



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: **Ing. V. Š. – s. p. spol. s r. o.**, zastoupeného JUDr. Janem Juračkou, advokátem se sídlem Tovární 7, 669 02 Znojmo, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně** se sídlem nám. Svobody 4, 602 00, Brno, proti rozhodnutí ze dne 2. 6. 2005, č. j. 1701/05/FŘ 120, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 11. 12. 2006, č. j. 31 Ca 90/2005 - 62,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 6. 2005 bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen platební výměr Finančního úřadu ve Znojmě ze dne 8. 12. 2004 na daňové penále na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 1996 do 31. 12. 1996 ve výši 655 280 Kč.

Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou ke Krajskému soudu v Brně, který ji usnesením ze dne 11. 12. 2006 odmítl. V odůvodnění pak uvedl, že z žaloby není zřejmé, jaké jsou důvody nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí, když žalobce v žalobě uváděl pouze důvody nicotnosti dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za rok 1996, který předcházela výše uvedenému platebnímu výměru na daňové penále. Jelikož podání žalobce postrádá náležitosti žaloby uvedené v § 37 odst. 2 a 3 a § 71 odst. 1 písm. a) až f) s. ř. s. a jedná se o neodstranitelný nedostatek podmínky řízení, není možné v řízení pokračovat.

Ve včas podané kasační stížnosti žalobce uvedl, že žaloba nepostrádá žádnou z náležitostí požadovaných soudním řádem správním a je tedy plně způsobilá k projednání, přičemž jednotlivé náležitosti žaloby podrobně popsal. Žalobce dále nesouhlasí s tvrzením krajského soudu o absenci důvodů nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí. V žalobě je totiž výslovně uvedeno, že žalobci bylo předepsáno penále, které nikdy nevzniklo, a to v rozporu s § 63 odst. 1 a 2 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), přičemž žalovaný zamítnutím odvolání tento protiprávní stav potvrdil.

Žalobce dále nesouhlasí s názorem soudu, že dodatečný platební výměr na daň, na jehož základě byl vydán platební výměr na penále, byl samostatně přezkoumatelný ve správním soudnictví, a nelze jej proto považovat za podkladové rozhodnutí ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s. Podle § 68 písm. c) s. ř. s. je totiž žaloba nepřijatelná, je-li jediným jejím důvodem tvrzená nicotnost napadeného rozhodnutí, nedomáhal-li se žalobce vyslovení této nicotnosti v řízení před správním orgánem, což je v daném případě splněno, protože jediným důvodem, pro který by byla podávána žaloba na podkladové rozhodnutí (žalobce zde patrně míní platební výměr na daň), je skutečně pouze jeho nicotnost. Taktéž se žalobce nedomáhal na správním orgánu vyslovení nicotnosti, neboť k tomu není žádný správní orgán v daňovém řízení kompetentní. Proto podle názoru žalobce nebyl zmiňovaný platební výměr na daň samostatně přezkoumatelný ve správním soudnictví. Žalobce rovněž žádal žalovaného a Finanční úřad ve Znojmě o osvědčení neplatnosti dodatečného platebního výměru na daň, avšak tito nevydaly žádné rozhodnutí a zaslaly žalobci pouze neformální sdělení, že neshledaly neplatnost předmětného výměru. Tato sdělení jsou však dle § 70 písm. a) ze soudního přezkoumání vyloučena. Žalobce tedy nebyl oprávněn podat samostatnou žalobu na přezkoumání dodatečného platebního výměru na daň a odvolání proti němu, a tato rozhodnutí mohou tedy být dle § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumány v probíhajícím řízení jako rozhodnutí podkladová z hlediska jejich neplatnosti či nicotnosti.

Žalobce také uvedl, že v žalobě používá pojem nicotnost, neboť se domnívá, že podkladové rozhodnutí trpí absolutním nedostatkem formy a neurčitostí (nelze zjistit důvod doměření daně). Tyto vady jsou dle názoru žalobce tak intenzivní, že nelze o rozhodnutí vůbec hovořit. Takové rozhodnutí pak nemůže být základem pro vznik penále na dani, což je důvodem pro podání žaloby, které je předmětem tohoto řízení.

Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadené usnesení Krajského soudu v Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti po obsáhlé rekapitulaci dosavadního řízení ztotožnil s názorem Krajského soudu v Brně, že dodatečný platební výměr na daň byl samostatně přezkoumatelný ve správním soudnictví a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Na úvod je nutné poznamenat, že předmětná kasační stížnost napadá usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby, a proto přicházejí pro žalobce v úvahu z povahy věci pouze kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Pod tento důvod spadá také případ, kdy vada řízení před soudem měla nebo mohla mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí o odmítnutí návrhu, a dále vada řízení spočívající v tvrzené zmatečnosti řízení před soudem. Nejvyšší

správní soud tedy může podrobit přezkumu pouze postup krajského soudu a jeho úvahy, čili posoudit závěry, které jej vedly k odmítnutí žaloby.

Námítky uplatněné v kasační stížnosti je nutné zkoumat v následujícím pořadí: nejprve je třeba zjistit, zda dodatečný platební výměr na daň lze považovat za podkladové rozhodnutí ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s. Pokud by tomu tak bylo, byla by žaloba obsahující námitky proti takovému rozhodnutí (ač směřuje proti rozhodnutí konečnému – platebnímu výměru na penále) přípustná, neboť by splňovala veškeré náležitosti vyžadované s. ř. s. V opačném případě je nutné podrobit přezkumu samotnou žalobu v tom smyslu, zda obsahuje žalobní body napadající samotný platební výměr na penále, přičemž k námitkám proti dodatečnému platebnímu výměru na daň pak nelze přihlížet.

Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. soud přezkoumá k žalobní námitce také zákonnost jiného úkonu správního orgánu, byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí, není-li jím soud sám vázán a neumožňuje-li tento zákon žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví. Předmětné ustanovení stanoví tedy čtyři podmínky přezkumu podkladového úkonu správního orgánu (kterým může být i rozhodnutí). Vztaženo na projednávaný případ a charakter dodatečného platebního výměru na daň je první podmínka (námitka proti takovému úkonu v žalobě) žalobcem splněna, neboť tento namítá nicotnost předmětného dodatečného platebního výměru na daň. Taktéž nelze říci, že by byl soud tímto dodatečným platebním výměrem vázán (podle § 52 odst. 2 s. ř. s. je soud vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, jakož i rozhodnutím soudu o osobním stavu). Z hlediska závaznosti dodatečného platebního výměru na daň vůči v tomto řízení přezkoumávanému platebnímu výměru na penále je pak nutné vyjít z ustanovení § 63 odst. 1 a 2 daňového řádu, podle nichž se penále stanoví na základě včas nezaplacené daně (stanovené např. i platebním výměrem) a z ustanovení § 58 daňového řádu, podle nějž příslušenství sleduje osud daně. Z uvedeného vyplývá, že penále je akcesorické, existenčně závislé na dani; pokud neexistuje daň, nemůže existovat ani penále. Je-li pak daň stanovena dodatečným platebním výměrem jako v projednávaném případě, je i vyměření penále závislé na existenci a platnosti tohoto platebního výměru. Dodatečný platební výměr na daň lze tudíž považovat za závazné podkladové rozhodnutí pro vydání platebního výměru na penále, byť je nutno mít na paměti, že platební výměr na penále je pouze deklarací povinnosti daňového subjektu, neboť penále samo o sobě vzniká ze zákona v okamžiku, kdy příslušná daň není uhrazena včas a řádně.

Poslední podmínkou přezkumu dodatečného platebního výměru na daň jako podkladového rozhodnutí pro platební výměr na penále je pak skutečnost, že tento dodatečný platební výměr na daň nelze podle s. ř. s. napadnout samostatnou žalobou. Žalobce k tomu v kasační stížnosti uvádí, že žaloba proti dodatečnému platebnímu výměru na daň nebyla přípustná podle § 68 písm. c) s. ř. s., neboť by toto rozhodnutí napadala pouze z důvodu jeho nicotnosti, přičemž této nicotnosti se žalobce nemohl dovolávat před správním orgánem, neboť v daňovém řízení není k prohlášení nicotnosti žádný správní orgán kompetentní. K tomu soud podotýká, že ustanovení § 68 písm. c) je promítnutím zásady subsidiarity soudního přezkumu; jeho smyslem je zabránit podávání žalob v těch věcech, které mohou být uspokojivě vyřešeny již před správním orgánem. Má-li tedy účastník správního řízení k dispozici opravný prostředek, který mu již v tomto řízení umožňuje domáhat se vyslovení nicotnosti příslušného správního aktu, je povinen tohoto prostředku využít předtím, než se bude nicotnosti domáhat soudní cestou.

Před rozbohem v úvahu připadajících opravných prostředků obsažených v daňovém řádu je vhodné na tomto místě poukázat na nutnost rozlišování pojmů nicotnosti, neplatnosti a nezákonnosti rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se podstatou těchto institutů ve své judikatuře již nesčetněkrát zabýval, proto se pro stručnost odkazuje např. na rozsudek ze dne 15. 12. 2005, č. j. 1 Afs 130/2004 - 90, www.nssoud.cz. Pro přiblížení lze však uvést, že institut neplatnosti rozhodnutí podle § 32 odst. 7 daňového řádu nelze ztotožňovat s nicotností; za nicotný lze považovat až ten akt, který trpí nedostatkem pravomoci či nepříslušnosti rozhodujícího orgánu, zásadními nedostatky projevu vůle, požaduje trestní či absolutně nemožné plnění apod. Vady rozhodnutí podle § 32 odst. 7 daňového řádu nemohou samy o sobě zakládat nicotnost rozhodnutí, a aby zakládaly jeho neplatnost, je nutné, aby dosahovaly určité intenzity (materiální aspekt).

V daňovém řízení má správce daně, který vydal určité rozhodnutí, povinnost ověřit jeho případnou neplatnost podle § 32 odst. 7 daňového řádu, přičemž k tomu může dát daňový subjekt podnět. K aplikaci § 68 písm. c) s. ř. s. však neuplatnění takového podnětu není dostačující, neboť v řízení na základě podnětu nemá daňový subjekt v podstatě žádná procesní práva a jeho výsledek je závislý výhradně na aktivitě správce daně. Navíc celé řízení může skončit jen neformálním sdělením (jak uvádí i žalobce), které však není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. a není tudíž soudně přezkoumatelné. Lze tedy uzavřít, že pro odmítnutí žaloby na základě § 68 písm. c) nemůže být rozhodné, zda daňový subjekt podal podnět podle § 32 odst. 7 daňového řádu, tedy pokud daňový subjekt tento podnět nepodal, nelze žalobu namítající pouze nicotnost určitého rozhodnutí jen z tohoto důvodu odmítnout.

Pozornost je naopak třeba upřít na skutečnost, zda existuje jiný opravný prostředek, který by umožňoval namítat nicotnost v řízení před správním orgánem; v daňovém řízení je bezpochyby takovým prostředkem odvolání. Žalobce se mylí, když tvrdí, že v daňovém řízení není možné nicotnost rozhodnutí namítat, neboť neexistuje orgán, který by o takové námitce rozhodl. Daňový řád námitku nicotnosti rozhodnutí v odvolání nevylučuje, a pokud je tato namítána, musí se s ní příslušný rozhodující orgán vypořádat. Ačkoliv daňový řád neumožňuje odvolacímu orgánu vyslovit (deklarovat) nicotnost napadeného rozhodnutí, je na místě, aby byla tato nicotnost odvolacím orgánem zohledněna. Odvolací orgán tedy bude muset zrušit nicotné rozhodnutí (byť *de iure* takové rozhodnutí vůbec neexistuje), a to s ohledem na požadavek právní jistoty daňových subjektů. Jiný postup nelze považovat za souladný se zákonem: nelze přijmout tezi, že by snad odvolací orgán měl nicotné rozhodnutí potvrdit, aby se jím následně musel zabývat soud, nebo že by odvolací orgán na námitku nicotnosti vůbec neměl reagovat. Daňovému subjektu nic nebrání, aby v odvolacím řízení namítal nicotnost napadeného rozhodnutí; stejně tak nic nebrání odvolacímu orgánu, aby se k této námitce vyjádřil a případně napadené rozhodnutí zrušil. Pokud rozhodnutí zrušeno nebude, má pak daňový subjekt zaručen přístup k soudnímu přezkumu rozhodnutí, neboť § 68 písm. c) s. ř. s. nebude možné uplatnit. Dodatečný platební výměr na daň je soudy běžně přezkoumáván a z uvedeného vyplývá, že i v případě, kdy je namítána pouze nicotnost takového výměru, je tento soudně přezkoumatelný za podmínky, že byla nicotnost namítána již v odvolacím řízení.

S ohledem na uvedené skutečnosti nemohl Nejvyšší správní soud přisvědčit žalobci, že dodatečný platební výměr na daň nebyl v konkrétním případě samostatně přezkoumatelný ve správním soudnictví. Proti dodatečnému platebnímu výměru na daň podal žalobce odvolání, v němž namítal nesprávný postup správce daně v předcházející daňové kontrole; neplatnost či nicotnost dodatečného platebního výměru na daň však nenamítal. Odvolání

bylo následně žalovaným zamítnuto. Žalobce pak nevyužil svého práva podat proti rozhodnutí o odvolání žalobu, ač (jak je popsáno výše) dodatečný platební výměr na daň, resp. rozhodnutí o odvolání proti němu, je samostatně přezkoumatelné ve správním soudnictví. Nic také nenásvědčuje skutečnosti, že by z předmětného dodatečného platebního výměru na daň nebylo žalobci jasné, co je jím předepisováno; naopak žalobce byl zcela zjevně srozuměn s jeho obsahem a se zamítavým rozhodnutím žalovaného o odvolání se zřejmě ztotožnil, když proti němu nepodal žalobu. Námitka nicotnosti dodatečného platebního výměru na daň byla žalobcem poprvé uplatněna až dne 13. 12. 2004 (pět let po právní moci platebního výměru) v žádosti o ověření splnění podmínek neplatnosti dodatečného platebního výměru a následně v odvolání a v žalobě proti platebnímu výměru na penále. Ačkoliv nicotnost správního aktu znamená, že daný akt vůbec nevznikl, a nicotnost tak může být prohlášena v podstatě kdykoliv (ostatně soud je k jejímu přezkumu povinen z úřední povinnosti), neuplatnění námitky nicotnosti v odvolání proti platebnímu výměru na daň a nepodání správní žaloby proti tomuto výměru způsobilo, že dodatečný platební výměr na daň již nemůže být správním soudem posuzován, a to ani v rámci žaloby proti platebnímu výměru na penále. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že tato situace nebyla způsobena neústavní zákonnou úpravou, ale výhradně nečinností žalobce.

Po zodpovězení otázky samostatného přezkumu dodatečného platebního výměru na daň se tedy Nejvyšší správní soud zaměřil na skutečnost, zda právě projednávaná žaloba obsahuje žalobní body ohledně platebního výměru na penále, přičemž k námitkám proti dodatečnému výměru na daň (včetně námitky nicotnosti) nelze v tomto případě přihlížet. Zdejší soud přitom nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že by žaloba nesplňovala náležitosti podání stanovené v § 37 odst. 2 a 3 s. ř. s., neboť tyto jsou zcela zjevně splněny. Rovněž je z žaloby patrné označení napadeného rozhodnutí a den jeho doručení žalobci, označení výroků rozhodnutí, které žalobce napadá, návrhy důkazů a návrh výroku rozsudku, není tedy pravdou, že v žalobě absentuje některá náležitost podle § 71 odst. 1 písm. a), b), c), e) a f) s. ř. s.. Zásadní otázkou však je, zda žaloba skutečně obsahuje alespoň jeden žalobní bod, z něž je patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Žalobce k tomu odkazuje na text žaloby na straně 2 druhý odstavec a na celý článek II žaloby. K článku II žaloby zdejší soud podotýká, že se týká výhradně žalobcem tvrzené nicotnosti dodatečného platebního výměru na daň; k těmto námitkám proto nelze přihlížet, neboť mohly být přezkoumány v samostatném řízení.

V odstavci 2 na druhé straně žaloby se pak uvádí, že žalobou napadeným rozhodnutím došlo ke zkrácení práv žalobce tím, že mu bylo v rozporu s § 63 odst. 1 a 2 daňového řádu předepsáno k úhradě penále, jež nikdy nevzniklo. Ani tento důvod však nelze za žalobní bod považovat, neboť rozpor platebního výměru s § 63 odst. 1 a 2 daňového řádu žalobce evidentně vidí v nicotnosti dodatečného platebního výměru na daň. Jak však již bylo řečeno, tento platební výměr ve stávajícím řízení přezkoumávat nelze, a proto nelze ani tuto námitku považovat za žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Žaloba tak neobsahuje žádný žalobní bod; současně se jedná o neodstranitelnou podmínku řízení a Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem Krajského soudu v Brně, že v takovém případě je na místě žalobu odmítnout.

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 ě n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. července 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu