



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jiřího Vyvadila a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, za účasti **Ing. J. S.**, zastoupeného Mgr. Vlastimilem Šopákem, advokátem se sídlem ve Znojmě, nám. Republiky 18, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 2. 2004, č. j. 30 Ca 116/2001 - 53,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 2. 2004, č. j. 30 Ca 116/2001 - 53, **se z r u š u j e** a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 16. 2. 2004, č. j. 30 Ca 116/2001 - 53, byla určena jako nicotná rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 12. 12. 2000, č. j. 3865/2000/FŘ/130 a Finančního úřadu ve Znojmě ze dne 10. 12. 1999, č. j. 112577/99/346911/6259. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že dodatečným platebním výměrem byla Ing. J. S. (dále jen „účastník“) dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za měsíc listopad 1994 ve výši 18 384 643 Kč s tím, že „Rozpis základu daně je uveden na dalším listě (listech)“. Formální náležitosti dodatečného platebního výměru obsahuje ustanovení § 32 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). K základním náležitostem rozhodnutí patří podle odst. 2 písm. d) citovaného ustanovení výrok s uvedením předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, též částka a číslo účtu příslušné banky, na který má být částka zaplacená. Z toho plyne požadavek, aby výrok rozhodnutí byl po obsahové stránce jasný, srozumitelný, přesný a určitý, aby mohl být závazný a vykonatelný. S odkazem na ust. § 32 odst. 7, § 46 odst. 4 a 7 citovaného zákona musí být nedílnou součástí výroku nejen náležitosti

stanovené v § 32 odst. 2 citovaného zákona, ale i doměřený základ daně a doměřená daň a rozdíl mezi základem daně a daní původně stanovenou a základem daně a daní doměřenou. V dané věci uvedl správce daně celkovou doměřenou daň a dále odkázal na další listy. Další list označený jako „list č. 2“ je ke správnímu rozhodnutí pouze připojen, aniž by byl datován, označen úředním razítkem nebo podepsán příslušnou osobou. Z toho krajský soud dovodil, že dodatečný platební výměr je ve výrokové části neurčitý, přičemž tato neurčitost představuje natolik závažnou vadu, že zakládá jeho nulitu. Právní závěry krajského soudu korespondují s ústavně konformním výkladem § 32 a § 46 odst. 4 a 7 zákona o správě daní a poplatků, Ústavního soudu, jak je uveden v nálezech tohoto soudu ve věcech vedených např. pod sp. zn. II. ÚS 31/1999, IV. ÚS 624/2002 a IV. ÚS 772/02.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, a to z důvodu, že napadený rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky, a je proto nezákonný. Stěžovatel nepovažuje dodatečný platební výměr ve smyslu § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků za neplatný, neboť obsahuje ve výrokové části souhrnnou částku doměřené daně a větu „Rozpis základu daně je uveden na dalším listu (listech)“ a dále je na prvním listu dodatečného platebního výměru uvedeno „celkový počet listů: 2“ a je připojen další list označený jako „List č. 2“ označený shodným číslem jednacím a nadepsaný „Rozpis základu daně a daň“. Pokud i list č. 2 stěžovatel chápe jako součást výroku rozhodnutí, pak na něm nemusí být opakovány náležitosti zákonem vyjmenované, ale uvedené na prvním listu. Stěžovatel poukázal na to, že platná právní úprava důvody nicotnosti individuálních správních aktů nevymezuje, a to ani demonstrativně. Při interpretaci § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků vychází stěžovatel z právního názoru Ústavního soudu uvedeného v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 8/98. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Účastník se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s rozsudkem krajského soudu. Kasační stížnost považuje za neopodstatněnou, neboť krajský soud posoudil záležitost správně v souladu s právními předpisy. Proto navrhl, aby rozsudek krajského soudu byl potvrzen.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom shledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud v dané věci vycházel z ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, 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 citovaného zákona považuje za základní, jsou označení oprávněného správce daně, který rozhodnutí vydal, číslo jednacím, 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 zaplácena, lhůta plnění, poučení o místě, době a formě podání oprávněného 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 dané věci 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 a není důvodu požadovat, aby i tento list byl datován, označen úředním razítkem nebo podepsán příslušnou osobou. Proto přepjatě formalistický závěr krajského soudu o nicotnosti není podle názoru Nejvyššího správního soudu správný.

Protože rozhodnutí správního orgánu I. stupně a rozhodnutí odvolacího orgánu věcně tvoří jeden celek, pak není-li nicotné rozhodnutí správního orgánu I. stupně a proti rozhodnutí II. stupně nebyla namítána ani zjištěna nicotnost, není důvod ani pro vyslovení nicotnosti tohoto rozhodnutí.

V této souvislosti je třeba uvést, že podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků 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 zákoně o správě daní a poplatků. 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 zákona o správě daní a poplatků a uložit správci daně ověření neplatnosti předmětného platebního výměru.

Dále je třeba poznamenat, že za neplatné rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 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 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 v jaké výši byla účastníkovi správcem daně doměřena. Účastník 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.).

V daném případě tedy nelze považovat rozhodnutí správce daně a finančního ředitelství za nicotná ve shora uvedeném smyslu, a to ani z materiálního ani z čistě formálního hlediska. Krajský soud proto rozhodl nezákonně, když tato rozhodnutí označil za nicotná a nezabýval se jimi meritorně.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a podle odst. 2 citovaného ustanovení vyslovil, že se věc vrací krajskému soudu k dalšímu řízení.

Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. je krajský soud názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán.

Podle § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 24. června 2005

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu