



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **J. D.**, zastoupena JUDr. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Mírové náměstí 157/30, Litoměřice, proti žalovanému: **Finanční úřad v Litoměřicích**, se sídlem Masarykova 2000, Litoměřice, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 7. 2008, č. j. 15 Ca 66/2007 – 26,

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 kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 2. 7. 2008, č. j. 15 Ca 66/2007 – 26, zamítl žalobu podanou žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“) proti rozhodnutí Finančního úřadu Litoměřicích (dále jen „finanční úřad“) ze dne 15. 1. 2007, č. j. 3597/07/196940/6321, kterým nebylo vyhověno námitce proti exekučnímu příkazu vydanému správcem daně dne 26. 9. 2006, č. j. 100216/06/196940/6321. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že v předloženém správním materiálu jsou založeny toliko kopie uvedených dodatečných platebních výměrů, na kterých je jen průpisový podpis pověřeného pracovníka správce daně a otisk úředního razítka se státním znakem chybí. Nicméně u dodatečného platebního výměru ze dne 29. 7. 2003, č. j. 73151/03/196911/6154, je připojena nedoručená zásilka, kterou pracovníci správce daně otevřeli, jak vyplývá z jimi pořádaného úředního záznamu ze dne 12. 1. 2007, a v ní byly stejnopisy dodatečných platebních výměrů, které vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně i otisk úředního razítka se státním znakem obsahují. Z této skutečnosti je zřejmé, že originály dodatečných platebních výměrů obsahovaly základní náležitost uvedenou v ust. § 32 odst. 2 písm. g) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a proto je není možné považovat za neplatné ve smyslu odst. 7 citovaného ustanovení. Není přitom rozhodné, že stejnopisy rozhodnutí o doměření daňových povinností byly uloženy v nedoručené zásilce, jelikož i ta tvoří součást správního spisu. Otevření této zásilky pracovníky správce daně až po nahlížení do spisového materiálu stěžovatelkou pak nemůže mít žádný vliv na platnost dodatečných platebních výměrů, neboť ta je závislá na tom, zda v rozhodnutí jsou uvedeny základní náležitosti ve smyslu ustanovení § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Avšak i kdyby v těchto rozhodnutích nebyly uvedeny vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně a otisk úředního razítka se státním znakem, nemělo

by to samo o sobě za následek jejich neplatnost. Pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí uvedených v § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (formální aspekt) totiž nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí, neboť tento nedostatek musí dosahovat určité intenzity (materiální aspekt), jak dovodil i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém rozsudku ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, dostupný na www.nssoud.cz, publikovaný pod č. 793/2006 Sb. NSS. Materiální aspekt přitom v nyní projednávané věci nemohl být dán, neboť kopie dodatečných platebních výměrů, na které stěžovatelka poukázala, obsahovaly průpis podpisu pověřeného pracovníka správce daně, takže je zřejmé, že tato rozhodnutí byla vydána k tomu oprávněnou osobou. Nicotným je pak podle uvedeného judikátu takový správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí považovat nelze.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že podkladová rozhodnutí nejsou rozhodnutími způsobilými k výkonu, tudíž výkaz nedoplatků sestavený ke dni 27. 8. 2004 je nevykonatelný. Daňový spis obsahuje tato rozhodnutí bez otisku razítka se státním znakem a bez podpisu oprávněného správce daně. Průpisové podpisy způsobují neplatnost a nicotnost rozhodnutí, takže výkon na jejich základě nelze provést. Jako podklad pro exekuční titul může být po právu vzato pouze to, co je originálním správním aktem, listinou nebo úředně ověřenou kopií či stejnopisem. Je-li podpis jako základní náležitost rozhodnutí průpisem, nejedná se o listinu v právním slova smyslu. Nelze přitom vycházet z tvrzení finančního úřadu, že ve vyměřovacích spisech zůstaly pouze kopie uvedených dodatečných platebních výměrů a jejich originály jsou v zalepené obálce. Z ust. § 23 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků totiž jednoznačně vyplývá, že daňový spis obsahuje originály rozhodnutí, bez ohledu na doručení. Tento požadavek na obsah spisu je dán v návaznosti na řízení exekuční podle ust. § 73 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatelka dále poukázala na to, že daňový spis v době vydání exekučního titulu – výkazu nedoplatků – neobsahoval, jak zjistil její právní zástupce nahlédnutím do spisu, originální dodatečné platební výměry a sestavení exekučního titulu nemá oporu ve spise, neboť na základě kopií nelze výkaz nedoplatků sestavit. Otevření nedoručené zásilky správcem daně až 12. 1. 2007 je nerozhodná skutečnost s ohledem na ust. § 23 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatelka dále vyslovila nesouhlas s názorem krajského soudu, že kopie dodatečných platebních výměrů obsahovaly průpis podpisu pověřeného pracovníka správce daně, tudíž je zřejmé, že byly vydány k tomu oprávněnou osobou. Není-li totiž originálního podpisu, není rozhodnutí schopné vyvolat právní účinky a nelze tak sestavit exekuční titul. Z těchto uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční úřad ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že trvá na svém původním vyjádření k žalobě ze dne 21. 5. 2007. Dále zrekapituloval skutkový děj a poukázal na to, že dne 29. 7. 2003 vystavil originál a stejnopis s kulatým úředním razítkem se státním znakem a podpisem pověřeného pracovníka správce daně. Originály byly podány k poštovní přepravě, stejnopisy spolu s kopiemi zůstaly ve správním spise. Odeslaná písemnost s originály se pak vrátila finančnímu úřadu, protože si ji stěžovatelka nevyzvedla v úložní době, která běžela do dne 19. 8. 2003. Tento den pak tedy považoval finanční úřad za den doručení. Dne 17. 10. 2003 pracovnice finančního úřadu omylem vydala stěžovatelce stejnopisy rozhodnutí, přičemž jejich převzetí stěžovatelka stvrdila na kopii každého z nich. Finanční úřad připustil, že se dopustil pouze pochybení v tom, že stěžovatelce vydal stejnopisy písemností, ač k tomu nebyl povinen. V žádném případě nelze namítat neplatnost nebo nicotnost rozhodnutí, na jejichž základě byl sestaven výkaz nedoplatků. Svědčí tomu originály vydaných rozhodnutí nacházející se po celou dobu v obálce přišité ke kopiím rozhodnutí až do doby jejího komisionálního

otevření dne 12. 1. 2007. Bezvadné stejnopisy rozhodnutí má také v držení nepochybně sama stěžovatelka, která je oproti podpisu převzala. Podle finančního úřadu tak byly splněny všechny požadavky ust. § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Ke kopiím rozhodnutí finanční úřad uvedl, že netrpí vadami takové intenzity, jež by popíraly samotný správní akt učiněný v daňovém řízení, nejsou vnitřně rozporné či neuskutečnitelné a vzhledem k tomu nelze hovořit o jejich nicotnosti či nezákonnosti. Proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

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 uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Podle ustanovení § 73 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je exekuční titul pro daňovou nebo soudní exekuci podle písm. a) vykonatelný výkaz nedoplatků, podle písm. b) vykonatelné rozhodnutí, jímž se ukládá peněžité plnění a podle písm. c) splatná částka zálohy na daň.

Nejvyšší správní soud již dříve ve své judikatuře k otázce přezkumu rozhodnutí vydaných v exekučním řízení uvedl, že je-li napadeno rozhodnutí vydané v řízení exekučním, pak může soud zkoumat jen existenci titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, poměr výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci apod. V případě, že by daňovému subjektu nebylo doručeno rozhodnutí, které je exekučním titulem či v případě, že vůbec nebylo vydáno, je zajištěna ochrana jeho práv i v řízení exekučním, v němž může podat námitky. Existence vykonatelného exekučního titulu je základním předpokladem provedení exekuce (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 - 75, rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, publikované pod č. 791/2006 Sb. NSS a rozsudek ze dne 24. 9. 2008, č. j. 2 Afs 79/2008 - 44, dostupný na www.nssoud.cz).

V dané věci ze správního spisu vyplývá, že exekuční příkaz se opírá vykonatelný výkaz nedoplatků, který byly vydán v návaznosti na dodatečné platební výměry a nesplnění výzvy k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě adresované stěžovatelce. Předmětné dodatečné platební výměry byly vydány příslušným správním orgánem, byly podepsány pověřeným pracovníkem a označeny razítkem a takto byly doručeny stěžovatelce, která jejich doručení fikcí nijak nezpochybnila ani v námitce ani v žalobě. Později byly stěžovatelce předány stejnopisy dodatečných platebních výměrů oproti podpisu stěžovatelky. Není tedy pochyb o tom, že exekuční tituly byly jak řádně vydány, tak stěžovatelce doručeny. K doručení dodatečných platebních výměrů Nejvyšší správní soud poznamenává, že vydáním stejnopisů při nahlížení do spisu ve smyslu ust. § 23 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků došlo k pochybení finančního úřadu (navíc tento úkon finanční úřad nezaplatnil správním poplatkem, ač tak učinit měl), neboť již jednou řádně stěžovatelce dodatečné platební výměry zaslal. Podle citovaného ustanovení správce daně na žádost daňového subjektu pořídí ze spisového materiálu, do něhož lze nahlížet nebo kde to bylo povoleno, doslovné opisy nebo stejnopisy či výpisy nebo potvrzení o skutečnostech tam obsažených, ověří jejich shodu s originálem, vyznačí na nich účel jejich užití a vydá daňovému subjektu. Pochybení finančního úřadu však nemá za následek neplatnost či nicotnost řádně vydaných dodatečných platebních výměrů.

Nedošlo tak k tomu, že by dodatečné platební výměry neexistovaly. Skutečnost, že se ve správním spise nacházely v zalepené obálce nezpůsobuje jejich neplatnost či nicotnost. K pojmu nicotnosti správního rozhodnutí se Nejvyšší správní soud již dříve vyslovil tak, že nicotným je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Tyto vady jsou natolik závažné, že způsobí faktickou neexistenci samotného správního

aktu; za dané situace tu není tedy nic, co by mohlo zakládat jakákoliv práva či povinnosti subjektů. Jedná se např. o neexistenci 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 (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, publikovaný pod č. 793/2006 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz). Stěžovatelka však nenamítala žádnou vadu dodatečných platebních výměrů, která by podle výše uvedeného judikatorního závěru způsobila jejich nicotnost, a ani Nejvyšší správní soud takovou vadu, způsobující nicotnost rozhodnutí, ve věci neshledal. Námitky stěžovatelky směřují pouze vůči „vadám“ kopií, které jsou pro potřebu správce daně uloženy ve spise, které z povahy věci zcela pochopitelně neobsahují razítka a u nichž podpis je pouze ve formě průpisu. Podle názoru Nejvyššího správního soudu nemůže být na základě těchto vlastností kopií dovozována neplatnost či nicotnost exekučních titulů po celou dobu založených ve správním spise.

Obecně lze souhlasit s názorem krajského soudu, který stěžovatelka v kasační stížnosti zpochybnila, že nedostatek vlastnoručního podpisu a úředního razítka se státním znakem jako náležitostí rozhodnutí ve smyslu ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků sice představuje vadu rozhodnutí, avšak zjevně nikoliv natolik intenzivní, aby nebylo možno po adresátu spravedlivě žádat, aby rozhodnutí respektoval a aby bylo možno usuzovat na neexistenci takového rozhodnutí (viz již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 A 76/2001 - 96). Stěžovatelka však v dané věci především vycházela z toho, že exekuční příkaz se opíral pouze o kopie neexistujících, neboť umístěných v zalepené obálce, exekučních titulů. Finanční úřad však řádně v předepsané formě stěžovatelce uložil daňovou povinnost a tyto dodatečné platební výměry jí byly i řádně doručeny. Byly nepochybně vyhotoveny a určeny k tomu, aby se staly součástí spisu jako originály. Nestalo se tak pouze omylem, neboť byly zaslány stěžovatelce, která si však zásilku nevyzvedla. K doručení tedy došlo ve smyslu ust. 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Kromě krátkého časového úseku, po který trvala jejich poštovní přeprava, se ve spise dodatečné platební výměry skutečně nacházely, byť, opět v důsledku pochybení při jejich odesílání, v zalepené obálce. Všechny uvedené skutečnosti proto ukazují, že zde existoval řádný podklad pro daňovou exekuci ve smyslu ust. § 73 zákona o správě daní a poplatků, a že proto z důvodů, jež stěžovatelka namítala, nelze považovat exekuci za nezákonnou.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s., podle 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelka v řízení úspěch neměla a finančnímu úřadu žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 20. května 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu