

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobců: **a) I. K.**, **b) J. Ž.**, **c) A. Ž.**, **d) Mgr. M. K.**, **e) A. K.**, zast. Mgr. Tomášem Vávrou, advokátem se sídlem Ulrichovo nám. 737, Hradec Králové, proti žalovanému: **Krajský úřad Královéhradeckého kraje,** se sídlem Pivovarské náměstí 1245, Hradec Králové, o kasační stížnosti žalobců proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 15. 3. 2011, č. j. 30 A 60/2010 - 55,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

Rozhodnutími žalovaného Krajského úřadu Královéhradeckého kraje ze dne 4. 10. 2010 sp. zn. 7084/MJ/2009-37, 7084/MJ/2009-39, 7084/MJ/2009-42, 7084/MJ/2009-40 a 7084/MJ/2009-41 byla zamítnuta odvolání žalobců proti platebním výměrům obce Bolehošť ze dne 25. 3. 2009, č. j. 94/09, č. j. 93/09, č. j. 92/09, č. j. 96/09 a č. j. 95/09 na místní poplatky za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů.

Žalobci (dále jen „stěžovatelé“) napadli rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové (dále „krajský soud“). Podanou žalobu krajský soud shora označeným rozsudkem zamítl s tím, že správce daně při stanovení poplatků vycházel ze správných ustanovení obecně závazné vyhlášky (OZV) vydané zastupitelstvem obce Bolehošť dne 29. 9. 2004, č. 3/2004. Krajský soud uvedl, že zastupitelstvo obce Bolehošť schválilo s účinností od 1. 1. 2008 dodatek OZV, kterým se měnil článek 4 – Sazba

poplatku. Dle ust. § 84 odst. 2 písm. h) zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, bylo zastupitelstvo oprávněno vydat obecně závaznou vyhlášku. Podle krajského soudu by s ohledem na přehlednost bylo vhodné, aby každá změna OZV měla podobu samostatné vyhlášky, která by nahradila předchozí. Pokud ale má změna schválená zastupitelstvem obce formálně podobu dodatku dosavadní obecně závazné vyhlášky, nejedná se, dle krajského soudu, o rozpor s žádným zákonným ustanovením. Tento důvod sám o sobě nezpůsobuje neplatnost ať už původní obecně závazné vyhlášky, tak ani jejich dodatků. V řízení bylo prokázáno, že správní orgány vycházely ze změny OZV č. 3/2004 schválené dne 15. 11. 2007, a to v podobě nacházející se na úřední elektronické desce Obecního úřadu Bolehošť. Krajský soud v tomto ohledu neshledal žádné pochybení ani v tom, že prvoinstanční správce daně vyměřil v platebních výměrech poplatky za použití formulací *„Obecně závazné vyhlášky obce Bolehošť č. 3/2004 ..., ve znění pozdějšího dodatku"*, neboť je zřejmé, že šlo o dodatek obsahující změnu OZV č. 3/2004 účinnou od 1. 1. 2008. O obsahu tohoto dodatku nemohly na straně poplatníků vzniknout důvodné pochybnosti.

Stran namítané neexistence povinnosti platit místní poplatek z důvodu, že stěžovatelé veškerý svůj odpad ekologicky zpracovávají, krajský soud přisvědčil žalovanému a ve shodě s ním uvedl, že tato skutečnost nemá na placení místního poplatku žádný vliv. Krajský soud poukázal na ust. § 10b odst. 1 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, v platném znění, z něhož vyplývá, že poplatníkem je mj. fyzická osoba, která má v obci trvalý pobyt, přičemž povinnost platit místní poplatky vzniká ze zákona tím, že fyzická osoba je v obci přihlášena k pobytu nebo je či se stane vlastníkem stavby určené nebo sloužící k individuální rekreaci. Tuto podmínku stěžovatelé splňují. Krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 5 Afs 175/2006-116, z něhož mj. vyplývá, že *pokud obec využije možnosti zavést a vybírat místní poplatek ve smyslu ust. § 1 písm. h) zákona o místních poplatcích, učiní tak v rámci samostatné působnosti formou obecně závazné vyhlášky, přičemž možnost stanovit případné úlevy je odvislá od rozhodnutí obecního zastupitelstva a zůstane-li nevyužita, jde o postup zcela souladný se zákonnými normativy.*

Stěžovatelé napadli rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

V kasační stížnosti uvádějí, že při správném posouzení právní otázky musel soud dovodit neplatnost přezkoumávaných rozhodnutí – platebních výměrů. Stěžovatelé poukazují na ust. § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, dle něhož mezi základní náležitosti rozhodnutí patří jednak výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částka a číslo účtu příslušné banky nebo spořitelního a úvěrního družstva, na nějž má být částka zaplacena. Napadené platební výměry však tyto dvě základní náležitosti rozhodnutí neobsahují.

Platební výměry se odvolávají na ust. článku 4 obecně závazné vyhlášky Obce Bolehošť č. 3/2004, o místním poplatku za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálního odpadu, s doložkou „ve znění pozdějšího dodatku". Takové označení, dle stěžovatelů, však lze považovat za zcela

nepřesné, nejasné. Je zcela nepřezkoumatelné, na základě jakého konkrétního dodatku, resp. změny obecně závazné vyhlášky, se místní poplatek vybírá. Je nesporné, že do doby vydání napadených platebních výměrů došlo k opakovaným změnám obsahu obecně závazné vyhlášky obce č. 3/2004. Dle stěžovatelů, pokud formou dodatků docházelo k opakovaným změnám OZV, bylo povinností obce, aby při odkazu na právní předpis byl alespoň konkrétně zmíněn a konkretizován dodatek, který částečně měnil obsah původního znění. Konkrétní dodatek, kterým byl obsah OZV změněn a ze kterého bylo možné aktuální výši vyměřovaného místního poplatku dovodit, není v napadených platebních výměrech uveden, a proto lze jednoznačně konstatovat, že v nich nejsou dostatečně konkrétně, určitě a úplně ve výrokové části vyjmenovány právní předpisy, podle nichž obecní úřad platební výměry vydal.

Posuzované platební výměry postrádají též údaje o účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplacena. Tento nedostatek pak nelze, dle stěžovatelů, zhojit ani odvoláním se na poštovní složenku, pokud vůbec byla k platebnímu výměru přiložena.

V ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků jsou uvedeny právní následky absence základních náležitostí. Nejedná se o chybu v psaní a nemůže být proto správný jiný závěr než ten, že rozhodnutí jsou neplatná.

V daném případě tedy krajský soud nesprávně posoudil právní otázku platnosti a účinnosti napadených platebních výměrů, a proto stěžovatelé navrhují, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že se neztotožňuje s názorem stěžovatelů, neboť v napadených platebních výměrech je uveden odkaz na OZV č. 3/2004 ve znění pozdějšího dodatku, kterým bylo adresátům sděleno, že daný právní předpis byl novelizován. Takové vymezení právních předpisů je dle žalovaného zcela dostačující. Též částka, která má být uhrazena, byla v platebním výměru uvedena. Pokud jde o číslo účtu, domnívá se žalovaný, že uvedení odkazu na složenku, z níž je číslo účtu patrné, je postačující, neboť adresát platebního výměru je jednoznačně obeznámen s tím, kam má vyměřený poplatek složit.

Pokud jde o výtky stěžovatelů, že byly veřejně přístupny dvě různé verze OZV, nebylo jimi řečeno, z jakých zdrojů obě verze vyhlášky byly získány. Zda ze zdrojů oficiálních, nebo například ze zpravodaje obce, který není relevantním podkladem pro rozhodování správce poplatku. K této otázce již krajský soud uvedl, že rozdíly v obou verzích jsou ryze formální a po obsahové stránce jsou obě verze předložené stěžovateli totožné.

Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu stížních námitek vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelé uplatnili v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Předmětem kasační stížnosti je namítaná neplatnost (nicotnost) vydaných platebních výměrů dle ust. § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen zákon o správě daní). Stěžovatelé tvrdí, že tyto platební výměry nebyly vydány po právu a jsou tedy zcela neúčinné (tj. jako by nebyly vydány).

Nejvyšší správní soud a priori konstatuje, že zákon o správě daní a poplatků použil zcela specifickou konstrukci pro důvody neplatnosti rozhodnutí, jakkoli je vhodnost užití tohoto pojmu ve veřejnoprávním předpise diskutabilní. Přitom důvody, s nimiž zákon o správě daní spojuje neplatnost rozhodnutí, nelze považovat za důvody, pro které je možno vyslovit bez dalšího nicotnost rozhodnutí, tedy na rozhodnutí nahlížet tak, jako by nebylo vydáno vůbec a účastníci řízení jím nejsou vázáni.

Zákon o správě daní v ustanovení § 32 uvádí, jaké základní náležitosti musí obsahovat rozhodnutí vydané v daňovém řízení, uvádí též důsledky absence jednotlivých náležitostí. Absence poučení o možnosti podání opravného prostředku v rozhodnutí, nebo jeho odejmutí má tak za následek prodloužení lhůty pro uplatnění tohoto práva a správce daně uzná opravný prostředek podaný do šesti měsíců po doručení rozhodnutí za včas podaný. Pokud však v rozhodnutí chybí některá další ze základních náležitostí, má to za následek neplatnost rozhodnutí, splnění podmínek neplatnosti pak ověří správce daně, který rozhodnutí vydal.

Chybí –li v rozhodnutí náležitost, uvedená jako podstatná náležitost rozhodnutí, jedná se bezpochyby o vadu; je nutno vždy pečlivě zkoumat charakter vady, kterou je správní akt zatížen. Je vždy namístě zkoumat, zda se jedná o vadu, která je způsobilá založit nezákonnost vydaného rozhodnutí, resp. jeho nicotnost nebo neplatnost.

Při neexistenci obecné pozitivní úpravy nicotných aktů v zákoně nelze analogií užitou mezi pojmy neplatnost a nicotnost dovodit, že ustanovení § 32 odst. 2 zákona o správě daní obsahuje výčet důvodů nicotnosti. Takový závěr by vedl k zcela absurdním zjištěním. Zatímco rozhodnutí vydané správním orgánem podle správního řádu, v důsledku absence identických náležitostí uvedených v § 32 odst. 2 cit. zákona by nebylo ani "neplatné" ani nicotné – neboť správní řád s absencí náležitostí nespojuje identické právní důsledky tak, jak to činí zákon o správě daní a poplatků, rozhodnutí vydané v řízení daňovém by v důsledku téhož pochybení bylo nicotné, tudíž by neexistovalo. Taková interpretace předpisů by byla zcela zjevně v rozporu se zásadou zákonnosti, předvídatelnosti a legitimního očekávání. Protože důvody, které vyvolávají nicotnost rozhodnutí, nejsou vždy zákonem stanoveny, je nutno vždy pečlivě zkoumat charakter vady, kterou je správní akt zatížen. Je vždy na místě zkoumat, zda se jedná o vadu, která je způsobilá založit nezákonnost vydaného rozhodnutí, resp. jeho nicotnost.

Nepochybně i rozhodnutí vydané v daňovém řízení, při nedodržení náležitostí uvedených v § 32 zákona o správě daní a poplatků může být paaktem, tj. rozhodnutím nicotným, bude-li nedostatek, kterým trpí, tak závažný, že se o rozhodnutí nemůže jednat. Lze-li však jednoznačně dospět k závěru, že není pochyb o tom, že rozhodnutí vydal oprávněný orgán v rámci svých kompetencí, netrpí vadami, které mohou způsobit jeho zmatečnost, neurčitost nebo nemožnost, přičemž je zřejmé, komu je určeno, nelze takové

rozhodnutí označit za nicotné ani neplatné. 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 žádat, že budou tento správní akt respektovat.

K pojmu neplatnosti, resp. nicotnosti platebních výměrů v daňovém řízení se vyjadřoval Nejvyšší správní soud v řadě svých rozhodnutí např. v rozsudku ze dne 15. 12. 2005, č. j. 1 Afs 130/2004-90, ze dne 12. 8. 2004, č. j. 2 Afs 47/2004-83, rozsudku ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Afs 2/2003-69, rozsudku ze dne 27. 8. 2004, č. j. 5 Afs 88/2004-89, rozsudku ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 146/2004-66 a řadě dalších (vše přístupno na www.nssoud.cz). Z citované judikatury především vyplývá, že pojem neplatnosti rozhodnutí podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní nelze vykládat formálně či dokonce formalisticky; rovněž nelze směšovat obsah pojmu neplatnost, který, jakožto pojem soukromoprávní, ne příliš vhodně používá daňový procesní předpis a nicotnost. Nelze přitom z absence některých náležitostí, s níž spojuje zákon o správě daní neplatnost daňového rozhodnutí, dovozovat v intencích veřejného práva rovněž jeho neexistenci, tj. nicotnost. Pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí, uvedených v § 32 odst. 2 zákona o správě daní, nemůže sám o sobě způsobit neplatnost (klade-li zákon o správě daní rovnítko mezi pojem neplatnost a nicotnost); k tomu musí tento nedostatek dosahovat určité intenzity. Uvedený závěr vychází zejména z interpretačního přístupu, podle něhož by za každým právním pravidlem mělo stát i určité věcné zdůvodnění. Prakticky vzato to znamená hledat smysl a účel každého zákonného ustanovení; to platí i pro základní náležitosti daňového rozhodnutí. Pouhý nedostatek základní náležitosti rozhodnutí proto sám o sobě nemá za následek neplatnost platebního výměru; neplatnost by mohla nastat pouze za přistoupení dalších okolností, např. v případě uvedeném pod § 32 odst. 2 písm. d) tehdy, pokud by ani interpretací platebního výměru (či jiného rozhodnutí) jako celku tedy nejen jeho výroku - nebylo možno zjistit, podle jakého předpisu byla daň, resp. poplatek vyměřen, tj. obecně řečeno, pokud by ani interpretací daňového rozhodnutí jako celku nebylo možno zjistit údaj či informaci, kterou by rozhodnutí podle § 32 odst. 2 ve spojení s odst. 7 obsahovat mělo. Za neplatné rozhodnutí v intencích citovaného ustanovení zákona o správě daní 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 (nulitu) pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby tento správní akt respektovali a aby bylo možno usuzovat na neexistenci takového rozhodnutí; dílčí nedostatky platebního výměru nemohou způsobit jeho neexistenci. Nicotné (neexistující, non negotium) rozhodnutí správního orgánu je tedy zvláštním druhem aktu, který odporuje zákonu. Jeho vady jsou tak závažné, že se neuplatňuje presumpce správnosti aktu. To znamená, že takový akt nevyžaduje zvláštní proces k odstranění vad nebo odstranění aktu samotného, ale nikdo jej nemusí dbát, od počátku se na něj hledí jako na akt, který tu vůbec není. K nulitě aktu každý, tedy i soud, přihlíží bez návrhu z úřední povinnosti (§ 76 odst. 2 s. ř. s.). Především je však nutno vymezit okruh vad, jejich rozlišení a kvalifikaci, pro které je nutno mít za to, že akt neexistuje, tedy vad, které jsou způsobilé nicotnost přivodit. Za takové vady lze nesporně považovat absolutní věcnou nepříslušnost, absolutní

nedostatek formy (ústní rozhodnutí namísto písemného, pouhé sdělení namísto rozhodnutí), požadavek trestného plnění, plnění absolutně nemožného, neurčitost, logickou rozpornost aktu a chybějící projev vůle správního orgánu (padělky, akty vynucené násilím). Lze shrnout, že paakty se vyznačují tak těžkými vadami, že je nutno mít za to, že tu žádný akt není.

Uvedené vady však Nejvyšší správní soud správní soud v rozhodnutích správce daně 1. stupně neshledal. Požaduje-li ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní, aby ve výroku byly uvedeny právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, má se tím zajistit informovanost příjemce rozhodnutí o tom, podle jakého předpisu mu byla daň vyměřena. Ve výrocích napadených platebních výměrů správce daně mj. uvádí odkaz na ust. § 10b a § 11 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, dále ustanovení článku 4 obecně závazné vyhlášky obce Bolehošť č. 3/2004 o místním poplatku za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálního odpadu, ve znění pozdějšího dodatku a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Nejvyšší správní soud má v daném případě za to, že zákonný požadavek informovat účastníky, na podkladě jakých právních předpisů bylo rozhodováno, byl zcela naplněn. Pokud byl předpis uveden ve výroku za použití formulace „Obecně závazné vyhlášky obce Bolehošť č. 3/2004 ... ve znění pozdějšího dodatku", je zcela zřejmé, že šlo o dodatek obsahující změnu Obecně závazné vyhlášky č. 3/2004. Stěžovatelům v daném případě bylo známo i za které období se poplatek vyměřuje, tj. za rok 2008, přičemž v řízení bylo prokázáno, že správní orgány vycházely ze změny OZV č. 3/2004 schválené dne 15. 11. 2007 s účinností od 1. 1. 2008, a to v podobě nacházející se na úřední elektronické desce Obecního úřadu Bolehošť. O obsahu uvedeného dodatku ostatně neměli pochyby ani sami stěžovatelé, neboť již v průběhu řízení disponovali dokumentem, sice nikoli oficiálního charakteru, nicméně obsahově zcela shodným s obsahem oficiálního dodatku. Stěžovatelům tedy nemohla vzniknout ani důvodná pochybnost o tom, jaké sazby místního poplatku byly pro rok 2008 v obci Bolehošť platné. Je tedy nepochybné, že poplatek byl vyměřen právě na podkladě zmíněného dodatku účinného od 1. 1. 2008; zjevně by neodpovídalo smyslu shora citovaného ustanovení, považovat platební výměry za neplatné, resp.nicotné, neboť příjemcům rozhodnutí se požadované informace beze všech pochybností dostalo. Správce daně dostál své povinnosti uvést ve výrocích rozhodnutí právní předpisy, a to jak hmotněprávní, tak procesní, přičemž zde uvedené údaje nevyvolávají žádné zjevné pochybnosti o tom, zda by tento akt měl být respektován.

Lze tedy uzavřít, že názor stěžovatelů o neplatnosti, resp. nicotnosti platebních výměrů z důvodu chybějícího, popř. ne zcela konkrétně určeného údaje o právním předpisu Nejvyšší správní soud nesdílí, neboť zde není žádné neurčitosti či nesrozumitelnosti, natožpak takové, která by zakládala nicotnost, resp. neexistenci rozhodnutí, tedy právní stav, kdy stěžovatelům není žádná platební povinnost ukládána.

Pokud stěžovatelé dále dovozují neplatnost (nicotnost) platebních výměrů z důvodu chybějícího údaje o účtu příslušné banky nebo spořitelního a úvěrního družstva, na nějž má být částka zaplacena, pak je třeba tuto stížní námitku odmítnout s ohledem na ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. jako nepřípustnou, neboť se opírá o nové důvody, které stěžovatelé v řízení před krajským soudem neuplatnili. Nejvyšší správní soud konstatuje,

že ani v tomto případě, ve světle výše uvedeného názoru, by však nebylo lze z moci úřední dojít k závěru o neexistenci napadených rozhodnutí. *Obiter dictum* lze uvést, že jakkoli sice zmíněné sut. § 32 odst. 7 zákona o správě daní určuje, že součástí rozhodnutí, jimiž se ukládá zaplacení peněžité částky, je uvedení čísla účtu příslušné banky nebo spořitelního a úvěrního družstva, na nějž má být částka zaplacena, není povinností správce daně uvádět všechny možné formy úhrady. Bylo-li v rozhodnutích uvedeno, že poplatek lze uhradit v hotovosti na pokladně nebo přiloženou složenkou, byly formální požadavky kladené na rozhodnutí splněny, a proto ani tyto námitky nemohou obstát.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených skutečností neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelé, kteří neměli v tomto soudním řízení úspěch, nemají právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení přesahující jeho běžnou správní činnost nevznikly. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 24. listopadu 2011

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu