



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **O. B. – S.**, zastoupeného P. O., daňovým poradcem proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem náměstí Svobody 4, poštovní příhrádka 372, 602 00 Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2003, č. j. -110-6438/2002-0106, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 10. 2004, č. j. 30 Ca 192/2003-40,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 10. 2004, č. j. 30 Ca 192/2003-40, **se zrušuje** a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Platebním výměrem ze dne 28. 5. 2002, č. j. 31386/02/404921/4361, předepsal Finanční úřad v Rožnově pod Radhoštěm žalobci k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 1999. Odvolání proti tomuto platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 4. 2003.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně; ten svým rozsudkem ze dne 21. 10. 2004 vyslovil nicotnost jak napadeného rozhodnutí žalovaného, tak platebního výměru ze dne 28. 5. 2002 vydaného v I. stupni. V odůvodnění se odvolal na konstantní judikaturu Ústavního soudu, podle níž nesmí ve výroku rozhodnutí v souladu s § 32 odst. 2 písm. d) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), chybět nejen právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno (a to jak procesní, tak hmotněprávní), ale ani označení konkrétního ustanovení daného předpisu; v opačném případě je rozhodnutí neplatné ve smyslu § 32 odst. 7 daňového řádu, resp. nicotné. To je významné zvláště proto, že hmotněprávní daňové předpisy procházejí pravidelnými změnami a dílčími novelami. V přezkoumávaném platebním výměru, ač zde byly označeny použité předpisy, však odkaz na konkrétní ustanovení chyběl.

Dále spatřoval krajský soud neplatnost, resp. nicotnost, dodatečného platebního výměru i v absenci údaje o základu daně, který vyžaduje ustanovení § 46 d. ř.

Žalovaný podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost dovolávající se § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního; má za to, že rozhodnutí správce daně nepostrádá žádnou základní náležitost ve smyslu § 32 odst. 2 daňového řádu, a není tak nicotné. Nicotnost způsobují jen ty nejzávažnější vady, jak je vymezila teorie, a nemohou ji vyvolat jisté dílčí nepřesnosti (přezkoumávaný platební výměr jistě není nejasný nebo nesrozumitelný, jak o tom svědčí žalobcovy přesné věcné námitky). Podle názoru Ústavního soudu (nález sp. zn. Pl. ÚS 8/98) je neplatnost rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 7 d. ř. dána jen tam, kde chybí některá z náležitostí taxativně vymezených v § 32 odst. 2 d. ř. Tak tomu však není u přezkoumávaného platebního výměru, neboť ten obsahuje údaj o použitém hmotněprávním i procesním předpisu, a ze zákona neplyne, že by základní náležitostí daňového rozhodnutí bylo i označení konkrétního ustanovení právního předpisu ve výroku rozhodnutí (jak uvedl i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 18. 11. 2003, č. j. 2 Afs 12/2003-220). Požadavek krajského soudu na to, aby ve výroku bylo uvedeno i konkrétní ustanovení právního předpisu, lze navíc jen těžko uskutečnit: s ohledem na komplexnost daňového řízení by totiž bylo nutné uvádět téměř všechna ustanovení zákona upravujícího příslušnou daň.

S tím, že nicotnost platebního výměru vyvolal i chybějící údaj o základu daně, žalovaný rovněž nesouhlasí: žalobce totiž v této věci není poplatníkem, a nebyl mu tak stanoven základ daně a daň ve smyslu § 46 d. ř., ale byla mu jakožto plátcí daně - tedy ve zcela odlišném režimu - toliko předepsána částka k placení. Tato částka je přitom souhrnem jednotlivých daňových povinností žalobcových zaměstnanců coby poplatníků daně z příjmů, a týká se tedy několika základů daně. Při daňové kontrole, ze zprávy o níž je zřejmé, jak byla tato částka vypočtena, byl ostatně příjem poplatníků zjišťován jen pro účely zdanění, aniž jim byl skutečně vyplacen. Konečně je třeba připomenout, že ustanovení § 46 d. ř., jehož se krajský soud dovolává, patří do části třetí daňového řádu, která upravuje postup při vyměření daně, zatímco ustanovení § 69 d. ř., které správce daně užil v žalobcově případě, spadá do části šesté daňového řádu, upravující placení daní.

Z těchto důvodů by Nejvyšší správní soud měl zrušit napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Žalovaný též požádal o to, aby jeho kasační stížnosti byl přiznán odkladný účinek: v důsledku rozsudku krajského soudu by mu totiž mohla vzniknout nenahraditelná újma spočívající v nedobytnosti předepsané částky daně, která by nyní musela být žalobci vyplacena. Žalobce by krom toho mohl žádat úrok a opětovné vymáhání částky by bylo ztíženo i jeho cizí státní příslušností.

Žalobce se ke kasační stížnosti vyjádřil podáním ze dne 16. 12. 2004. Zdůraznil, že soud vyslovuje nicotnost z úřední povinnosti a bez ohledu na povahu námitek obsažených v žalobě (žalovaný totiž přesností a konkrétností žalobních námitek dokládá určitost a srozumitelnost daňových rozhodnutí v žalobcově věci). Konkrétní ustanovení právního předpisu musí být podle žalovaného uvedeno ve výroku rozhodnutí právě proto, že vyměřování daně je složitým procesem, nehledě už k tomu, že ve věci jde o vysokou finanční částku, jejíž odnětí žalobci musí být zdůvodněno důkladně a zcela jednoznačně. V rozsudku, jež citoval sám žalovaný, ostatně Nejvyšší správní soud uvedl, že je zpravidla nutno vyžadovat, aby ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno konkrétní ustanovení právního předpisu. Takový postup není přepjatým formalismem, nýbrž mechanismem, který brání libovůli správního orgánu, obzvláště při vydávání rozhodnutí, která nemusí být odůvodněna.

Správce daně krom toho sám uvedl ve výroku několik ustanovení procesního předpisu a i jedno ustanovení hmotněprávního předpisu, ač k tomu – jak tvrdí žalovaný – není povinen, a tedy jako státní orgán ani oprávněn. Co se týče absence údaje o základu daně, i zde žalobce souhlasí s krajským soudem. Navíc ustanovení § 46 d. ř., z jehož působení se žalovaný v této věci snaží vymanit, se nevztahuje pouze na „poplatníka“, ale obecně na „daňový subjekt“, jímž je i plátcе daně. I on totiž musí mít možnost spolehlivě zjistit všechny údaje, k jejichž přezkoumání slouží opravný prostředek. Lze tedy uzavřít, že vady, jimiž byl stížen platební výměr, jsou natolik závažné, že způsobují neplatnost (nicotnost), a krajský soud tak rozhodl správně. Konečně žalobce navrhl zamítnutí návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti: návrh je totiž založen na pouhé domněnce nedobytnosti předepsané částky, v níž žalovaný nebyl nijak utvrzen dosavadním řádným plněním povinností ze strany žalobce.

Kasační stížnost je důvodná. Žádostí o přiznání odkladného účinku se Nejvyšší správní soud samostatně nezabýval, neboť rozhodnutím o věci samé se žádost stala bezpředmětnou.

Žalovaný zastává názor, že rozhodnutí správce daně vydané v I. stupni mělo alespoň po formální stránce obstát v soudním přezkumu; užívá přitom synonymicky pojmů „nicotnost“ a „neplatnost“ rozhodnutí (ostatně stejně jako krajský soud a rovněž žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti). To však není správné: tyto pojmy nelze navzájem směšovat, neboť každý z nich má svůj vlastní a vzájemně odlišný obsah. Vedle nich stojí jako další pojem „nezákonnost“ rozhodnutí, s nímž pracují procesní předpisy, v dané souvislosti zejména soudní řád správní. Je proto zapotřebí rozlišovat mezi nicotností, neplatností a nezákonností správního aktu. To učinil Nejvyšší správní soud v rozsudku svého rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001-96; úvahy tam obsažené je nanejvýš vhodné zde uvést.

Až do přijetí soudního řádu správního český právní řád výslovně neupravoval kategorii nicotnosti správního aktu. I přes tento zjevný nedostatek s tímto pojmem pracovala doktrína i judikatura; jejich závěry je možno – s výjimkami překonanými změnami v právní úpravě – použít převážně i v současnosti.

Teorie považuje za nicotný správní akt, který trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Typicky jsou takovými vadami neexistence zákonného podkladu pro rozhodnutí, nedostatek pravomoci, nejtěžší vady příslušnosti, absolutní nedostatek formy, absolutní omyl v osobě adresáta, neexistence skutkového základu způsobující bezobsažnost, požadavek trestného plnění, požadavek plnění fakticky nemožného, neurčitost, nesmyslnost či neexistence vůle. Nicotnost nelze zhojit ani uplynutím času. Nicotný akt nikoho nezavazuje a nikdo jej není povinen respektovat, neboť mu nesvědčí presumpce správnosti (srov. Hendrych, D. a kol.: Správní právo. Obecná část. 5. vydání. C. H. Beck, Praha, 2003, str. 136-141).

Dosavadní judikatura správních soudů propracovala pojem nicotnosti ve značné hloubce; z judikatury Ústavního soudu lze poukázat např. na usnesení ze dne 17. 5. 2000, sp. zn. IV. ÚS 108/2000 (Sb. ÚS, sv. 18, č. 17, str. 423), nebo na nález ze dne 10. 10. 2002, sp. zn. III. ÚS 728/01 (Sb. ÚS, sv. 28, č. 125, str. 79).

Judikatura dospěla k závěru, že k nicotnosti je soud povinen hledět z úřední povinnosti. Vady, které způsobují nicotnost, jsou např. absolutní nedostatek pravomoci,

absolutní nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu (nikoliv však pouhý nedostatek funkční příslušnosti), zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje (co není osobou v právním slova smyslu), nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí (např. uložení povinnosti podle již zrušeného předpisu).

Rozsáhlejší úpravu nicotnosti správních aktů přináší nový správní řád (zákon č. 500/2004 Sb.). Podle jeho § 77 odst. 1 je nicotné rozhodnutí, k jehož vydání nebyl správní orgán vůbec věcně příslušný; to neplatí, pokud je vydal správní orgán nadřízený věcně příslušnému správnímu orgánu. Nicotnost z tohoto důvodu zjišťuje a rozhodnutím prohlašuje správní orgán nadřízený správnímu orgánu, který nicotné rozhodnutí vydal. Podle odst. 2 je nicotné dále rozhodnutí, které trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, anebo jinými vadami, pro něž je nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu. Nicotnost z těchto důvodů vyslovuje soud podle soudního řádu správního.

Z uvedeného vyplývá, že nicotný je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami (příklady viz výše), že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Tyto vady jsou natolik závažné, že působí faktickou neexistenci samotného správního aktu; za dané situace tu není tedy nic, co by mohlo zakládat jakákoliv práva či povinnosti subjektů.

Srovná-li se uvedené vymezení nicotnosti s neplatností podle § 32 odst. 7 daňového řádu, je zřejmé, že jde o odlišné kategorie. Podle § 32 odst. 7 d. ř. je neplatné rozhodnutí, v němž chybí některá z ostatních základních náležitostí, které dle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon vyžaduje; zřejmá chyba v psaní nebo počítání neplatnost rozhodnutí nepůsobí. Chybějící základní náležitosti rozhodnutí (např. neuvedení právního předpisu ve výroku) sice představují vadu rozhodnutí, avšak zjevně nikoliv natolik intenzivní, aby po účastnících nebylo možno spravedlivě žádat, aby rozhodnutí respektovali, a aby bylo možno usuzovat na neexistenci takového rozhodnutí; dílčí nedostatky platebního výměru nemohou způsobit jeho neexistenci. Chybí-li např. ve výroku uvedení právních předpisů, nejde zjevně o žádný z případů nicotnosti, tj. o absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje [o takový nedostatek by nešlo ani u nepřesného označení daňového subjektu podle § 32 odst. 2 písm. c) d. ř.], či o nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. Obdobně pokud by rozhodnutí neobsahovalo odůvodnění, ač by je podle zákona mělo mít, nejde o rozhodnutí nicotné, ale o rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Krom toho je neplatnost rozhodnutí užší i co do typu rozhodnutí, u nichž může nastat: neplatné může být pouze rozhodnutí vydané podle daňového řádu, zatímco nicotné může být rozhodnutí jakékoliv. To znamená, že i daňové rozhodnutí může být nicotné; důvodem jeho nicotnosti ovšem nebudou kritéria vyjmenovaná v § 32 odst. 7 d. ř. (tedy nedostatek základních náležitostí či absence odůvodnění), nýbrž toliko kritéria, jež jako kritéria nicotnosti dovedla judikatura a z nichž některá do budoucna explicitně stanovuje správní řád.

Pojem neplatnosti rozhodnutí podle § 32 odst. 7 d. ř. nelze vykládat formálně či dokonce formalisticky. Pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí, uvedených v § 32 odst. 2 s. ř., tak nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí: k tomu musí tento nedostatek dosahovat určité intenzity.

Jak již bylo řečeno, od nicotnosti i neplatnosti je zapotřebí odlišovat rozhodnutí nezákonná. Nezákonné je takové rozhodnutí, které je v rozporu se zákonem nebo jiným právním předpisem, a přitom ještě nejde o tak intenzivní rozpor, aby bylo možno usuzovat, že rozhodnutí neexistuje, tj. že je nicotné. Nezákonnost může být vyvolána buď chybnou aplikací hmotného práva (pak půjde o nezákonnost v tom smyslu, jak o ní hovoří § 78 odst. 1 s. ř. s.), nebo práva procesního. Procedurální pochybení mohou mít charakter nepřezkoumatelnosti rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebo vad řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s.]; tyto vady řízení jsou však v rámci soudního řízení relevantní pouze potud, pokud jde o tzv. vady podstatné, tj. pokud porušení procesního práva mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Z uvedeného vyplývá, že platební výměr, u nějž byla ověřena neplatnost ve smyslu § 32 odst. 7 d. ř., může být buď toliko nezákonný pro nepřezkoumatelnost nebo pro jiné vady řízení, nebo – jsou-li zároveň naplněna kritéria nicotnosti – může být i nicotný. Každá z právě uvedených kategorií tedy má svůj samostatný obsah a uplatňuje se za splnění zcela odlišných předpokladů. Proto je závěr ztotožňující neplatnost s nicotností zjevně mylný.

Rozlišování neplatnosti, nezákonnosti a nicotnosti rozhodnutí není pouze akademickou záležitostí, ale nese s sebou i vysoce praktické důsledky pro soudní přezkum. K nicotnosti správního aktu jsou správní soudy jak v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, tak i v řízení o kasační stížnosti povinny přihlížet z úřední povinnosti, nad rámec žalobních bodů či důvodů kasační stížnosti. Je-li rozhodnutí skutečně nicotné, soud v řízení o žalobě pouze deklaratorním výrokem vysloví jeho nicotnost. Tento postup odpovídá i samotné logice věci: není-li tu „nic“, co by zakládalo práva či povinnosti subjektů, nelze toto „nic“ zrušit. Naproti tomu, jde-li o neplatné daňové rozhodnutí (tj. je-li splněn jak formální aspekt, spočívající v absenci některé ze základních náležitostí rozhodnutí, i materiální aspekt, spočívající v určité intenzitě tohoto nedostatku), platí, že soud k jeho vadám způsobujícím neplatnost přihlíží zásadně pouze k námitce žalobce; z úřední povinnosti by k vadám způsobujícím neplatnost přihlížel pouze tehdy, pokud by daňové rozhodnutí bylo nejen neplatné, ale zároveň buď nicotné, nebo nepřezkoumatelné. Ani v těchto případech nelze hovořit o tom, že by soud přihlížel z úřední povinnosti k neplatnosti; soud totiž přihlíží z úřední povinnosti k určitým vadám, které krom toho, že vyvolávají neplatnost, zároveň – a to je pro soudní přezkum podstatné – způsobují nepřezkoumatelnost či nicotnost. Namítne-li žalobce v ostatních případech neplatnost daňového rozhodnutí a soud shledá tento závěr správným, napadené rozhodnutí – jež je zároveň nezákonné v širším slova smyslu – zároveň zruší, nejčastěji podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

Nicotnost, neplatnost a nezákonnost správního aktu jsou tak vzájemně odlišnými kategoriemi s vlastním obsahem, rozdílnými předpoklady uplatnění a rozdílnými dopady na soudní přezkum. Jak plyne z citovaného rozsudku, zdejší soud se neztotožňuje s velmi formálním, ba formalistickým, chápáním pojmu neplatnosti, jak jej vyložil Ústavní soud v nálezech, na něž se odvolává krajský soud. Považuje naopak nicotnost a neplatnost správního aktu za vzájemně odlišné kategorie s vlastním obsahem, rozdílnými předpoklady

uplatnění a rozdílnými dopady na soudní přezkum, a závěr krajského soudu o tom, že platební výměr, v němž chybí některá ze základních náležitostí rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 2 d. ř., je tím samým nicotný, nesdílí.

Jelikož jsou tedy neplatnost a nicotnost správního rozhodnutí odlišnými instituty, jsou odlišné i jejich právní následky. Nicotné správní akty jsou v množině veškerých správních aktů výjimkou z pravidla, podle něž se na správní rozhodnutí hledí jako na zákonné, věcně správné a po právu utvářející právní vztahy svých adresátů do doby, než je autoritativně (ať už ve správním řízení či v řízení soudním) vysloven opak; pouze nicotným aktům nesvědčí presumpce správnosti (nejsou ani správné, ani nesprávné, neboť nejsou vůbec). Popření presumpce správnosti je však vždy vážným zásahem do právní jistoty adresátů aktu nebo i jiných osob, které se jím v mezidobí v dobré víře řídily. I proto nelze následky nicotnosti svévolně spojovat s instituty jinými, nýbrž je naopak třeba vykládat nicotnost restriktivně a s přihlédnutím k jejímu smyslu, jímž je odstranit rozhodnutí, která nikdy nemohla být respektována.

V projednávané věci není ovšem podstatné, že ani žalovaný ve své kasační stížnosti tyto pojmy řádně nerozlišil: důležité je, že při rozlišování neplatnosti a nicotnosti pochybil krajský soud, jehož rozhodnutí žalovaný napadá. Nemělo tak význam, že žalobní námitku vytýkající neplatnost (resp. nicotnost) rozhodnutí žalobce v řízení vůbec neuplatnil: krajský soud totiž tím, že oba pojmy ztotožnil, resp. oběma institutům přiřkl stejnou právní povahu, mohl s pomocí tohoto chybného východiska odůvodnit širí své přezkumné pravomoci poukazem na § 76 odst. 2 s. ř. s., podle něž soud vysloví nicotnost i bez návrhu. Nejvyšší správní soud tak přezkoumával, zda vady, které krajský soud vytkl správci daně, mohly vést k vyslovení nicotnosti.

Krajský soud spatřoval nicotnost v tom, že platební výměr ze dne 28. 5. 2002, č. j. 31386/02/404921/4361, neuvádí ve výroku ustanovení hmotněprávního předpisu, podle něž bylo rozhodováno; krom toho zde chybí též údaj o základu daně.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu nezpůsobuje absence odkazu na konkrétní ustanovení hmotněprávního předpisu nicotnost, jak to soud vyslovil již ve svém rozsudku ze dne 18. 11. 2003, č. j. 2 Afs 12/2003-220 (publikováno pod č. 212/2004 Sb. NSS). V době vydání tohoto rozsudku nebyly ještě zcela ujasněny rozdíly mezi pojmy nicotnosti a neplatnosti, jak se o nich píše shora; přesto však závěry tam učiněné dopadají i na projednávanou věc. I v této věci tedy je nutno trvat na tom, že Krajský soud v Brně pochybil, neboť ani sám daňový řád nepožaduje uvedení konkrétního ustanovení právního předpisu jakožto základní náležitosti rozhodnutí [srov. § 32 odst. 2 d. ř., zvláště písm. d)]: stanoví pouze tolik, že ve výroku musejí být označeny předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. (Rozdíl mezi „předpisem“ a „ustanovením“ je přitom nesporný; stejně tak je nutno oba pojmy lišit od pojmu „právní norma“, což ovšem krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí důsledně nečiní.) Tomu správce daně dostal: v platebním výměru totiž uvedl jak zákon ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, tak daňový řád. Neomezil se navíc jen na to, ale zároveň se zmínil i o konkrétních ustanoveních – tedy o ustanovení § 6 odst. 3 a § 69 d. ř. a o ustanovení § 38i odst. 4 zákona o daních z příjmů. I kdyby však užitá ustanovení takto nekonkretizoval, nezpůsobilo by to nicotnost platebního výměru. Uvedení konkrétního ustanovení právního předpisu je sice nanejvýš vhodné v zájmu srozumitelnosti a přesvědčivosti rozhodnutí vydaného v daňovém řízení, jakkoli tato povinnost ze zákona výslovně nevyplývá; absence takového údaje však rozhodně není tak intenzivním nedostatkem, aby mohla přivodit nicotnost.

Nicotnost platebního výměru je podle krajského soudu způsobena i tím, že zde chybí údaj o základu daně; ani s tím se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Údaj o základu daně bývá běžnou součástí těch platebních výměrů, jimiž se doměřuje daňovému subjektu daň podle § 46 d. ř., ačkoli ani zde není základní náležitostí rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 2 d. ř. (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2005, č. j. 7 Afs 51/2004-73). Zdejší soud však souhlasí se žalovaným v tom, že v platebním výměru, jímž se plátcí daně dodatečně předepisuje k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, nemá takový údaj místo – a to nikoli z důvodu ustálené praxe finančních úřadů, nýbrž v důsledku zákonem stanoveného postupu při vybírání a placení této daně. „Standardní“ postup podle § 46 d. ř. se ve své úplnosti uplatní jen u poplatníka (jakkoli to žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti zpochybňuje poukazem na to, že se zde užívá širšího pojmu „daňový subjekt“, jímž může být podle § 6 d. ř. i plátec): jen on (případně jeho právní nástupce) totiž podává daňové přiznání (hlášení) a jen s ním vede správce daně následně řízení vyměřovací podle části třetí daňového řádu. V daňovém přiznání je poplatník mj. povinen uvést i základ daně, z něž vypočítal přiznanou daň – a tomu pak odpovídá i postup správce daně pro případ, že se jím stanovený základ daně a daň liší od základu daně a daně přiznané poplatníkem: základ daně uvedený poplatníkem v daňovém přiznání má svůj protějšek v základu daně stanoveném správcem daně a uvedeném v platebním výměru.

Vybírání a placení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků je však konstruováno jinak. Plátce daně v průběhu celého zdaňovacího období sráží svým zaměstnancům jakožto poplatníkům této daně měsíčně zálohy na daň a odvádí je správci daně. Pro účely tohoto každoměsíčního srážení a odvádění daně zákon ani neoznačuje zdaňovaný úhrn příjmů jako „základ daně“, nýbrž jako „zdanitelnou mzdu“: plátec totiž žádný „souhrnný“ základ daně nevypočítává, pouze odvádí množství jednotlivých záloh sražených ze zdanitelných mezd jednotlivých zaměstnanců. Dokonce ani v ročním vyúčtování této daně se vůbec neobjevuje položka „základ daně“ ani údaj vyjadřující součet zdanitelných mezd všech zaměstnanců za celé zdaňovací období: uvádí se zde jen částky sražené a odvedené za jednotlivé měsíce a souhrnná částka takto odvedená za celé zdaňovací období. Jakýsi hypotetický „základ daně“ – tj. úhrn všech zdanitelných mezd všech zaměstnanců za celé zdaňovací období – stanoví nově až sám správce daně při přezkoumávání správnosti odvedené daně. Tak tomu bylo i v této věci: správce daně totiž při daňové kontrole zjistil, že žalobce jako plátec nesprávně odváděl zálohy na daň jen z masy peněz, které vyplatil svým zaměstnancům on sám, nikoli z celkového příjmu, který zaměstnancům náležel i za práce pro osoby třetí a který podléhal zdanění. Správce daně proto – aby mohl vypočítat celkovou částku dlužné daně za všechny zaměstnance a za celé zdaňovací období – sečetl příjmy za veškeré práce vykonané všemi zaměstnanci jak přímo pro žalobce, tak pro osoby třetí, odečetl od nich pojistné a nezdanitelné částky a z nich stanovil daň; od takto stanovené daně pak odečetl úhrn záloh odvedený žalobcem a zbytek předepsal žalobci k placení. Rozdíl mezi výší příjmů zaměstnanců, které byly již zdaněny prostřednictvím odvedených záloh, a celkovou výší zdanitelných příjmů zjištěnou správcem daně je tak jistou obdobou doměřeného rozdílu na daňovém základu (§ 46 odst. 2 a 8 d. ř.) – avšak právě jen obdobou. Jak správně poznamenává žalovaný, je to ostatně zřejmé i ze systematického zařazení obou porovnávaných ustanovení (§ 46 a § 69 odst. 1 d. ř.). Lze tedy uzavřít, že údaj o základu daně nejen že není nezbytnou ani pravidelnou náležitostí platebního výměru, jímž se plátcí daně předepisuje k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků,

ale v přezkoumávaném platebním výměru jej správce daně správně neuvedl, neboť s takovou položkou vůbec nepracoval.

Z materiálního hlediska se pak nad rámec shora uvedeného sluší dodat, že Nejvyšší správní soud na rozdíl od krajského soudu nepocituje „důvodné pochybnosti o předmětu zdanění“, a bezesporu je nepocíťoval ani žalobce: ten se totiž dne 15. 4. 2002 seznámil se zprávou o daňové kontrole i s jejími přílohami a již v odvolání proti platebnímu výměru ze dne 23. 7. 2002 snesl přesné argumenty zpochybňující správnost platebního výměru. Totéž pak učinil i v žalobě, aniž jakkoli zpochybnil formální stránku platebního výměru.

Shora uvedenou argumentací jsou tak vypořádány i námitky obsažené v žalobcově vyjádření ke kasační stížnosti. Žalobce spatřoval nicotnost ve stejných nedostatcích dodatečného platebního výměru jako krajský soud; krom toho zdůvodnil nutnost uvádění chybějících údajů i materiálními hledisky. Z toho však pro sebe nemůže nic vytěžit, neboť právní názor Nejvyššího správního soudu se od jeho názoru (a od závěrů krajského soudu) liší principiálně. Pro tuto věc není tolik podstatné, zda se na vnější podobu a náležitosti přezkoumávaného platebního výměru nahlíží formálně či materiálně: ani ty, ani ony argumenty totiž nemohou zvrátit přesvědčení zdejšího soudu, že tento platební výměr existuje a nebyl důvod k vyslovení jeho nicotnosti.

Platební výměr vydaný v této věci tedy není nicotný, a už vůbec pak není nicotné rozhodnutí o odvolání proti němu, které vydal žalovaný. Krajský soud vyslovil nicotnost rozhodnutí žalovaného z toho důvodu, že žalovaný zamítl odvolání proti nicotnému (tj. neexistujícímu) platebnímu výměru, místo aby jej zrušil; jelikož však platební výměr nicotný není, tato výtka krajského soudu neobstojí.

Žalovaný tedy nepochybil, když přezkoumal existující správní akt; ani jeho rozhodnutí tak není nicotné a Krajský soud v Brně je měl přezkoumat věcně. Nejvyšší správní soud proto vrátil věc tomuto soudu k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), a bude se tak zabývat věcnými námitkami řádně uplatněnými v žalobě. V novém rozhodnutí o věci rozhodne Krajský soud v Brně i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. ledna 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu