



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Jitky Zavřelové a soudců JUDr. Dalily Marečkové a Mgr. Ing. Petra Šuránka v právní věci žalobce **S. s.r.o.**, sídlem x, zastoupené Ing. Josefem Ježkem, daňovým poradcem, sídlem Praha 4, Na Pankráci 1618/30, PSČ 140 00, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, sídlem Brno – střed, Masarykova 427/31, PSČ 602 00, v řízení o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 10. 12. 2012, č. j. 7210/12-1200-204485, a ze dne 17. 12. 2012, č. j. 7621/12-1300-203299,

t a k t o :

- I. Žaloby se z a m í t a j í.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se dvěma žalobami podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanými dne 5. 2. 2013 domáhal zrušení jednak rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 10. 12. 2012, č. j. 7210/12-1200-204485, jednak rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 17. 12. 2012, č. j. 7621/12-1300-203299 (dále jen společně „napadená rozhodnutí“), a to spolu s předcházejícím platebním výměrem Finančního úřadu Praha – západ ze dne 16. 3. 2012, č. j. 94615/12/060915204208, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 539 700 Kč a dodatečně zrušena daňová ztráta ve výši 1 823 609 Kč, a spolu s předcházejícími platebními výměry Finančního úřadu Praha – západ ze dne 27. 2. 2012, č. j. 72386/12/0609152042085, a ze dne 27. 2. 2012, č. j. 72502/12/0609152042085, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále

jen „DPH“) za období třetího a čtvrtého čtvrtletí roku 2008 v celkové výši 443 851 Kč a penále v celkové výši 88 770 Kč. Řízení o obou žalobách byla usnesením ze dne 10. 7. 2015, č. j. 45 Af 9/2013-86, spojena ke společnému projednání.

Žalobce shodně v obou žalobách argumentoval tím, že správce daně neprovedl žádné vlastní šetření, nýbrž pouze převzal výsledky daňové kontroly, kterou provedl Finanční úřad v Jindřichově Hradci u daňového subjektu označeného jako S., s.r.o., zahraniční osoba, organizační složka x. Takto označený daňový subjekt v průběhu daňové kontroly vyzval k předložení důkazních prostředků rozhodných pro stanovení základu daně a daně a poté přistoupil ke stanovení daně za použití pomůcek. Nato vydal bývalý Finanční úřad v Jindřichově platební výměr, jenž byl rozhodnutím Generálního finančního ředitelství prohlášen za nicotný, neboť jím finanční úřad uložil povinnost organizační složce podniku žalobce, ač nejde o osobu v právním slova smyslu. Se zřetelem k tomu, že organizační složka podniku v rozhodné době neměla právní postavení daňového subjektu, prosadí se podle žalobce důvody nicotnosti rovněž v poměru k úkonům daňové kontroly, zejména úkonu, jímž byla daňová kontrola zahájena, výzvě k předložení důkazních prostředků rozhodných pro stanovení základu daně i zprávě o výsledku daňové kontroly. Z těchto důvodů se v projednávané věci nedostávalo předpokladů pro stanovení daně podle pomůcek. Vydal-li Finanční úřad Praha – západ na základě výsledků takto vadně provedené daňové kontroly znovu platební výměr, postupoval na základě úkonů, které vykazují znaky nicotnosti, a jeho rozhodnutí je proto nezákonné. Tuto vadu pak nemohl odklidit ani postup podle § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť takový postup je vyhrazen jen odvolacímu orgánu v odvolacím řízení a nemůže jej nahrazovat činnost správce daně, jinak by odvolateli byla odňata jedna instance daňového řízení.

Žalovaný ve vyjádřeních k oběma žalobám – poté, co poukázal na to, že na něj přešla působnost bývalého Finančního ředitelství v Praze – přisvědčil žalobci potud, že dodatečný platební výměr vydaný bývalým Finančním úřadem Praha – západ byl založen výlučně na výsledcích daňové kontroly provedené bývalým Finančním úřadem v Jindřichově Hradci, ač při této daňové kontrole bývalý Finanční úřad v Jindřichově Hradci jednal s organizační složkou podniku žalobce, nikoli se žalobcem. Žalovaný se však postavil na stanovisko, že tato vada byla odstraněna, protože bývalý Finanční úřad Praha – západ na pokyn odvolacího orgánu v rámci odvolacích řízení proti dodatečným platebním výměrům vydaným bývalým Finančním úřadem Praha – západ žalobce seznámil s podklady pro odvoláním napadená rozhodnutí správce daně. Žalobce se však i poté omezil na to, že poukázal na nicotnost předchozích platebních výměrů vydaných bývalým Finančním úřadem v Jindřichově Hradci, odmítl jako nicotné i úkony daňové kontroly a shodně jako v žalobě neměl bývalý Finanční úřad Praha – západ za funkčně příslušný k tomu, aby činil úkony po zahájení odvolacího řízení, třebaže takový postup předvídá § 115 odst. 1 daňového řádu, podle něhož může odvolací orgán odstranění vad řízení uložit správci daně, který vydal napadené rozhodnutí. Mimoto žalovaný poukázal na to, že při daňové kontrole jednal správce daně s vedoucím organizační složky podniku žalobce, který však v rozhodné době byl současně statutárním orgánem žalobce.

Při ústním jednání žalobce zopakoval argumenty obsažené již v žalobě, žalovaný se pak z jednání omluvil.

Ze správních spisů soud zjistil, že bývalý Finanční úřad v Jindřichově Hradci zahájil dne 25. 11. 2009 daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2007 a kalendářního roku 2008, o čemž pořídil protokol

o ústním jednání z téhož dne pod č. j. 67148/09/086930304431. Dne 13. 1. 2010 dále zahájil také daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla DPH za zdaňovací období od druhého čtvrtletí roku 2007 do čtvrtého čtvrtletí roku 2008, o čemž pořídil protokol o ústním jednání z téhož dne pod č. j. 965/10/086930304431. Následně výzvami ze dne 17. 2. 2010, č. j. 1700/10/086930304431, a ze dne 3. 6. 2010, č. j. 43677/10/086930304431, správce daně žalobce vyzval k předložení dokladů a prokázání skutečností rozhodných pro stanovení základu daně a daně. Na tyto výzvy žalobce odpověděl podáními ze dne 10. 3. 2010 a ze dne 27. 6. 2010. O výsledku zjištění sepsal pracovník správce daně zprávy o daňové kontrole pod č. j. 53436/10/086930302560 (daň z příjmů) a č. j. 53375/10/086930303437 (DPH; obě bez uvedení dne jejich vyhotovení). Ve zprávách uvedl, že kontrolovaná osoba neprokázala správnost, pravdivost a úplnost údajů o výši tržeb a pro nedostatek důkazních prostředků nelze daňovou povinnost stanovit dokazováním. Nato správce daně stanovil základ daně a daň za použití pomůcek. O tom pořídil úřední záznamy ze dne 29. 9. 2010, č. j. 61321/10/086930304431 (daň z příjmů), a ze dne 17. 9. 2010, č. j. 59721/10/086930303437 (DPH). Ve všech úkonech daňové kontroly správce daně označil za daňový subjekt S., s.r.o., zahraniční osoba organizační složka x. Shodně byl daňový subjekt označen i v úředním záznamu o použitých pomůckách pro stanovení základu daně a daně.

Na základě výsledků provedených daňových kontrol vydal bývalý Finanční úřad v Jindřichově Hradci dne 1. 10. 2010 pod č. j. 61493/10/086910305445 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob a dodatečný výměr na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008, kterým dodatečně vyměřil daň z příjmů ve výši 539 700 Kč a dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 1 823 609 Kč. Vedle toho vydal dne 20. 9. 2010 pod č. j. 59815/10/086910305445 dodatečný platební výměr na DPH za třetí čtvrtletí roku 2008, kterým dodatečně vyměřil daň ve výši 269 195 Kč, a pod č. j. 59823/10/086910305445 dodatečný platební výměr na DPH za čtvrté čtvrtletí roku 2008, kterým dodatečně vyměřil daň ve výši 174 656 Kč. Příjemci těchto rozhodnutí měla být S., s.r.o., zahraniční osoba, organizační složka x. Shodně byl příjemce rozhodnutí označen též v platebních výměrech bývalého Finančního úřadu Praha – západ ze dne 4. 5. 2011, č. j. 241154/11/060915204208, č. j. 241086/11/060915204208 a č. j. 241107/11/ 060915204208, kterými bývalý Finanční úřad Praha – západ vyrozuměl žalobce o předpisu úroku z prodlení úhrady daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 ve výši 170 265 Kč, DPH za zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 30. 9. 2008 ve výši 103 835 Kč a DPH za zdaňovací období od 1. 10. 2008 do 31. 12. 2008 ve výši 60 077 Kč. Generální finanční ředitelství poté ovšem rozhodnutími ze dne 24. 8. 2011, č. j. 19579/11-2110-050033 (daň z příjmů) a č. j. 19577/11-2110-050033 (DPH), prohlásilo nicotnost jak dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob, tak dodatečných platebních výměrů na DPH, a to včetně platebních výměrů na úroky z prodlení, neboť všechna rozhodnutí uložila povinnost něčemu, co není osobou v právu.

Nato bývalý Finanční úřad Praha – západ dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 vydaným dne 16. 3. 2012 pod č. j. 94615/12/060915204208 opětovně doměřil žalobci daň z příjmů ve výši 539 700 Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 1 823 609 Kč a vyrozuměl jej o vzniku povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 107 940 Kč a z dodatečně snížené daňové ztráty ve výši 199 120 Kč, dodatečným platebním výměrem na DPH za zdaňovací období třetího čtvrtletí roku 2008 vydaným dne 27. 2. 2012 pod č. j. 72386/12/060915204208 doměřil žalobci daň ve výši 269 195 Kč a uložil mu povinnost

uhradit penále ve výši 53 839 Kč a dodatečným platebním výměrem na DPH za zdaňovací období čtvrtého čtvrtletí roku 2008 vydaným dne 27. 2. 2012 pod č. j. 72502/12/060915204208 doměřil žalobci daň ve výši 174 656 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 34 931 Kč. Bývalý Finanční úřad Praha – západ přitom tento dodatečný platební výměr vydal na základě výsledků daňové kontroly provedené bývalým Finančním úřadem v Jindřichově Hradci. Bývalé Finanční ředitelství v Praze pak žalobou napadenými rozhodnutími ze dne 10. 12. 2012, č. j. 7210/12-1200-204485, a ze dne 17. 12. 2012, č. j. 7621/12-1300-203299, odvolání žalobce proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru zamítlo a rozhodnutí správce daně potvrdilo. Napadená rozhodnutí odvolací orgán žalobci doručil dne 19. 12. 2012.

Před vydáním napadených rozhodnutí bývalé Finanční ředitelství v Praze požádalo správce daně, aby žalobce seznámil s podklady pro vydání jeho rozhodnutí, proti němuž směřovala odvolání žalobce, neboť odvolací orgán měl za to, že řízení, která předcházela jejich vydání, byla zatížena vadou, jež měla záležet v nesprávném označení daňového subjektu. Tento pokyn odvolacího orgánu bývalý Finanční úřad Praha – západ splnil vyrozuměním žalobce ze dne 10. 8. 2012, č. j. 372782/12/060931205190, o možnosti seznámit se se zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Týž den bývalý Finanční úřad Praha – západ vyzval žalobce, aby se vyjádřil ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení. Ve vyjádření ze dne 30. 10. 2012 žalobce poukázal na to, že všechny úkony daňové kontroly, jejíž výsledky byly podkladem pro vydání odvoláním napadeného rozhodnutí správce daně, činil bývalý Finanční úřad v Jindřichově Hradci vůči organizační složce podniku žalobce (pobočce jeho závodu), ač nejde o osobu v právu, a proto nelze dospět k závěru, že by snad žalobce neunesl důkazní břemeno o skutkových tvrzeních rozhodných pro výši daně, aby mohla být stanovena na základě pomůcek. Zdůraznil, že rozhodnutí, který bývalý Finanční úřad v Jindřichově Hradci vydal na základě výsledků takto provedené daňové kontroly, prohlásilo Generální finanční ředitelství z téhož důvodu za nicotné.

Krajský soud v Praze po zjištění, že rozhodnutí napadená žalobou jsou způsobilá k přezkumu podle § 65 a násl. s. ř. s., žalobce podal žalobu po vyčerpání řádného opravného prostředku před správním orgánem a žaloba byla podána v otevřené lhůtě podle § 72 odst. 1 s. ř. s., tj. před uplynutím dvou měsíců od oznámení napadeného rozhodnutí žalobci, přezkoumal napadené rozhodnutí bývalého Finančního ředitelství v Praze, jakož i řízení, které vydání tohoto rozhodnutí předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Žalovaným je podle § 69 s. ř. s. správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který přešla jeho působnost. V projednávané věci vydalo žalobou napadené rozhodnutí bývalé Finanční ředitelství v Praze, které bylo v průběhu lhůty k podání žaloby zrušeno podle § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů a jeho působnost přešla účinností tohoto zákona, tj. od 1. 1. 2013, na žalovaného [§ 7 písm. a) a 20 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb.].

Daň lze podle § 143 odst. 1 daňového řádu doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejímu doměření na překážku.

K doměření z moci úřední může podle § 143 odst. 3 věta první daňového řádu dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly.

Daňový subjekt podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně podle § 98 odst. 1 daňového řádu stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.

Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédně podle § 98 odst. 2 daňového řádu také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.

Právní úkony, zejména rozhodnutí vydaná správcem daně, a jejich účinky ve správě daní, které nastaly do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají podle § 264 odst. 2 část první věty před středníkem daňového řádu zachovány.

Základní podmínkou pro možnost stanovení daně za užití pomůcek je nesplnění zákonných povinností daňovým subjektem. Mezi tyto povinnosti patří zejména podání daňových tvrzení v zákonných lhůtách, resp. k výzvě správce daně, a to ve tvaru a formě, kterou zákon požaduje, podání daňového tvrzení v souvislosti s rozhodnutím o úpadku či dědictvím, řádné vedení účetnictví (je-li daňový subjekt účetní jednotkou) v souladu se zákonem o účetnictví, tedy tak, aby účetní závěrka sestavená na základě řádného účetnictví podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, splnění povinnosti registrace k jednotlivým daním, splnění povinnosti součinnosti při dokazování, splnění povinnosti součinnosti při zahájení daňové kontroly (nevyhovění výzvě nebo neposkytnutí součinnosti), podrobení se řádně prováděné daňové kontrole, splnění povinnosti poskytnutí součinnosti k výzvě správce daně při postupu k odstranění pochybností, součinnost daňového subjektu při postupu správce daně k zajištění úhrady na nesplatnou či dosud nestanovenou daň (Baxa, J. a kol. – Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, k § 98).

Žalobní body na prvním místě otvírají otázku, zda mohl správce daně doměřit daň z moci úřední podle § 143 odst. 3 daňového řádu na základě daňové kontroly, jejíž všechny úkony označovaly za daňový subjekt organizační složku podniku žalobce (pobočku jeho závodu). Oproti očekávání žalobce vyjádřenému v podané žalobě nemá pro projednávanou věc význam, zda organizační složka podniku (pobočka závodu) je nositelem právní osobnosti v soukromoprávních poměrech. Jakkoli žalobce potud nepřiléhavě poukázal na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 22. 10. 2002, sp. zn. 21 Cdo 366/2002, uveřejněné v časopisu Soudní judikatura, 2002, č. 11, s. 856 pod č. 211, a usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 3. 2004, sp. zn. 21 Cdo 2401/2003, jež se obě dotýkají právního postavení organizační složky státu, není sporu o tom, že v oboru soukromého práva není organizační složka zahraniční osoby (pobočka jejího závodu) nositelem právní osobnosti, nýbrž práva a povinnosti přísluší této zahraniční osobě (k tomu např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 7. 4. 2011, sp. zn. 21 Cdo 1027/2010).

Pro projednávanou věc je však úsudek o nedostatku právní osobnosti organizační složky zahraniční osoby v soukromoprávních poměrech bezcenný, neboť význam má pouze okolnost, zda organizační složka zahraniční osoby v rozhodné době byla (mohla být) daňovým subjektem. Daňové kontroly, které provedl bývalý Finanční úřad v Jindřichově Hradci a na základě jejichž výsledků bývalý Finanční úřad Praha – západ žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob a DPH, se se zřetelem k době svého provedení řídily zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Podle § 16 odst. 1 věty první zákona o správě daní a poplatků daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňovým subjektem se podle § 6 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků rozumí poplatník, plátce daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby, která je jako daňový subjekt vymezena zákonem. Podle § 17 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 14. 7. 2011 (dále jen „zákon o daních z příjmu“), jsou poplatníky daně z příjmů (právnických osob) osoby, které nejsou fyzickými osobami, a i organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu. Poplatníci, kteří nemají na území České republiky své sídlo, mají podle § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky. Odtud vyplývá, že organizační složka zahraniční právnické osoby nebyla v době provedení daňové kontroly daňovým subjektem pro účely daně z příjmů.

Podle § 5 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2011 (dále jen „zákon o DPH“), je osobou povinnou k dani fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví jinak. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. Podle § 5 odst. 4 zákona o DPH se za samostatnou osobu povinnou k dani pro účely tohoto zákona považuje organizační složka státu, která je účetní jednotkou, a v hlavním městě Praze jak hlavní město Praha, tak i každá jeho městská část. Odtud *a contrario* vyplývá, že organizační složka zahraniční právnické osoby nebyla v době provedení daňové kontroly ani daňovým subjektem pro účely DPH.

Daňovým subjektem však organizační složka zahraniční právnické osoby nebyla ani v době, kdy bývalý Finanční úřad pro Prahu – západ dodatečnými platebními výměry na daň z příjmů právnických osob a na DPH vydanými dne 16. 3. 2012 a dne 27. 2. 2012 žalobci doměřil daň. Daňovým subjektem je podle 20 odst. 1 daňového řádu osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně. Poplatníky daně z příjmů jsou podle § 17 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2012, osoby, které nejsou fyzickými osobami, organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu a podílové fondy. Hmotně právní úprava daňového subjektu pro obor daně z přidané hodnoty se přitom do vydání těchto dodatečných platebních výměrů nezměnila. Vzhledem k tomu, že pro obor daně z příjmů právnických osob i DPH chybí odpovídající hmotně právní úprava, nemá pro projednávanou věc význam, že by organizační složka zahraniční osoby mohla být plátcovou pokladnou podle § 21 odst. 1 daňového řádu jako daňový subjekt svého druhu (§ 21 odst. 3 daňového řádu).

Je tedy zřejmé, že organizační složka zahraniční osoby v době provedení daňových kontrol bývalým Finančním úřadem v Jindřichově Hradci ani v době doměření daně bývalým Finančním úřadem Praha – západ neměla právní postavení daňového subjektu. Pro závěr o zákonnosti postupu správce daně, který doměření daní založil na výsledku daňových kontrol, jejichž úkony organizační složku žalobce označily za daňový subjekt, je proto skutečně třeba vyřešit otázku, zda v poměrech projednávané věci lze se zřetelem k uvedené vadě k výsledkům daňových kontrol přihlížet.

Nicotnost představuje specifickou kategorii vad správních rozhodnutí. Tyto vady jsou však vzhledem ke své povaze vadami nejzávažnějšími, nejtěžšími a rovněž i nezhojitelnými. Rozhodnutí, které jimi trpí, je rozhodnutím nicotným. Nicotné rozhodnutí však není „běžným“ rozhodnutím nezákonným, nýbrž „rozhodnutím“, které pro jeho vady vůbec nelze za veřejněmocenské rozhodnutí správního orgánu považovat a které není s to vyvolat

veřejnoprávní účinky. Zatímco v případě „běžných“ vad správních rozhodnutí se na tato, s ohledem na uplatnění zásady presumpce platnosti a správnosti správních aktů, hledí jako na rozhodnutí existující a způsobilá vyvolávat příslušné právní důsledky, a působit tak na sféru práv a povinností jejich adresátů, v případě nicotných správních rozhodnutí se ani tato zásada neuplatní. Z povahy vad způsobujících nicotnost pak plynou i příslušné právní následky. S nejtěžšími vadami jsou tak nutně spojeny i ty nejtěžší následky. Proto není nikdo povinen nicotné správní rozhodnutí respektovat a řídit se jím. Hledí se na ně, jako by vůbec neexistovalo, protože tedy jde o nezhojitelné právní nic. Nicotnost nelze zhojit ani uplynutím času (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2008, sp. zn. 8 Afs 78/2006, uveřejněný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1629/2008).

Mezi tyto vady se řadí 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 (usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2012, sp. zn. Konf 53/2011, uveřejněné ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 2644/2012). Nicotnost se ovšem vždy pojí výlučně s těmi úkony správního orgánu, které mají povahu rozhodnutí (k tomu též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2007, sp. zn. 2 Afs 211/2006).

Daňová kontrola patří mezi instituty, které byly zařazeny v části první zákona o správě daní a poplatků, v níž se nacházela úprava institutů obecných, které najdou uplatnění v různých fázích konkrétního daňového řízení. Daňová kontrola není samostatným řízením, eventuálně samostatnou fází daňového řízení, ale úkonem správce daně (resp. souborem úkonů), a jejím cílem je zjistit či prověřit výši daňového základu, popř. jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Daňová kontrola je ukončena sepsáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, což je soubor relevantních poznatků, jež z daňové kontroly vyplynuly. Tuto písemnost nelze pokládat za rozhodnutí, neboť na jejím základě nejsou ukládány povinnosti nebo přiznáváno právo ve smyslu § 32 zákona o správě daní a poplatků, nýbrž se jedná pouze o podklad pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení, tj. platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru. O tom svědčí i to, že proti zprávě o daňové kontrole nelze samostatně uplatnit opravné prostředky, je pouze možné proti postupu pracovníka správce daně vznášet námitky (nález Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, uveřejněný ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek 30, s. 129 a násl., pod č. 63/2003).

Ani zpráva o daňové kontrole tedy není rozhodnutím, natož rozhodnutím konečným, a dodatečný platební výměr, který rozhodnutím je, je vydáván pouze tehdy, jsou-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnosti odůvodňující stanovení daně. Případný dodatečný platební výměr, jímž by správce daně na základě výsledků daňové kontroly doměřil daň, však již není součástí daňové kontroly. Pokud dodatečný platební výměr následuje, tak je to až po skončení daňové kontroly a přirozeně pouze tehdy, jsou-li výsledkem kontrolních zjištění skutečnosti odůvodňující dodatečné stanovení daně. Zahájení i provádění daňové kontroly proto může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004, uveřejněný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 735/2006).

Nejsou-li úkony daňové kontroly rozhodnutím, nelze je ani poměřovat hledisky významnými pro úsudek o nicotnosti. Nelze však přehlédnout, že i v poměru k neplatnosti rozhodnutí bylo třeba lišit její formální aspekt, jenž záležel v nedostatku některé ze základních náležitostí rozhodnutí uvedených v § 32 odst. 2 zákona o správě daní a jenž sám o sobě nemohl způsobit neplatnost rozhodnutí, a materiální aspekt, tj. určitou intenzitu, jíž tento nedostatek musel dosahovat (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, sp. zn. 2 Afs 138/2005). Podobně v poměru k nicotnosti rozhodnutí může nedostatek zákonných náležitostí správního aktu vyvolávat 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2003, sp. zn. 2 Afs 12/2003, uveřejněný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 212/2004).

K těmto závěrům se ve vztahu k rozhodnutí, jež obsahovalo nesprávnou podobu příjmení adresáta, přihlásil i Ústavní soud. Přitom uzavřel, že nicotným je jen správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, jež mají za následek, že ve skutečnosti správní akt vůbec nevznikl, v důsledku čehož z něho pro adresáty nevyplynou žádné práva a povinnosti. Tyto vady jsou natolik závažné, že působí faktickou neexistencí samotného správního aktu. Jestliže však nevznikly pochybnosti, o kterých účastnících je v předmětném řízení rozhodováno, nemůže jeho výsledek představovat nicotný správní akt (bod 23 nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1463/09, uveřejněného ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu, sv. 59, s. 285 a násl., pod č. 225/2010).

V projednávané věci podepsal protokoly o ústním jednání, kterými byly dne 25. 11. 2009 a 13. 1. 2010 zahájeny daňové kontroly, A. R., který byl v době provádění daňové kontroly vedoucím organizační složky žalobce a zároveň jednatelem žalobce, jak se podává z úplného výpisu S. s.r.o., organizační složka (dříve x), z obchodního rejstříku a z výpisu žalobce ze slovenského obchodního rejstříku. S touto osobou jednal správce daně při všech úkonech daňové kontroly, u nichž byla přítomna kontrolovaná osoba. Podání ze dne 12. 3. 2010 a ze dne 27. 6. 2010, kterými odpověděl na výzvy správce daně k prokázání skutečností rozhodných pro stanovení základu daně a daně, pak A. R. učinil jménem žalobce jako jeho jednatel. Rovněž jako jednatel žalobce předložil správci daně žalobcovým jménem podání ze dne 30. 6. 2010, které správce daně podle jeho obsahu hodnotil jako námitky proti postupu pracovníků správce daně při daňové kontrole.

Z toho vyplývá, že v průběhu daňových kontrol provedených bývalým Finančním úřadem v Jindřichově Hradci nevystaly pochybnosti o tom, kdo je kontrolovaným daňovým subjektem. Přestože správce daně nesprávně označil organizační složku žalobce za daňový subjekt, ačkoli daňovým subjektem byl sám žalobce, bylo i žalobci zřejmé, že správce daně jedná jako s daňovým subjektem se žalobcem, a tomu odpovídal i žalobcův postup, pokud vlastním jménem činil v průběhu daňové kontroly úkony jako kontrolovaný daňový subjekt. Jinak vyjádřeno, ani uvedení obchodní firmy (obchodního jména) doplněného názvem organizační složky žalobce v tuzemsku v úkonech správce daně, kterými prováděl daňové kontroly, nemohlo vzbudit v žalobci představu, že snad kontrolovaným daňovým subjektem je osoba od něj odlišná. Žalobce touto vadou v postupu správce daně při daňových kontrolách nebyl nijak zkrácen ve svých právech, a daňové kontroly (resp. zjištění z nich) proto byly způsobitelným podkladem pro doměření daně na základě pomůcek. Na výsledky daňových kontrol nelze pohlížet jako na „nicotné“, a to tím spíše, že žádný z úkonů správce daně při provádění daňové kontroly nemá povahu správního rozhodnutí. Intenzita vady v označení kontrolovaného daňového subjektu pak není natolik značná, aby zpochybnila správnost závěrů daňových kontrol.

V poměru k prvnímu ze žalobních bodů lze tedy uzavřít, že daňové kontroly, které provedl bývalý Finanční úřad v Jindřichově Hradci, byly přes vadu v označení kontrolovaného daňového subjektu způsobilým podkladem pro doměření daně podle § 143 odst. 3 věta první a § 264 odst. 2 část první věty před středníkem daňového řádu.

Pokud jde o druhý z žalobních bodů, jímž žalobce napadeným rozhodnutím vytýká postup, kterým odvolací orgán požádal správce daně, aby v průběhu odvolacího řízení vlastním úkonem seznámil žalobce s poklady pro vydání rozhodnutí, proti nimž podal odvolání, podává se ze závěrů přijatých k prvnímu žalobnímu bodu, že tento postup odvolacího orgánu byl v projednávané věci nadbytečný. Je tomu tak proto, že daňová kontrola – přes vadu v označení kontrolovaného daňového subjektu – nevykazovala nezákonnost, která by ji snad zbavovala účinků, pro něž jsou výsledky daňové kontroly způsobilým podkladem pro doměření daně na základě pomůcek. Žalobce byl s průběhem i výsledky daňové kontroly seznámen a jeho postup v průběhu daňové kontroly vedl k závěru, že neunesl důkazní břemeno o skutkových tvrzeních významných pro stanovení výše daně. Nebylo proto třeba jej s výsledky daňové kontroly znovu seznamovat v odvolacím řízení ani před vydáním odvoláním napadeného dodatečného platebního výměru. Ostatně bývalé Finanční ředitelství v Praze nedocenilo, že k doměření daně může podle § 143 odst. 3 věty první daňového řádu dojít pouze na základě výsledků daňové kontroly. Kdyby její výsledky nebylo možné vůbec použít pro vadu v postupu správce daně při provedení daňové kontroly, nebylo by možné daň doměřit bez předchozí výzvy daňovému subjektu k podání dodatečného daňového tvrzení (§ 143 odst. 3 věta druhá a § 145 odst. 2 daňového řádu).

Pro úplnost soud uvádí, že podle § 115 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Postup zvolený bývalým Finančním ředitelstvím v Praze v odvolacím řízení, jehož výsledkem byla napadená rozhodnutí, tedy byl souladný se zákonem potud, pokud odvolací orgán uložil správci daně, aby odstranil domnělé vady, avšak v projednávané věci se jeví jako nadbytečný, neboť žalobce byl s výsledky daňové kontroly, které byly podkladem pro doměření daně z moci úřední, nepochybně dobře seznámen. Nadbytečnost tohoto postupu však není na újmu zákonnosti žalobou napadených rozhodnutí ani řízení, která jejich vydání předcházela.

Se zřetelem k tomu, že se žalobci nepodařilo zpochybnit zákonnost napadených rozhodnutí ani řízení, jež jejich vydání předcházela, a soud nezjistil ani jiné vady, ke kterým by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti, nezbylo než podané žaloby postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému, kterému by jinak jako úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Praze dne 20. srpna 2015

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová