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: **S. s. r. o.,** zastoupeného Dr. JUDr. Miroslavem Zámiškou, advokátem AK Bakeš & partneři, se sídlem Na Příkopě 23, 110 00 Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, 305 72 Plzeň, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 2. 2000, č. j. 299/140/2000 a č. j. 1219/140/2000, o kasační stížnosti žalobce proti rozhodnutí Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 8. 2004, č. j. 30 Ca 120/2000-52,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Na základě daňové kontroly provedené ve dnech 19. 1. – 6. 6. 1995 uložil Finanční úřad v Sokolově platebním výměrem ze dne 1. 8. 1995, č. j. SO 20-5646/04/1995, žalobci povinnost odvést neoprávněně použité prostředky ve výši 1 204 000 Kč do státního rozpočtu; současně tímto rozhodnutím vyměřil penále ve výši 770 809 Kč. Odvolání proti tomuto platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 1. 1996, č. j. 12204/31/95.

Rozhodnutím ze dne 1. 11. 1999, č. j. 51566/99/155960, které nabylo právní moci dne 5. 12. 1999, ověřil finanční úřad neplatnost svého platebního výměru ze dne 1. 8. 1995: zjistil totiž, že ve výměru chybí základní náležitost podle § 32 odst. 2 písm. e) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), tedy údaj o lhůtě k plnění. Rozhodnutími z téhož dne, vydanými pod č. j. 515689/99/155960 a č. j. 51576/99/155960, uložil finanční úřad žalobci odvést neoprávněně použité prostředky ve výši 1 204 000 Kč zpět do státního rozpočtu a dále zaplatit penále z těchto neoprávněně

použitých prostředků ve výši 770 809 Kč. Proti dvěma posledně uvedeným rozhodnutím se žalobce odvolal; žalovaný však obě odvolání zamítl svými rozhodnutími ze dne 4. 2. 2000.

Žalobce napadl obě rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni; tvrdil zde především, že platební výměr z 1. 8. 1995, jehož neplatnost byla ověřena, je z tohoto důvodu právním aktem neplatným od samého počátku, tj. aktem nicotným, a to platí i pro navazující rozhodnutí o odvolání. Tyto úkony nemohly vést k novému započetí běhu tříleté lhůty pro vyměření daně (pozn.: „daní“ se zde i v dalším textu rozumí „daň a jiná podobná plnění“ ve smyslu zákonné zkratky ustanovení § 1 odst. 1 d. ř.) ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu; lhůta tak skončila k 31. 12. 1998 a poté již nebylo možno daň vyměřit, což však správce daně i žalovaný v rozporu se zákonem učinili.

Krajský soud v Plzni zamítl žalobu rozsudkem ze dne 26. 8. 2004. V odůvodnění zejména zdůraznil rozdíl mezi neplatností rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 7 d. ř. a nicotností rozhodnutí. Neplatnost rozhodnutí nemůže být shledána *ex offo*, nýbrž ji správce daně musí ověřit; neplatný akt podle § 32 odst. 7 d. ř., je proto aktem platným až do právní moci rozhodnutí správce daně, jímž byla ověřena neplatnost. Platební výměry z 1. 11. 1999 tedy nebyly prvními rozhodnutími ve věci odvodu dotačních prostředků a penále za jejich neoprávněné použití a ve vztahu k nim nelze posuzovat dodržení prekluzivní lhůty pro vyměření daně.

Žalovaný podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost dovolávající se § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního; má za to, že rozhodnutí, jehož neplatnost ověří správce daně ve smyslu § 32 odst. 7 d. ř., je aktem nicotným, paaktem (jakkoli toto ustanovení hovoří o „neplatnosti“, a nikoli o „nulitě“), a hledí se na něj proto tak, jako by bylo neplatné od samého počátku. To dovodil i Ústavní soud v nálezu ze dne 17. 11. 1998, sp. zn. Pl. ÚS 8/98, s jehož názorem je názor krajského soudu v příkrém rozporu. Krom toho se v citovaném nálezu též uvádí, že ověřit neplatnost lze pouze v rámci zákonem stanovených lhůt: po uplynutí tříleté lhůty již nelze narušit právní jistotu poplatníka rozhodnutím v jeho neprospěch a případné již poskytnuté plnění je mu třeba vrátit. V případě žalobce skončila tříletá lhůta pro vyměření daně dnem 31. 12. 1998, správce daně však ověřil neplatnost původního platebního výměru až dne 1. 11. 1999, a nemohl tak nově vyměřit daň, neboť lhůta podle § 47 odst. 3 d. ř. již uplynula. Žalobce rovněž připomíná, že v důsledku ověření neplatnosti daňového rozhodnutí jsou neplatné i další správní akty vydané na základě uplatněných opravných prostředků proti tomuto rozhodnutí. Nejvyšší správní soud by proto měl zrušit napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Kasační stížnost není důvodná.

Žalobce v kasační stížnosti formálně přisvědčil krajskému soudu v tom, že ustanovení § 32 odst. 7 d. ř. upravuje pojem neplatnosti, a nikoli nulity (nicotnosti); co do obsahu však oba pojmy a jejich právní následky ztotožnil, a zcela tak popřel chápání pojmu neplatnosti, jak je vyložil krajský soud a jak je sdílí i zdejší soud.

Nejvyšší správní soud se k rozdílům mezi oběma pojmy obsáhle vyjádřil v rozsudku svého rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, vydaném pod sp. zn. 6 A 76/2001. Uvedl zde především, že tyto pojmy nelze navzájem směšovat, neboť každý z nich má svůj vlastní a vzájemně odlišný obsah. Doktrína – a v jednom ze svých vymezení i ustanovení § 77 odst. 1 nového, dosud neúčinného správního řádu (zákon č. 500/2004 Sb.) – považuje za nicotný

správní akt, který trpí vadami takové intenzity, že jej již vůbec nelze za správní akt považovat. Nicotnost nelze zhojit ani uplynutím času a nicotný akt nelze stvrzovat ani jej měnit; proto je nicotností automaticky stiženo i rozhodnutí o odvolání či o rozkladu, které mění nicotné rozhodnutí správního orgánu I. stupně nebo zamítá odvolání proti němu. 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 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.

Krom toho – pokračuje Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku – 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 vady vyjmenované v § 32 odst. 7 d. ř. (tedy nedostatek základních náležitostí či absence odůvodnění), nýbrž toliko vady, jež jako kritéria nicotnosti dovodila judikatura a z nichž některá do budoucna explicitně stanovuje správní řád. Platební výměr, u nějž byla ověřena neplatnost ve smyslu § 32 odst. 7 d. ř., tak není tím samým nicotný, ledaže by vady, kterými trpí, dosahovaly intenzity vad právě zmíněných.

Jak plyne z tohoto rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, zdejší soud se neztotožňuje s velmi formálním, ba formalistickým, chápáním pojmu neplatnosti, jak jej vyložil Ústavní soud v nálezu, na nějž se odvolává žalobce. Považuje naopak nicotnost a neplatnost správního aktu za vzájemně odlišné kategorie s vlastním obsahem, rozdílnými předpoklady uplatnění a rozdílnými dopady na soudní přezkum, a žalobcův závěr o tom, že neplatný platební výměr 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 nějž 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 nemohou být respektována.

Na základě těchto argumentů tak obstojí názor krajského soudu, podle nějž byl platební výměr, u nějž bylo ověřeno splnění podmínek neplatnosti, platný až do dne právní moci rozhodnutí o ověření neplatnosti.

Z tohoto dílčího závěru plyne závěr druhý, a sice, že rozhodnutí žalovaného o odvolání proti platebnímu výměru, který je neplatný ve smyslu § 32 odst. 7 d. ř., není aktem nicotným, neexistujícím. Jak bylo výše řečeno, nicotnost stíhá automaticky ta rozhodnutí

odvolacího orgánu, kterými byl změněn či potvrzen nicotný akt; to však nevytváří žádnou analogii pro případ rozhodnutí neplatných a rozhodnutí o odvolání proti nim. O tom svědčí i konstrukce ověřování neplatnosti podle daňového řádu a její srovnání s postupy při vyslovování nicotnosti rozhodnutí. Zatímco nicotnost vyslovuje soud – který jistě není orgánem nadřízeným původci nicotného rozhodnutí, avšak jehož právní názor přicházející zvenčí státní správy je závazný pro tohoto původce i pro orgán jemu nadřízený - a do budoucna (srov. § 77 odst. 1 nového správního řádu) ji bude moci prohlašovat i nadřízený správní orgán, splnění podmínek neplatnosti ověřuje samotný správce daně, který dotčené rozhodnutí vydal. S ohledem na hierarchii státní správy je pak nemyslitelné, aby správce daně v I. stupni mohl svými akty zasahovat do rozhodnutí nadřízeného orgánu, natožpak přivodit jeho neexistenci.

Na existenci rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 1996 nic nemění ani to, že se jím již nadále nebudou řídit povinnosti žalobce plynoucí z porušení rozpočtové kázně; jinak řečeno, rozhodnutí žalovaného zůstává zachováno, i když správce daně již opětovně rozhodl o týchž povinnostech platebními výměry z 1. 11. 1999. Žalobcovo procesní postavení se tím nijak nezhoršilo; věc se tak pouze dostala zpět do řízení v I. stupni a žalobce mohl znovu napadnout nové platební výměry odvoláním, což také učinil.

Jelikož tedy rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 1996 není rozhodnutím nicotným, lze je považovat za úkon směřující k vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 d. ř. Žalobce se tak mýlí, domnívá-li se, že zákonná tříletá lhůta pro vyměření daně uplynula dne 31. 12. 1998. Tato lhůta se v jeho případě odvíjela od konce roku, v němž byly vydány prvé platební výměry ve věci, tedy od 31. 12. 1995, a kdyby již k žádnému dalšímu úkonu nedošlo, skutečně by skončila dne 31. 12. 1998. Mezitím však žalovaný dne 17. 1. 1996 rozhodl o odvolání; tříletá lhůta tak počala znovu běžet od 31. 12. 1996. V jejím průběhu vydal správce daně dne 1. 11. 1999 nové platební výměry; tříletá lhůta, která by jinak skončila k 31. 12. 1999, tak od tohoto data počala běžet znovu.

Krajský soud tedy posoudil věc správně, nepovažoval-li platební výměry ze dne 1. 11. 1999 za první rozhodnutí ve věci vrácení dotačních prostředků a úhrady penále, a shledal proto, že zákonná tříletá lhůta pro vyměření daně byla zachována.

Konečně se dodává, že názor o omezení institutu ověření neplatnosti zákonnými lhůtami, obsažený v nálezu Ústavního soudu ze dne 17. 11. 1998, sp. zn. Pl. ÚS 98, jehož se žalobce dovolává, se v projednávané věci neuplatní. Zdejší soud nepochybuje o tom, že kdyby správce daně ověřil neplatnost platebního výměru po uplynutí lhůty k vyměření daně, nemohl by žalobci již znovu uložit odvod neoprávněně použitých rozpočtových prostředků a musel by mu vrátit případné již poskytnuté plnění. V žalobcově případě tomu však bylo jinak: v důsledku vydání rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 1996 totiž běžela nová lhůta pro vyměření daně do 31. 12. 1999 a rozhodnutí o ověření neplatnosti, stejně jako nové platební výměry, bylo vydáno ještě před uplynutím této lhůty.

Žalobce se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně 21. prosince 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu