnutí uvedených ve výroku kasační stížností napadeného rozsudku, vyšel krajský soud z těchto úvah:

I bez návrhu musí soud přihlédnout k takovým vadám napadeného rozhodnutí, které vyvolávají jeho nicotnost (§ 76 odst. 2 s. ř. s); tak je tomu v projednávané věci. Krajský soud podrobně rozebral ustanovení § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) o náležitostech rozhodnutí vydaných v daňovém řízení. Uvedl, že kromě těchto náležitostí se rozhodnutí vydané v daňovém řízení neobejde i bez uvedení dalších základních náležitostí, které podle své povahy v něm musí být obsaženy; jestliže některá z nich v rozhodnutí chybí, je toto rozhodnutí podle § 32 odst. 7 věta první daňového řádu neplatné. Mezi takové náležitosti patří např. u dodatečného platebního výměru výše daně a jejího základu a rozdíl na dani původně vyměřené a dani stanovené (§ 32 odst. 8, § 46 odst. 7 věta první daňového řádu). Mezi ostatní základní náležitosti rozhodnutí však patří i údaje, toliko jejichž správnost lze napadnout opravným prostředkem v daňovém řízení. V těchto případech má totiž daňový subjekt možnost napadnout rozhodnutí správce daně pouze v omezeném rozsahu, takže je zapotřebí, aby ty údaje, vůči nimž může brojit, byly v tomto rozhodnutí řádně specifikovány. Podle § 46 odst. 8 daňového řádu lze v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru napadat jen doměřený rozdíl na daňovém základu a na dani, takže dostatečná specifikace těchto údajů náleží mezi základní náležitosti dodatečného platebního výměru. K tomu postačí toliko uvedení výše nově stanovené daně a jejího základu v dodatečném platebním výměru. Naopak pokud v dodatečném platebním výměru chybějí i údaje o výši nově stanovené daně či jejího základu, má to za následek neplatnost takového rozhodnutí, neboť v takovém případě nemá daňový subjekt možnost spolehlivě zjistit ty údaje, jejichž správnost může napadnout opravným prostředkem.

V projednávaných věcech však výroky dodatečných platebních výměrů, jimiž byly žalobci dodatečně vyměřeny daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 1999, výše rozdílu na základu daně či alespoň výše nově stanoveného základu daně vůbec neobsahovaly a pouze konstatovaly, že rozpis daňového základu je uveden na jejich dalším listě, který však nebyl označen jako příloha zmiňovaných rozhodnutí, nebyl nikým podepsán, ani opatřen otiskem úředního razítka se státním znakem, takže takto připojený list nemůže být součástí výroků dodatečných platebních výměrů. V těchto rozhodnutích chyběla zmiňovaná základní náležitost a proto je třeba je označit podle § 32 odst. 7 věta první daňového řádu za neplatná. Tato neplatnost znamená, že je na ně třeba pohlížet, jak by vůbec neexistovala, takže od počátku nebyly způsobilé vyvolat jakékoliv právní účinky. Vady rozhodnutí správce daně již přitom nebylo možno odstranit ani v rámci odvolacích řízení změnou dodatečných platebních výměrů tak, aby obsahovaly potřebné základní náležitosti, jak to učinil žalovaný v napadených rozhodnutích. Odvolací orgán totiž může v daňovém řízení změnit pouze platné rozhodnutí správce daně a nikoli jeho rozhodnutí neplatné, protože by rozhodoval o něčem, co ve skutečnosti vůbec neexistovalo, takže i na jeho rozhodnutí by bylo třeba pohlížet jako na neexistující. Takový postup není možný ani podle § 50 odst. 3 věta čtvrtá daňového řádu. Krajský soud tedy konstatuje, že všechna zmiňovaná rozhodnutí správce daně i žalovaného trpí takovými vadami, které vyvolávají jejich nicotnost.
Za nicotný je však možno označit i platební výměr, kterým byla žalobci stanovena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce května 2001 ve výši 118 159 Kč. Platební výměr totiž neobsahoval číslo účtu příslušné banky, na nějž měl žalobce tuto částku uhradit, ani lhůtu, ve které měl plnit, což jsou základní náležitosti rozhodnutí uvedené v § 32 odst. 2 písm. d) a e) daňového řádu. Nicotným je pak i napadené rozhodnutí, kterým bylo odvolání proti tomuto platebnímu výměru zamítnuto, neboť žalovaný opět rozhodoval o něčem, co od počátku vůbec neexistovalo (věc vedená pod sp. zn. 15 Ca 221/2002).

Důvodem kasační stížnosti, kterou podal žalovaný, je tvrzené nesprávné právní posouzení věci krajským soudem v předcházejícím řízení (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.).
Žalovaný nesouhlasí s právním názorem o nicotnosti napadených rozhodnutí, jak je vyjádřen v napadeném rozsudku krajského soudu. Domnívá se, že podle § 32 odst. 7 daňového řádu může nicotnost (absolutní neplatnost) rozhodnutí způsobovat absence ostatních základních náležitostí, které podle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem. Pojem základních náležitostí je vymezen v odstavci 2 téhož ustanovení taxativně. Ze systematiky § 32 daňového řádu lze dovodit, že pod pojmem ostatní základní náležitosti se rozumí základní náležitosti rozhodnutí vyjmenované v odstavci druhém, s výjimkou poučení. Podle názoru žalovaného se tímto ustanovením zohledňují případy, kdy rozhodnutí vydaná správcem daně podle povahy rozhodnutí (z hlediska materiální stránky) nemusí obsahovat všechny vyjmenované náležitosti. Opačný výklad by vedl k právní nejistotě orgánů státní správy, neboť u každého rozhodnutí by se muselo výkladem jiných zákonných ustanovení zkoumat, zda by konkrétní rozhodnutí nemělo obsahovat nějakou další základní náležitost. To by záleželo na subjektivním posouzení konkrétního správce daně. V praxi by tento postup nakonec znamenal ochromení činnosti správců daně.
Není možné vypočítat daňovou povinnost, aniž by se nejprve stanovil daňový základ. Údaj o základu daně není základní náležitostí rozhodnutí, jehož absence by způsobovala absolutní neplatnost rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 7 daňového řádu. V případě, že by tento údaj nebyl v průběhu daňového řízení vůbec daňovému subjektu sdělen, bylo by možno hovořit o porušení procesních práv poplatníka, nikoli však o absolutní neplatnosti rozhodnutí.
Kasační stížnost je podávána mimo jiné i proto, že ohledně otázky platnosti či neplatnosti platebních výměrů na daň z přidané hodnoty obsahujících rozpis základu daně na listě, který je přílohou rozhodnutí a neobsahuje razítko a podpis pracovníka správce daně, bylo Krajským soudem v Ústí nad Labem vydáno několik rozsudků, v nichž bylo zaujato opačné stanovisko. V konkrétní věci např. v odůvodnění rozsudku tohoto krajského soudu bylo

uvedeno, že ke splnění podstatných náležitostí rozhodnutí postačí, jestliže je ve výroku obsažen konkrétní odkaz na další listy, které jsou označeny stejným číslem jednacím jako rozhodnutí samotné. Tyto listy lze pak považovat za součást výroku rozhodnutí.
Krajský soud vyslovil též nicotnost platebního výměru za zdaňovací období květen roku 2001, kterým se vracel nadměrný odpočet (věc sp. zn. 15 Ca 221/2002), a to z důvodu chybějící lhůty k plnění a čísla bankovního účtu, na nějž měla být příslušná částka zaplacena. Podle žalovaného tyto základní náležitosti nemohou být obsahem platebního výměru, na jehož základ se vrací nadměrný odpočet, neboť tímto rozhodnutím se neukládá žádné peněžité plnění daňovému subjektu, nýbrž se vymezuje povinnost správce daně vrátit daňovému subjektu určitou peněžní částku. Příslušným bankovním účtem není účet správce daně, nýbrž bankovní účet daňového subjektu, který však není třeba uvádět přímo v samotném rozhodnutí. Tento platební výměr proto nemůže být nicotný.
Žalovaný proto navrhl zrušení kasační stížností napadeného rozsudku a vrácení věci k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud zjistil ze soudních spisů vedených pod sp. zn. 15 Ca 210/2002 až 15 Ca 220/2002, že ve všech těchto věcech byl správcem daně vydán dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za určité (měsíční) zdaňovací období a byla uvedena výše daně. Dále ve výroku bylo uvedeno, že „Rozpis základu daně a daň jsou uvedeny na dalším listě (listech)“. Na druhé straně rozhodnutí, označené jako list číslo 2 a číslem jednacím rozhodnutí, je uveden rozpis základu daně a daň. Žalobce vždy podal proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru odvolání. Žalovaný o odvolání rozhodl tak, že podle § 50 odst. 6 daňového řádu změnil dodatečný platební výměr za to které zdaňovací období ve výroku, když větu „Rozpis základu daně a daň jsou uvedeny na dalším listě (listech)“ vypustil a místo ní vložil níže uvedený rozpis (který pak následuje jako „Rozpis základu daně a daň“).
Proti všem těmto rozhodnutím žalovaného podal žalobce správní žaloby.
Ve věci vedené pod sp. zn. 15 Ca 221/2002 žalovaný odvolání zamítl. Také proti tomuto rozhodnutí podal žalobce správní žalobu.

Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), dospěl k tomu, že kasační stížnost je důvodná.
Nejvyšší správní soud v této věci vycházel z ustanovení § 32 odst. 7 daňového řádu, podle něhož „chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která podle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon předepisuje, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní a počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal.“.

Pokud jde o rozhodnutí ve věcech vedených pod sp. zn. 15 Ca 210/2002 až 15 Ca 220/2002, je třeba při interpretaci ustanovení § 32 odst. 7 daňového řádu vycházet z právního názoru Ústavního soudu, obsaženého v usnesení sp. zn. I. ÚS 258/02 (v této věci jednou z námitek ústavní stížnosti bylo, že vyměřená daň za jednotlivá zdaňovací období nebyla včleněna do textu (výroku) rozhodnutí). Ústavní soud uvedl, že nelze přisvědčit argumentu, že vyměřená daň za jednotlivá zdaňovací období nebyla včleněna do textu rozhodnutí, neboť zvolená podoba výrokové části správního rozhodnutí (která navíc v sobě zahrnovala kvartální členění DPH) není v rozporu s požadavky na základní náležitosti rozhodnutí podle ustanovení § 32 odst. 2 daňového řádu; z rozhodnutí je dostatečně zřejmé, co je jeho výrokem a jaká je struktura vyměřovaných DPH za jednotlivá zdaňovací období.

Tento právní názor Ústavního soudu dopadá i na projednávané věci. Ve všech rozhodnutích správce daně bylo ve výroku uvedeno, že rozpis základu daně a daň jsou uvedeny na dalším listě (listech). Tento rozpis byl vždy uveden jako list č. 2 a označen číslem jednacím

rozhodnutí. Nejvyšší správní soud dovozuje, že údaje obsažené na listu č. 2 jsou součástí výroků zmíněných rozhodnutí a proto shledal tato rozhodnutí platnými. Lze dodat, že za neplatné ve smyslu § 32 odst. 7 daňového řádu je možno považovat takové daňové rozhodnutí, které postrádá některou ze zákonem stanovených zákonných náležitostí a zároveň se musí jednat o náležitost základní. Absence zákonné formy správního aktu tedy může vyvolávat jeho neplatnost, kterou doktrinálně chápeme v oblasti veřejného práva jako nicotnost, pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby tento právní akt respektovali.
Pro úplnost Nejvyšší správní soud k věci podotýká, že podle § 32 odst. 7 daňového řádu splnění podmínek neplatnosti rozhodnutí ověřuje správce daně, který rozhodnutí vydal. Soud tedy není oprávněn vyslovovat v daném případě nicotnost daňového rozhodnutí právě s ohledem na speciální úpravu zjištění neplatnosti (nicotnosti) daňových rozhodnutí obsaženou v daňovém řádu. Dojde-li proto krajský soud k závěru, že platební výměr postrádá některou z ostatních základních náležitostí, přičemž odvolací orgán rozhodl ve věci meritorně, může být toto rozhodnutí odvolacího správního orgánu nanejvýš zrušeno pro vady řízení, neboť ten měl postupovat podle ustanovení § 50 odst. 3 věta čtvrtá daňového řádu a uložit správci daně ověření neplatnosti dotyčného platebního výměru.
Pokud jde o neplatnost (nicotnost) rozhodnutí ve věci vedené pod sp. zn. 15 Ca 221/2002, neztotožňuje se Nejvyšší správní soud s tím, že důvodem nicotnosti je chybějící lhůta k plnění a chybějící číslo bankovního účtu. Tyto náležitosti nemohou být obsahem platebního výměru, na jehož základě se vrací nadměrný odpočet, neboť tímto rozhodnutím se neukládá žádné peněžité plnění daňovému subjektu, nýbrž se vymezuje povinnost správce daně vrátit daňovému subjektu určitou peněžní částku. Příslušným bankovním účtem není účet správce daně, nýbrž bankovní účet daňového subjektu, který však není třeba uvádět přímo v samotném rozhodnutí.

Krajský soud v Ústí nad Labem tedy rozhodl nezákonně, když rozhodnutí daňových orgánů označil za nicotná a meritorně se jimi nezabýval. Nejvyšší správní soud dospěl k tomu, že kasační stížnost je důvodná, ve výroku uvedený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

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

V Brně dne 10. srpna 2004

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu