



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele společnosti **P. spol. s r. o.**, zastoupené JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem v Litoměřicích, Zítkova 9, za účasti **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 10. 2003, č. j. 16 Ca 339/2000 – 43,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozsudkem krajského soudu byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „správní orgán“) ze dne 27. 6. 2000, č. j. 4475/120/00, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Litoměřicích (dále jen „správce daně“) dne 23. 8. 1999, č. j. 62523/99/196912/2866, na daň z příjmů právnických osob za rok 1996.

Ve včas podané kasační stížnosti namítá stěžovatel (dále též „daňový subjekt“) stížní důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť se domnívá, že soud nesprávně posoudil otázku nicotnosti výše specifikovaného dodatečného platebního výměru. Dle názoru stěžovatele je základní náležitostí dodatečného platebního výměru dle ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), doměřený rozdíl na daňovém základu, když tato náležitost je dána povahou rozhodnutí a vyplývá z toho, že v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru lze napadat jen doměřený rozdíl na daňovém základu a na dani a odvolání je nepřípustné, směřuje-li jenom proti odůvodnění,

aniž by byl současně napadán jeho výrok. Stěžovatel se tedy domnívá, že jestliže může odvoláním napadát výrok dodatečného platebního výměru, musí být jeho součástí i doměřený rozdíl na daňovém základu, neboť tuto skutečnost nemůže stěžovatel zjistit z jiného rozhodnutí. Absence uvedení doměřeného rozdílu tak má za následek jak nicotnost rozhodnutí správce daně, tak i rozhodnutí správního orgánu. Jestliže k tomuto závěru nedospěl krajský soud, je jeho rozhodnutí stíženo vadou dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s.ř.s., neboť je v rozporu s ust. § 32 odst. 7 za použití § 32 odst. 2 písm. d), § 46 odst. 8 a § 48 odst. 11 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozhodnutí krajského soudu a vrácení věci krajskému soudu zpět k dalšímu řízení. Současně požádal o náhradu nákladů kasačního řízení ve výši vyčíslené v kasační stížnosti.

Správní orgán ve svém vyjádření uvedl, že se stěžovatelem namítanou nicotností zabýval již krajský soud, který k dospěl k závěru, že se o nicotné rozhodnutí nejedná, neboť doměřený rozdíl na daňovém základu a na dani může daňový subjekt spolehlivě zjistit. S tímto tvrzením správní orgán souhlasí, a proto považuje kasační stížnost za bezpředmětnou. Správní orgán dále připomněl, že dostatečným způsobem zjistil skutečný stav věci, který i řádně odůvodnil, proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Právní rámec výchozích úvah Nejvyššího správního soudu v posuzované věci tvoří ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jeho 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. Základním údajem ve smyslu ust. § 32 odst. 2 písm. d) cit. zákona se pak rozumí mj. i výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částka a číslo účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplácena.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti dovodil nicotnost předmětného dodatečného platebního výměru ze skutečnosti, že tento neobsahuje doměřený rozdíl na daňovém základu, což je dle jeho názoru jeho základní náležitostí. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí následující. Ústavní soud ve svém nálezu pléna ze dne 17. 11. 1998, publikovaném pod č. 300/1998 Sb., vyslovil, že „... důvody, pro které je možno vyslovit neplatnost rozhodnutí, totiž nelze stanovit svévolně, nýbrž pouze v případech taxativně uvedených v ust. § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků ...“ Z dikce ust. § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků citovaného výše jednoznačně vyplývá, že doměřený rozdíl na daňovém základu není součástí taxativního výčtu základních náležitostí daňového rozhodnutí. Není tedy možno ho za takový považovat, neboť by se jednalo o výklad zákona, který by byl v rozporu s výše uvedeným nálezem Ústavního soudu, což je s ohledem na fakt, že obecné soudy (mezi něž v tomto smyslu a se značným zjednodušením patří i Nejvyšší správní soud) jsou při svém rozhodování vázány nejen zákonem, nýbrž také ústavním pořádkem. Právě v tomto kontextu vystupuje do popředí funkce Ústavního soudu, kterou je podle čl. 83 Ústavy České republiky ochrana ústavnosti. Ústavní soud je tedy hlavní interpretátor ústavního pořádku a právě v tomto smyslu musí být jeho rozhodnutí závazná. Nejvyšší správní soud dále uvádí, že podle imperativu ústavně konformní interpretace a aplikace právních předpisů jsou všechny subjekty aplikující právo povinny postupovat tak, aby zvolený výklad právních předpisů byl souladný s ústavností, a to ve smyslu výslovného

znění konkrétních ústavních norem i ústavních principů a hodnot, nežádka v ústavních textech *expressis verbis* nevyjádřených.

Nejvyšší správní soud považuje v této souvislosti za vhodné pro úplnost a v souladu se svou dosavadní judikaturou uvést, že za neplatné rozhodnutí ve smyslu ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků 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 (která však v daném případě zjištěna nebyla), 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 (ve stejném smyslu srov. nálezn Ústavního soudu sp. zn. PL ÚS č. 300/1998 Sb. či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2003, č. j. 2 Afs 12/2003 - 216, a další).

Nejvyšší správní soud poukazuje rovněž na skutečnost, že důvody nicotnosti správních aktů nejsou pozitivním právem upraveny a jsou obecně podávány zejména z teorie, resp. vyplývají z judikatury správních soudů. Podle rozhodovací praxe způsobují nicotnost správního rozhodnutí typicky takové vady, které spočívají v rozhodování absolutně nekompetentním orgánem (viz např. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 31. 3. 1995, č. j. 7 A 129/1994), v rozhodování podle právního předpisu, který byl přede dnem rozhodnutí o odvolání bez náhrady zrušen (viz rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 8. 1994, č. j. 6 A 90/1993) či v absolutním nedostatku zákonem předepsané formy (viz rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 22. 2. 2000, č. j. 5 A 26/1999). Za další důvody nicotnosti jsou považovány nesmyslnost výroku, skutečnost, že rozhodnutí zakládající povinnost či právo bylo vydáno v řízení zahájeném z úřední moci, ačkoliv šlo o řízení, které bylo možno zahájit pouze na návrh, apod. Nejvyšší správní soud však nezjistil, že by v posuzovaném případě byla dána některá z uvedených příčin nicotnosti a neshledává ani žádný jiný důvod nicotnosti rozhodnutí správce daně dovozovat.

Rozhodnutí správce daně a rozhodnutí správního orgánu věcně tvoří jeden celek. Za situace, kdy Nejvyšší správní soud neshledal dodatečný platební výměr neplatným ve smyslu ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a kdy z vlastní iniciativy nezjistil jiné, doktrinní důvody nicotnosti, dospěl k závěru, že nicotným není ani napadené rozhodnutí správního orgánu. Z obou správních rozhodnutí je zřejmé, jaká daňová povinnost, za jaké zdaňovací období a v jaké výši byla daňovému subjektu správcem daně doměřena. Daňový subjekt tak nebyl zkrácen na svém právu obrany proti takovému rozhodnutí a toto právo rovněž využil.

Z výše uvedeného tedy vyplynulo, že právní názor stěžovatele tak, jak byl prezentován v jeho kasační stížnosti, je ústavně nekonformním, tudíž krajský soud postupoval zcela v souladu s právním řádem, jestliže žalobní námitku stěžovatele tento právní názor obsahující shledal nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ze všech shora uvedených důvodů shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl postupem dle § 109

odst. 1 citovaného zákona, dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správní orgán nárok na náhradu nákladů řízení nevznesl, proto mu ho soud nepřiznal.

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

V Brně dne 13. října 2005

JUDr. Radan Malík
předseda senátu