



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce M. S., zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem v Litoměřicích, Zítkova 9, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem, Ústí nad Labem, Velká hradební 61, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 2. 2005, čj. 9247/150/04, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 5. 2006, čj. 15 Ca 90/2005-26,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.**
- III. Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad v Litoměřicích (správce daně) sdělil žalobci platebním výměrem ze dne 10. 12. 2003, čj. 106222/03/196911/6520, rozdíl oproti původně doměřenému penále ve výši 54 407 Kč (penále bylo žalobci vypočteno v celkové výši 411 890 Kč) za dodatečně vyměřenou daň z příjmů obyvatelstva za zdaňovací období roku 1992. Žalobce podal proti platebnímu výměru odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 23. 2. 2005, čj. 9247/150/04.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který ji rozsudkem ze dne 17. 5. 2006, čj. 15 Ca 90/2005-26, zamítl.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a v jiné vadě řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Za nesprávně posouzenou právní otázku stěžovatel označil posouzení nicotnosti rozhodnutí (dodatečného platebního výměru) správce daně ze dne 22. 11. 1994, čj. 210/200/93, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů obyvatelstva za rok 1992 ve výši 237 438 Kč. Právě na základě tohoto platebního výměru přitom bylo stěžovateli sděleno penále ve výši 411 890 Kč, jež je předmětem přezkumu v této věci.

Stěžovatel v žalobě namítl, že dodatečný platební výměr na daň z příjmů obyvatelstva, jako podkladové rozhodnutí pro sdělení penále, je neplatný (nicotný), neboť neobsahuje základní náležitosti, zejm. uvedení procesně právního předpisu, podle kterého bylo rozhodováno. Absence uvedené náležitosti má podle § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), za následek neplatnost rozhodnutí. Krajský soud vyšel při posouzení této otázky z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, čj. 6 A 76/2001-96 (č. 793/2006 Sb. NSS), který však podle stěžovatele nelze na danou věc aplikovat, neboť v tehdy posuzované věci sice nebyl procesně právní předpis uveden v samotném výroku rozhodnutí, ale nacházel se v jeho záhlaví. Krajský soud dospěl k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno na základě § 46 odst. 7 daňového řádu a není nicotné, ale stěžovatel tvrdí, že citovaný předpis není uveden v žádné části sporného rozhodnutí a krajský soud měl proto posoudit podkladové rozhodnutí jako nicotné, stejně jako v případě nyní posuzovaného platebního výměru o sděleném penále.

Stížní námitka jiné vady řízení před soudem s následkem nezákonného rozhodnutí o věci samé se opírá o tvrzení stěžovatele, že se krajský soud nezabýval nicotností podkladového rozhodnutí na základě jeho originálu. Vyhotovení rozhodnutí, které žalovaný předložil se správním spisem, není originálem, protože neobsahuje viditelný otisk úředního razítka. Stěžovatel se domnívá, že není-li v řízení předložen originál rozhodnutí, které má být neplatné a nicotné, nemůže soud dospět k závěru, že rozhodnutí nicotné není. Není-li takové rozhodnutí ve správním spisu, nemůže být předmětem přezkumu. Stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že dodatečný platební výměr ze dne 22. 11. 1994 nebyl napaden žalobou a stěžovatel tedy proti němu nyní nemůže uplatnit žádné námitky.

K absenci úředního razítka na podkladovém rozhodnutí žalovaný uvedl, že správní spis opravdu neobsahuje rozhodnutí s otiskem úředního razítka, ale z přiložené kopie je obsah rozhodnutí zřejmý. Krajský soud se námitkou nicotnosti podkladového rozhodnutí z důvodu chybějícího razítka zabýval a uzavřel, že i kdyby originál rozhodnutí razítko neobsahoval, nezpůsobuje to jeho nicotnost. Směřovala-li by námitka k tomu, že je podkladové rozhodnutí z uvedeného důvodu neplatné, musela by být uplatněna již v žalobě, což se nestalo. Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), aniž shledal vady, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Ze spisů vyplývá, že dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 11. 1994, čj. 210/200/93, byla stěžovateli na základě daňové kontroly dodatečně vyměřena daň z příjmů obyvatelstva za zdaňovací období roku 1992 ve výši 237 438 Kč. Toto rozhodnutí bylo k odvolání stěžovatele změněno rozhodnutím správce daně tak, že namísto částky 237 438 Kč byla stěžovateli stanovena daňová povinnost ve výši 237 600 Kč. Obě rozhodnutí byla stěžovateli řádně doručena a nabyla právní moci. Na jejich základě byl posléze stěžovateli sdělen nyní posuzovaným platebním výměrem rozdíl oproti původně doměřenému penále ve výši 54 407 Kč. Stěžovatel požádal dne 12. 5. 2003 správce daně o

ověření podmínek neplatnosti dodatečného platebního výměru ze dne 22. 11. 1994, ale protože tak učinil téměř devět let po jeho vydání, správce daně s ohledem na běh prekluzivních lhůt tento postup odmítl.

Penále se stanoví na základě včas nezaplacené daně, je jejím příslušenstvím a sleduje její osud (§ 63 a § 58 daňového řádu). Je-li daň doměřena dodatečným platebním výměrem, jako v nyní posuzované věci, odvíjí se i vyměření penále od existence a platnosti tohoto platebního výměru. Ten ovšem mohl být předmětem samostatného soudního přezkumu a v nyní posuzované věci je proto již ze soudního přezkumu vyloučen. K rozsahu přezkumu rozhodnutí o sdělení výše penále se ostatně Nejvyšší správní soud vyjádřil již v rozsudku ze dne 11. 5. 2005, čj. 1 Afs 137/2004-62 (č. 1182/2007), a konstatoval, že při přezkumu rozhodnutí, kterým správce daně sdělil stěžovateli předpis penále, se zjišťuje pouze existence rozhodnutí, kterým byla povinnost hradit daňový dluh daňovému subjektu řádně sdělena, zda stěžovatel nesplnil platební povinnost ve stanovené lhůtě a zda se penále počítá v souladu s § 63 odst. 2 daňového řádu.

V nyní posuzované věci stěžovatel činí předmětem přezkumu *de facto* rozhodnutí o dodatečném vyměření daně, přičemž v době jeho vydání proti němu nebrojil žalobou. Námitku „neplatnosti (nicotnosti)“ tohoto platebního výměru stěžovatel poprvé uplatnil až v žádosti o ověření splnění podmínek neplatnosti dodatečného platebního výměru a následně v odvolání a v žalobě proti platebnímu výměru na penále.

Nejvyšší správní soud již dříve rozlišil pojmy nicotnosti, neplatnosti a nezákonnosti rozhodnutí, jejichž podstatou se zabýval, a na svoji judikaturu pro stručnost odkazuje [srov. např. rozsudek ze dne 15. 12. 2005, čj. 1 Afs 130/2004–90 (www.nssoud.cz), rozsudek dne 18. 11. 2003, čj. 2 Afs 12/2003-216 (č. 212/2004 Sb. NSS), a zejm. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, čj. 6 A 76/2001-96 (č. 793/2006 Sb. NSS), na který odkázal i krajský soud v nyní posuzované věci]. Nicotnost znamená, že správní rozhodnutí vůbec nevzniklo, může být prohlášena v zásadě kdykoliv, a soud je povinen přihlédnout k ní z úřední povinnosti. Za nicotný lze považovat zejména akt, který trpí nedostatkem pravomoci či příslušnosti rozhodujícího orgánu, zásadními nedostatky projevu vůle, ukládá absolutně nemožné nebo protiprávní plnění apod. Chybějící zákonné náležitosti správního aktu ovšem mohou vyvolávat jeho nicotnost pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby správní akt respektovali. Vady rozhodnutí podle § 32 odst. 7 daňového řádu nemohou samy o sobě zakládat jeho nicotnost a neuvedení konkrétního ustanovení není důvodem nicotnosti daňového rozhodnutí ani s poukazem na § 32 odst. 7 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2003, čj. 2 Afs 12/2003-216, č. 212/2004 Sb. NSS). Neuplatnění námitky neplatnosti v odvolání proti platebnímu výměru, kterým je doměřena daň, a zejména nepodání žaloby proti takovému výměru, však způsobí, že dodatečný platební výměr již nemůže být posuzován z hlediska své platnosti v rámci žaloby proti platebnímu výměru na penále.

Stěžovatel tvrdí, že podkladovému rozhodnutí chyběly základní náležitosti (§ 32 odst. 2 daňového řádu), a to uvedení procesního předpisu, podle nějž bylo rozhodováno. V žalobě stěžovatel namítl, že podkladové rozhodnutí je rozhodnutím „neplatným (nicotným)“ pro chybějící údaj o procesním předpisu. Krajský soud uvedl, že podkladové rozhodnutí netrpí vadami způsobujícími jeho nicotnost a k vadám způsobující neplatnost

krajský soud nemůže přihlížet, protože podkladové rozhodnutí není předmětem přezkumu v nyní posuzované věci. Krajský soud zároveň správně zdůraznil, že stěžovatel nenapadl podkladové rozhodnutí žalobou, ač tak učinit mohl. Nejvyšší správní soud uvedeným závěrům krajského soudu zcela přisvědčuje.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani stížní námitce, podle níž krajský soud nerozhodoval na základě originálu podkladového rozhodnutí, jemuž chyběl otisk úředního razítka. Rozhodnutí založené ve správním spise skutečně neobsahuje otisk úředního razítka. Je ovšem podepsáno pověřeným pracovníkem správce daně a lze posoudit jeho obsah. Krajský soud nepochybil, když posoudil absenci úředního razítka jako nedostatek základních náležitostí ve smyslu § 32 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud již ve své předchozí argumentaci konstatoval, že chybějící zákonné náležitosti správního aktu mohou vyvolávat jeho nicotnost pouze tehdy, je-li tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby správní akt respektovali. Takové následky absence úředního razítka způsobit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2005, čj. 5 Afs 136/2004–79, www.nssoud.cz) a je možné přisvědčit krajskému soudu v závěru, že toto rozhodnutí není nicotné.

Nejvyšší správní soud navíc připomíná, že stěžovatel poprvé vznesl námitku chybějícího úředního razítka na podkladovém rozhodnutí u ústního jednání dne 17. 5. 2006, tedy po marném uplynutí zákonné lhůty pro rozšíření žaloby podle § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s. Pokud se krajský soud k této otázce v odůvodnění rozsudku vyjádřil, učinil tak nad nutný rámec svého rozhodnutí, neboť k dodatečně uplatněným námitkám již nemohl přihlídnout. Uvedená skutečnost ovšem nijak neovlivnila správnost a zákonnost závěrů krajského soudu a nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Důvody kasační stížnosti lze opřít jen o takové konkrétní právní či skutkové důvody, jež byly v řízení před krajským soudem přípustně uplatněny a formulovány v žalobě či jejím včasném rozšíření (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, čj. 2 Azs 134/2005-43, č. 685/2005 Sb. NSS).

Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch a žalovanému, kterému by jako úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 20. listopadu 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu