

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Plynostav Pardubice, holding akciová společnost**, se sídlem Motoristů 24, Pardubice - Svítkov, zastoupený Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 11. 2010, č. j. 31 Af 62/2010 – 134,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 11. 11. 2010, č. j. 31 Af 62/2010 – 134, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 13. 11. 2007, č. j. 9162/07-1200-602199, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 3. 2007, č. j. 49378/07/248912/4202, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2002 do 31. 12. 2003 ve výši 2 756 830 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že se nejprve zabýval námitkou prekluze práva daň vyměřit, resp. doměřit. V daném případě došlo v roce 2006 k řádnému zahájení daňové kontroly, tj. k úkonu způsobilému přerušit běh prekluzívní lhůty ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Prekluzívní lhůta by tak uplynula dne 31. 12. 2009 a napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 27. 11. 2007, tj. před jejím uplynutím. Krajský soud dále uvedl, že dodatečný platební výměr ze dne 20. 3. 2007 není nicotný. Pokud se jedná o současně namítanou neplatnost tohoto platebního výměru, pak k této vadě by mohl soud přihlédnout pouze na

základě včas uplatněné žalobní námitky. V daném případě však tato námitka byla vznesena až po uplynutí zákonné lhůty pro podání žaloby. Proto se jí krajský soud nemohl zabývat. Pokud jde o námitku neústavnosti postupu správce daně při zahájení daňové kontroly, kdy stěžovatel poukazoval na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, krajský soud při jejím posouzení vycházel z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, např. rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52. Podle názoru krajského soudu namítaná absence důvodů pro zahájení daňové kontroly nemohla způsobit nezákonnost tohoto úkonu. Námitkou, že daňová kontrola byla provedena místně nepříslušným správcem daně, a je proto nezákonná, se krajský soud nemohl zabývat, protože byla uplatněna až po uplynutí zákonné lhůty pro podání žaloby. Závěrem krajský soud uvedl, že se ztotožnil s názorem finančního ředitelství, že na posuzovanou situaci, kdy stěžovatel uplatňuje jako daňový náklad hodnotu promlčené pohledávky, musí být aplikováno ust. § 24 odst. 2 písm. y) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť právě v něm jsou zakotveny podmínky, za jakých je možné uplatnit v daňových nákladech jmenovitou hodnotu pohledávky nebo její část. V této souvislosti pak odkázal na závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 2/2007 - 98, které zcela dopadají i na daný případ. Nebylo proto možno přisvědčit stěžovatelovu výkladu ust. § 24 odst. 2 písm. zc) v návaznosti na § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů, neboť odporuje smyslu předmětné zákonné úpravy. Tak by totiž bylo možné téměř jakoukoliv pohledávku bez omezení a kdykoliv uplatnit do daňových nákladů a zákon o daních z příjmů i zákon č. 593/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, by zcela nadbytečně obsahovaly omezující ustanovení vztahující se k daňovému zohlednění pohledávek včetně ust. § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů.

V kasační stížnosti podané proti tomuto rozsudku v zákonné lhůtě stěžovatel vyjádřil nesouhlas se závěry krajského soudu. Namítal, že při zahájení daňové kontroly správce daně nesdělil stěžovateli důvody jejího zahájení, a proto se nejednalo o úkon, jež by přerušil běh prekluzívní lhůty. Z tohoto důvodu byla daň doměřena až po jejím uplynutí. V této souvislosti stěžovatel odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 a na usnesení téhož soudu ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10. Stěžovatel rovněž namítal, že výrok rozhodnutí správce daně neobsahuje číslo účtu příslušné banky nebo spořitelního a úvěrního družstva, na který má být částka zaplacena, a že je také nesrozumitelný z důvodu chybějících ostatních základních náležitostí, neboť neobsahuje údaj o rozdílu mezi původně vypočteným základem daně v daňovém přiznání a nově stanoveným základem daně na základě daňové kontroly. Tyto skutečnosti mají podle jeho názoru za následek neplatnost i nicotnost rozhodnutí správce daně. Námitka neplatnosti v řízení před krajským soudem byla proto přípustná, protože podle Ústavního soudu (viz nález ze dne 21. 7. 2004, sp. zn. II. ÚS 583/03) neplatnost a nicotnost znamená totéž. Je nedostačující, je-li doměřený základ daně uveden ve zprávě o daňové kontrole a na tuto zprávu je v rozhodnutí odkázáno. K tomu stěžovatel poukázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 6. 2003, sp. zn. IV. ÚS 624/02, a ze dne 3. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 772/02, a na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2005, č. j. 1 Afs 23/2004 – 42, a ze dne 13. 11. 2003, č. j. 6 A 38/2002 - 53. Dále namítal, že daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 provedl místně nepříslušný Finanční úřad v Hradci Králové, a to na základě pověření vydaného Finančním ředitelstvím v Hradci Králové. Vydané pověření neobsahuje žádné důvody a jestliže ze správního spisu

nejsou dostatečné důvody pro jeho vydání patrny, jedná se nejen o vadu daňového řízení, jejíž intenzita způsobuje nezákonnost daňové kontroly provedené místně nepříslušným správcem daně, ale zahájení daňové kontroly v roce 2006 místně nepříslušným správcem daně nemůže být úkonem přerušující běh prekluzívní lhůty podle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. K dodatečnému vyměření daně tak došlo až po uplynutí prekluzívní lhůty, a tím i k nezákonnosti dodatečného platebního výměru, rozhodnutí finančního ředitelství a v neposlední řadě i rozsudku krajského soudu. Podle názoru stěžovatele se nejedná o pozdě uplatněnou námitku, protože nezákonnost daňové kontroly je podřaditelná pod námitku prekluze. Z výše uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na napadený rozsudek krajského soudu. K namítané prekluzi uvedlo, že daňová kontrola byla zahájena dne 27. 9. 2006 a lhůta podle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků začala běžet ode dne 31. 12. 2006. Rozhodnutí o odvolání bylo stěžovateli doručeno dne 27. 11. 2007 a žalobu podal stěžovatel dne 10. 1. 2008. Z tříleté lhůty bylo čerpáno 374 dní. Podle ust. § 148 odst. 4 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů, lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem. Napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu s právními předpisy, a proto finanční ředitelství navrhlo zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Stěžovatel namítal, že při zahájení daňové kontroly správce daně nesdělil stěžovateli důvody jejího zahájení, a proto se nejednalo o úkon, jež by přerušil běh prekluzívní lhůty, a v této souvislosti odkázal na judikaturu Ústavního soudu. Touto otázkou se již Nejvyšší správní soud podrobně zabýval v řadě svých rozhodnutí, z nichž lze odkázat zejména na rozsudek ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaný pod č. 1983/2010 Sb. NSS, a na rozsudek ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, publikovaný pod č. 2000/2010 Sb. NSS. Rovněž Ústavní soud ve svém stanovisku ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, uvedl, že „*Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.*“ Z citované judikatury jednoznačně vyplývá, že správce daně při zahájení daňové kontroly není povinen sdělit daňovému subjektu důvod jejího zahájení, a proto je tato námitka nedůvodná.

Dále stěžovatel namítal, že dodatečný platební výměr ze dne 20. 3. 2007 je nicotný a neplatný, protože jeho výrok neobsahuje číslo účtu příslušné banky nebo spořitelního a úvěrního družstva, na který má být částka zaplacena a dále že neobsahuje údaj o rozdílu mezi původně vypočteným základem daně v daňovém přiznání a nově stanoveným základem daně na základě daňové kontroly.

Pojmy nicotnosti a neplatnosti správního aktu nelze navzájem směšovat, neboť každý z nich má svůj vlastní a vzájemně odlišný obsah. Je proto zapotřebí rozlišovat mezi nicotností a neplatností správního aktu.

Teorie považuje za nicotný správní akt, který trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Typicky jsou takovými vadami neexistence 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. Nicotnost nelze zhojit ani uplynutím času. Nicotný akt nikoho nezavazuje a nikdo jej není povinen respektovat, neboť mu nesvědčí presumpce správnosti (srov. Staša, J. in Hendrych, D. a kol.: Správní právo. Obecná část. 5. vydání. C. H. Beck, Praha, 2003, s. 136 - 141).

K pojmu nicotnosti se také poměrně obsáhle vyjádřila judikatura, která dospěla k závěru, že k nicotnosti je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti. Vady, které způsobují nicotnost, jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, nepříslušnost 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 subjektem v právním slova smyslu) nebo nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí (např. uložení povinnosti podle již zrušeného předpisu). Nicotný akt nelze měnit, proto je nicotností automaticky stiženo i rozhodnutí o odvolání či o rozkladu, které mění nicotné rozhodnutí správního orgánu I. stupně.

Nicotnost správních aktů je upravena v ust. § 77 zákona č. 500/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Podle odst. 1 citovaného ustanovení je nicotné rozhodnutí, k jehož vydání nebyl správní orgán vůbec věcně příslušný; to neplatí, pokud je vydal správní orgán nadřízený věcně příslušnému správnímu orgánu. Nicotnost z tohoto důvodu zjišťuje a rozhodnutím prohlašuje správní orgán nadřízený správnímu orgánu, který nicotné rozhodnutí vydal. Podle odst. 2 citovaného ustanovení je nicotné rozhodnutí, které trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, anebo jinými vadami, pro něž je nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu. Nicotnost z těchto důvodů vyslovuje soud podle s. ř. s.

Z uvedeného vyplývá, 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 a takové rozhodnutí nemůže zakládat jakákoliv práva či povinnosti subjektů.

Ze srovnání vymezené nicotnosti s neplatností podle ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, je zřejmé, že jde o zcela odlišné kategorie. Podle citovaného ustanovení je neplatným rozhodnutí, v němž chybí některá z ostatních základních náležitostí, které podle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy jej zákon vyžaduje; zřejmá chyba v psaní nebo počítání neplatnost rozhodnutí nepůsobí. Chybějící základní náležitosti rozhodnutí, např. neuvedení právního předpisu ve výroku nebo neuvedení čísla účtu či lhůty k plnění, sice představují vadu rozhodnutí, avšak 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 tak nemohou způsobit jeho neexistenci. K neplatnosti rozhodnutí podle citovaného ustanovení je ovšem třeba uvést, že ani tuto nelze vykládat formálně či dokonce formalisticky. To znamená, že pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí, uvedených v ust. § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nemůže sám o sobě způsobit jeho neplatnost. Tento nedostatek totiž musí dosahovat určité intenzity. Každá z právě uvedených kategorií tedy má svůj samostatný obsah a uplatňuje se za splnění zcela odlišných předpokladů. Proto je závěr ztotožňující neplatnost s nicotností zjevně mylný.

Rozlišování neplatnosti a nicotnosti rozhodnutí není pouze akademickou záležitostí, ale nese s sebou i vysoce praktické důsledky pro soudní přezkum. K nicotnosti správního aktu jsou správní soudy jak v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, tak i v řízení o kasační stížnosti povinny přihlížet z úřední povinnosti nad rámec žalobních bodů či důvodů kasační stížnosti. Naproti tomu, jde-li o neplatné daňové rozhodnutí, tj. je splněn jak formální aspekt, spočívající v absenci některé ze základních náležitostí rozhodnutí, i materiální aspekt, spočívající v určité intenzitě tohoto nedostatku, soud k jeho vadám způsobujícím neplatnost přihlíží zásadně pouze k námitce žalobce. Z úřední povinnosti by k vadám způsobujícím neplatnost přihlížel pouze tehdy, pokud by daňové rozhodnutí bylo nejen neplatné, ale zároveň buď nicotné či nepřezkoumatelné.

Z výše uvedeného vyplývá, že stěžovatelem vytýkané vady platebního výměru ze dne 20. 3. 2007 nemohou způsobit jeho nicotnost, k níž přihlíží soud bez ohledu na to, zda byla tato námitka uplatněna v zákonné lhůtě pro podání žaloby.

Otázkou neplatnosti předmětného platebního výměru se však krajský soud nemohl zabývat, neboť k této nemohl přihlížet ex offo, a tato byla uplatněna stěžovatelem až po uplynutí zákonné lhůty pro podání žaloby. Za této situace se neplatností tohoto rozhodnutí nemohl s ohledem na ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. zabývat ani Nejvyšší správní soud.

Rovněž námitkou, že daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 provedl místně nepříslušný Finanční úřad v Hradci Králové, se pak Nejvyšší správní soud nemohl ve smyslu ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. zabývat, neboť jí stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 citovaného zákona.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 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. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení a finančnímu ředitelství 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 12. ledna 2012

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu