

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **V. M.**, zastoupeného JUDr. Annou Vyhlídovou, advokátkou se sídlem Hradec Králové, Gočárova třída 535/6, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31 (původně Finanční ředitelství Hradci Králové), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 5. 2012, č. j. 31 Af 13/2012 - 39,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

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

Odůvodnění:

Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále též „odvolací orgán“) ze dne 10. 1. 2012, č. j. 7648/11-155-604444, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Jičíně (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 7. 2011, č. j. 89704/11/238911601174, kterým správce daně nevyhověl jeho žádosti o vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob ve výši 173 000 Kč. Žalobce podal proti uvedenému rozhodnutí správní žalobu, kterou Krajský soud v Hradci Králové v záhlaví nadepsaným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

Krajský soud vyšel z toho, že žalobce, společně s manželkou, paní H. M., podnikal ve sdružení podle § 829 a násl. občanského zákoníku, v tehdy platném znění. U žalobce byla dne 14. 12. 2012 zahájena daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 1997 – 1999; dodatečnými platebními výměry ze dne 13. 8. 2001, č. j. 41446/01/238921/8563, č. j. 41448/01/238921/8563 a č. j. 41449/01/238921/8563 (dále též „první platební výměry“), byla pak žalobci za jednotlivá zdaňovací období dodatečně vyměřena daňová povinnost. Na podnět žalobce správce daně ověřil rozhodnutími ze dne 24. 9. 2001, č. j. 46728/01/238921/8563, č. j. 46922/01/238921/8563 a č. j. 46926/01/238921/8563, neplatnost těchto rozhodnutí podle ustanovení § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v tehdy platném znění (dále jen „ZSDP“), neboť postrádaly podpis oprávněné úřední osoby, tj. jednu ze základních náležitostí rozhodnutí uvedených v § 32 odst. 1 písm. g) ZSDP. Správce daně následně vydal nové dodatečné platební výměry, a to dne 19. 10. 2001, pod č. j. 46715/01/238921/8563, č. j. 46720/01/238921/8563 a č. j. 46721/01/238921/8563 (dále též „druhé platební výměry“). Žalobce podal proti těmto rozhodnutím odvolání, jež byla odvolacím orgánem zamítnuta. Proti tomu se žalobce bránil žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové; ten jí svým rozsudkem ze dne 30. 5. 2003, č. j. 31 Ca 103-108/2002 – 27, zamítl, nicméně Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 31. 10. 2006, č. j. 5 Afs 71/2004 - 83, rozsudek krajského soudu zrušil, neboť shledal neplatnost platebních výměrů, v důsledku absence jejich základní náležitosti podle § 32 odst. 1 písm. b) ZSDP, tj. správného data jejich vyhotovení. Krajský soud, vázán tímto vysloveným právním názorem, následně zrušil žalobou napadená rozhodnutí a věc vrátil odvolacímu orgánu k dalšímu řízení. Správce daně na základě pokynu odvolacího orgánu pak ověřil jejich neplatnost a to rozhodnutími ze dne 26. 7. 2007, č. j. 48616/07/238911/6964, č. j. 48617/07/238911/6964 a č. j. 48618/07/238911/6964. Následně vydal nové (v pořadí již třetí) dodatečné platební výměry dne 27. 9. 2007 pod č. j. 58624/07/238911/6964, č. j. 58639/07/238911/6964 a č. j. 58645/07/238911/6964 (dále též „třetí platební výměry“). Proti těmto dodatečným platebním výměrům se žalobce neodvolal a tyto nabyly právní moci. Následná žádost žalobce o obnovu řízení byla rozhodnutími správce daně ze dne 15. 6. 2009 zamítnuta; rozhodnutím odvolacího orgánu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 7922/09-1500-607686, bylo odvolání proti těmto rozhodnutím zamítnuto. Žalobce následně požádal o vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob ve výši 173 000 Kč; rozhodnutím správce daně ze dne 19. 7. 2011, č. j. 89704/11/238911601174 této žádosti nebylo vyhověno. Rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 10. 1. 2012 bylo odvolání žalobce proti posledně zmiňovanému rozhodnutí opět zamítnuto. Toto rozhodnutí odvolací orgán odůvodnil tím, že se žalobce nemůže dovolávat skutečností, týkajících se daňové povinnosti jeho manželky, neboť jde o samostatné subjekty, zatížené samostatnými daňovými povinnostmi. Zároveň finanční ředitelství odmítlo názor, že daňová povinnost za zdaňovací období let 1997 až 1999 byla žalobci vyměřena až po uplynutí prekluzivní lhůty.

Na základě tohoto skutkového stavu věci krajský soud přistoupil k vypořádání jednotlivých žalobních námitek. Žalobce se předně domáhal, aby na něj byly vztaženy závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci daně z příjmů jeho manželky, se kterou podnikal ve sdružení, přičemž si příjmy a výdaje rozdělovali rovným dílem. Krajský soud k tomu konstatoval, že ve sdružení fyzických osob bez právní subjektivity, ve smyslu § 829 a násl. občanského zákoníku, vystupují účastníci jako

samostatné daňové subjekty. Uplatňují-li svá hmotná i procesní práva ve shodě, dopadá na ně výsledná daňová povinnost ve stejném rozsahu. V posuzovaném případě však žalobce uplatňoval jiné procesní námitky, než jeho manželka, což mělo za následek i jiné procesní postupy (opakovaně vydávané platební výměry, ověřování jejich neplatnosti). Proti posledním platebním výměrům ze dne 27. 9. 2007 se žalobce neodvolal, a ty proto nabyly právní moci. Těmito platebními výměry doměřená daňová povinnost tak nebyla přezkoumána ani v řízení odvolacím ani v řízení před správními soudy. Není tak vinou správce daně ani odvolacího orgánu, že daňová povinnost žalobce byla odlišná od druhého člena sdružení (jeho manželky). Manželka žalobce totiž prošla odlišným procesním postupem, kdy se proti platebním výměrům ze dne 13. 8. 2001 (první platební výměry) bránila v odvolacím řízení i v řízení před správním soudem.

Krajský soud se dále neztotožnil ani s namítanou nicotností uvedených platebních výměrů. Odkázal přitom jak na rozhodnutí rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 13. 5 2008, č. j. 8 Afs 78/2006 – 74, tak na úpravu nicotnosti podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a dospěl k závěru, že platební výměry ze dne 27. 9. 2007 (třetí platební výměry) žádnou vadou, způsobující nicotnost rozhodnutí, netrpí.

Pokud jde o tvrzení, že platební výměry ze dne 19. 10. 2001 (druhé platební výměry) byly prohlášeny za nicotné Nejvyšším správním soudem, ani v této otázce se krajský soud s žalobcem neztotožnil. Dle krajského soudu Nejvyšší správní soud pouze dospěl k závěru, že tato rozhodnutí postrádají jednu ze základních náležitostí podle § 32 odst. 2 písm. b) ZSDP (datum podpisu), nicméně uzavřel, že absence této základní náležitosti dosahuje intenzity zpochybňující jejich zákonnost. Nejvyšší správní soud tedy hovořil pouze o nezákonnosti a nikoliv o nicotnosti těchto rozhodnutí.

Soud konečně nepřisvědčil ani námitce, že platební výměry ze dne 27. 9. 2007 (třetí platební výměry) byly vydány až po lhůtě pro vyměření daně. Konstatoval, že lhůta podle § 47 odst. 1 ZSDP počala běžet ohledně daně z příjmů za rok 1997 dne 1. 1. 1998 a uplynula by 31. 12. 2000 (za rok 1998 ke dni 31. 12. 2001 a za rok 1999 ke dni 31. 12. 2002). Tato lhůta byla pro všechna tři zdaňovací období přerušena dne 14. 12. 2000 zahájením daňové kontroly a měla tak skončit dne 31. 12. 2003. K tomu však nedošlo, neboť žalobce dne 1. 8. 2002 podal proti druhým platebním výměrům žalobu. Řízení o ní bylo ukončeno až rozsudkem krajského soudu ze dne 28. 5. 2007, č. j. 31 Ca 229/2006 - 33, 31 Ca 230/2006 - 25 a č. j. 31 Ca 231/2006 - 25. Protože nabytím účinnosti soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) bylo třeba na běh lhůt vztáhnout § 41 uvedeného zákona, ve znění platném ke dni 27. 9. 2007, lhůta pro vyměření (doměření) daně přestala běžet a její běh se obnovil až právní mocí tohoto rozsudku. Od tohoto data měl správce daně k vyměření daně ještě cca jeden rok. V této lhůtě správce daně vydal třetí platební výměry, které ve lhůtě žalobci též doručil (dne 15. 10. 2007).

Krajský soud tak ze všech shora uvedených důvodů uzavřel, že odvolací orgán postupoval v souladu se zákonem, dospěl-li k závěru, že žalobcem uhrazená daň na základě předmětných platebních výměrů není přeplatkem ve smyslu § 155 daňového řádu, a žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Rozsudek krajského soud napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, kterou explicitně neopírá o žádný důvod vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s..“ Z obsahu kasační stížnosti je nicméně zřejmé, že stěžovatel staví svou argumentaci na kasačních důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a) a písm. b) s. ř. s. Právní subsumpce kasačních důvodů pod konkrétní písmena § 103 odst. 1 s. ř. s. je věcí právního hodnocení věci kasačním soudem a nezakládá proto nedostatek návrhu (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 – 50, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS; všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

Stěžovatel nadále trvá na tom, že při daňové kontrole sdružení fyzických osob V. a H. M. bylo kontrolováno jedno společné účetnictví. Při této kontrole jednal správce daně vždy s oběma daňovými subjekty společně (bez toho, aby je navzájem zbavil povinnosti mlčenlivosti); v průběhu řízení se dopustil chyb, které měly následný vliv na oba subjekty. Doměry konstruoval správce daně oběma subjektům naprosto totožným a procesně vadným způsobem. Na pochybení správce daně upozornil Nejvyšší správní soud ve věci H. M., v rozsudku sp. zn. 5 Afs 83/2007, přičemž vycházel z postupů správce daně, které shodně činil u obou členů sdružení. Stěžovatel si je vědom, že sdružení fyzických osob nemá právní subjektivitu a daňová kontrola proto musela být zahájena s jednotlivými účastníky sdružení samostatně, jednalo se ale jen o formální stránku věci. Nesprávný způsob stanovení daně byl však totožný pro oba subjekty, a doměrek byl pak mezi oba subjekty poměrně rozdělen. Pokud tedy Nejvyšší správní soud konstatoval nezákonnost ve stanovení daně v případě H. M., je naprosto zřejmé, že byl nezákonně konstruován též doměrek i v případě stěžovatele; tuto skutečnost byl správce daně povinen zohlednit. Správce daně je povinen řídit se základními zásadami správy daní, tedy též zásadou zákonnosti legitimního očekávání a oficiality.

Krajský soud se mýlí, tvrdí-li, že stěžovatel nepostupoval při obhajobě svých práv ve shodě s paní H. M. Odvolací i žalobní důvody byly stejné, pouze byl žalobce ke shodným hmotně právním důvodům nucen uplatnit též důvody procesní, tj. pochybení správce daně, které se týkalo pouze jeho osoby a které pak mělo vliv na odlišný procesní průběh řízení. Kupříkladu kasační stížnost podali oba členové sdružení společnou.

Stěžovatel dále tvrdí, že od doby daňové kontroly nebylo do dnešního dne vydáno rozhodnutí, které by mu právoplatně stanovilo povinnost uhradit doměřenou daň, neboť rozhodnutí byla buďto neplatná nebo vydaná po zákonné lhůtě pro vyměření daně; proto eviduje na svém daňovém účtu daně z příjmů přeplatek, který vznikl z jeho úhrad na neplatně stanovenou daň. U prvních platebních výměrů byla osvědčena jejich neplatnost rozhodnutími ze dne 24. 9. 2001. V pořadí druhé platební výměry byly posouzeny jako absolutně neplatné Nejvyšším správním soudem v důsledku jejich antidatace (uvedení data vydání prvních platebních výměrů), jež zpochybnila jejich zákonnost. V pořadí třetí platební výměry byly správcem daně vydány dne 27. 9. 2007. Dle stěžovatele běžela lhůta pro vyměření daně znovu od konce roku, kdy byl stěžovatel zpraven o zahájení daňové kontroly, tj. ode dne 1. 1. 2001 a skončila dne 31. 12. 2003. Protože byly první a druhé platební výměry označeny za neplatné podle ust. § 32 odst. 7 ZSDP, jednalo se o pakty, které jsou nulitní, neplatné od samého počátku, a proto se na ně hledí, jako by nebyly vydány. Proto do roku 2007 žádné rozhodnutí správce daně v této věci neexistovalo. Třetí platební výměry ze dne 27. 9. 2007 byly vydány až po lhůtě, která uplynula dne 31. 12.

2003. Stěžovatel se proto domnívá, že v tomto konkrétním případě nemůže být argumentováno ustanovením § 41 s. ř. s.; nelze započítat dobu řízení před soudy do běhu lhůty pro vyměření, neboť nelze vztahovat jakoukoliv lhůtu k úkonu, na který se hledí, jakoby nikdy nevznikl, a proto nezpůsobil právní účinky, čili neexistoval.

Finanční ředitelství v Hradci králové ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že kasační stížnost neobsahuje žádné nové skutečnosti, jež by mohly mít vliv na výrok napadeného rozhodnutí. S rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové se plně ztotožňuje a navrhuje proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Před vlastním hodnocením věci musel Nejvyšší správní soud zohlednit fakt, že v průběhu řízení o kasační stížnosti došlo v důsledku změny právní úpravy (nabytí účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky) ke dni 31. 12. 2012 k zániku původního žalovaného – Finančního ředitelství v Hradci Králové, přičemž do jeho právního postavení vstoupil nově zřízený orgán – Odvolací finanční ředitelství (§ 1 odst. 2, § 19 odst. 1 a § 20 odst. 2 citovaného zákona). Nejvyšší správní soud proto nadále jako s žalovaným jednal s orgánem posledně zmiňovaným (§ 69 věta za středníkem s. ř. s., § 120 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Před vlastním vypořádáním jednotlivých kasačních námitek je nutno uvést, že řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, což platí i o řízení o kasační stížnosti. S výjimkami uvedenými v ustanovení § 109 odst. 4, větě za středníkem s. ř. s., je tak Nejvyšší správní soud vázán důvody tvrzené nezákonnosti rozhodnutí krajského soudu, uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.), a proto preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011 - 108, nebo ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54; všechna citovaná rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z http://nssoud.cz). Rozsudek krajského soudu je tak přezkoumáván v intencích kasačních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 31. 5. 2004, č. j. 3 Azs 43/2003 - 48 judikoval, že *„[k]asační stížnost jako mimořádný opravný prostředek je podle ustanovení § 103 s. ř. s. koncipována na principu nutného konkrétního tvrzení stěžovatele, v čem krajský soud, který jeho věc projednával a rozhodl, ve svém rozhodnutí pochybil. (...) V kasační stížnosti (...) je především třeba, aby stěžovatel uvedl, v čem nezákonnost rozhodnutí soudu spatřuje. Omezí-li se však stěžovatel v kasační stížnosti pouze na výtky směřující proti rozhodnutí správního orgánu, aniž by jakkoli zpochybnil rozhodnutí soudu (...) a argumentačně podložil, v čem nezákonnost rozhodnutí soudu spočívá, nelze než konstatovat nedůvodnost takové kasační stížnosti, neboť výtky v ní obsažené jdou mimo rámec rozhodnutí soudu.“* (obdobně srov. například rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 Afs 53/2005 – 59). Stěžovatel v nyní posuzované kasační stížnosti (toliko s jednou výjimkou) fakticky pouze opakuje

žalobní výhrady proti postupu daňových orgánů. To vše bez toho, že by konkrétně polemizoval s hodnotícími závěry krajského soudu. Zdejší soud se tak může jeho námitkami zabývat více méně jen v rovině obecné; z hlediska rozsahu přezkumu je proto možné vyjádřit se prakticky jen k tomu, zda jsou odpovídající závěry krajského soudu přezkoumatelné, vnitřně konzistentní a v souladu s principy obecné a právní logiky.

První kasační námitkou stěžovatel brojí proti postupu daňových orgánů, kdy má za to, že na něj měly být vztáhnuty závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem ve věci daňové povinnosti jeho manželky, se kterou podnikal ve sdružení podle § 829 an. občanského zákoníku. Oproti již v žalobě uplatněné argumentaci k tomu doplňuje, že s krajským soudem nesouhlasí, uvedl-li, že stěžovatel nepostupoval při obhajobě svých práv ve shodě s druhým účastníkem sdružení. Má za to, že nemůže jít k jeho tíži, byl-li ke hmotně-právním důvodům nezákonnosti platebních výměrů (které byly v podstatě shodné), nucen uplatnit ještě důvody procesní, plynoucí z pochybení správce daně, které pak měly vliv na odlišný průběh řízení.

Tento názor Nejvyšší správní soud nesdílí. Jak již bylo uvedeno v daňových rozhodnutích i v rozsudku krajského soudu, sdružení fyzických osob podle občanského zákoníku nedisponuje právní subjektivitou, a proto jeho účastníci vystupují jako samostatné daňové subjekty, mají každý vlastní způsobilost k právům a povinnostem, jednají sami za sebe a je pouze na nich, jakým způsobem budou hájit svá práva (srov. úpravu § 829 občanského zákoníku, spolu s § 12 ZSDP); to stejné platí nutně i v daňovém řízení. Z daňového spisu je patrno, že první a druhé platební výměry byly zatíženy vadami, pro které došlo k ověření jejich neplatnosti. Není pochyb o tom, že neplatnost uvedených rozhodnutí, respektive důsledky s tím spojené, nelze přičítat k tíži stěžovatele. To ovšem daňové orgány ani soud nečinily. Jakkoli v důsledku pochybení daňových orgánů (a od toho se odvíjející snahy stěžovatele o sjednání nápravy) došlo v jeho případě k odlišnému procesnímu postupu, než u jeho manželky, důvodem, který znemožnil přezkum zákonnosti konečného (dodatečného) vyměření daně třetími platebními výměry (jde o klíčovou otázku při posouzení, zda daňový přeplatek vznikl či nikoliv) nebyl tento procesní postup, nýbrž následná procesní pasivita stěžovatele. Správce daně, poté, co podruhé ověřil neplatnost vydaných platebních výměrů, vydal v pořadí třetí platební výměry, tj. platební výměry ze dne 27. 9. 2007, stěžovateli doručené dne 15. 10. 2007. Ve vztahu k těmto výměrům stěžovatel nevyužil svého práva podat řádný opravný prostředek a brojit tak proti vyměření daně, čímž je *de facto* vyloučil z možnosti řádného přezkumu zákonnosti. Následný pokus o využití mimořádného opravného prostředku v podobě obnovy řízení z důvodu zrušení platebních výměrů na daň z příjmů fyzických osob manželky stěžovatele za příslušná zdaňovací období byl neúspěšný, neboť (jak již bylo konstatováno výše) návrhu na povolení obnovy řízení nebylo správcem daně vyhověno a finanční ředitelství odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítlo. Ani proti tomuto odvolacímu rozhodnutí stěžovatel nebrojil správní žalobou, ač mu v tom, z hlediska procesních podmínek správního soudnictví, nic nebránilo. Stěžovatel tedy nevyužil procesních prostředků, které by umožňovaly vyměřenou daň přezkoumat v daňovém řízení, či v řízení před správními soudy.

Pokud jde o manželku stěžovatele, ta (na rozdíl od něj) využila řadu právních kroků, počínaje odvoláním, následovaným žalobou proti rozhodnutím odvolacího orgánu

a kasační stížností konče; ty měly na výsledek jejího vyměřovacího řízení zásadní vliv a v jejich důsledku došlo ke zrušení platebních výměrů na daň z příjmů fyzických osob za předmětná zdaňovací období, vztahujících se k její osobě. Protože se veškerá tato rozhodnutí týkala pouze manželky stěžovatele, jako zcela autonomního subjektu daňového a následně soudního řízení, nelze tento výsledek vztáhnout bez dalšího na stěžovatele; ani argumentace zásadou oficiality a zákonnosti v rámci správy daní proto neobstojí. Vzhledem k uvedenému lze jednoznačně konstatovat, že stěžovatel vlastní procesní pasivitou (zde se sluší připomenout zásadu *vigilantibus iura scripta sunt*, dle níž je každý povinen střežit si svá práva) zapříčinil nastalou a pro něj nepříznivou situaci, když nebrojil odvoláním (případně dalšími procesními prostředky) proti v pořadí třetím platebním výměrům, na základě kterých pak došlo k pravomocnému doměření daně. Tento závěr se ostatně podává i z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu; první stěžovatelova námitka proto není důvodná.

Druhou námitkou brojí stěžovatel proti tomu, že mu do dnešního dne nebyla právoplatně stanovena daňová povinnost, neboť rozhodnutí, která byla prozatím správcem daně vystavena, byla buďto právně nicotná, anebo byla vydána až po uplynutí lhůty pro vyměření daně.

Pokud jde o otázku nicotnosti správního (daňového) rozhodnutí, teorie považuje za nicotný akt, který trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Typicky jde o případy neexistence zákonného podkladu pro rozhodnutí, nedostatek pravomoci správního orgánu, absolutní nedostatek formy, absolutní omyl v osobě adresáta, neexistence skutkového základu způsobující bezobsažnost, uložení povinnosti fakticky nemožné, neurčité, či zakázané, aj. Srovnáním uvedeného vymezení nicotnosti s institutem neplatnosti podle § 32 odst. 7 ZSPD je zřejmé, že jde o kategorie odlišné. Kromě případů, kdy rozhodnutí postrádá některou ze základních náležitostí, je, podle ustanovení § 32 odst. 7 ZSPD, neplatným rozhodnutí, v němž chybí některá z ostatních základních náležitostí, které dle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy jej zákon vyžaduje; zřejmá chyba v psaní nebo počítání neplatnost rozhodnutí nepůsobí. Nejvyšší správní soud přitom již v minulosti konstatoval, že dílčí nedostatky platebního výměru nemohou způsobit jeho *nicotnost*; dosahují-li tyto deficity dostatečné intenzity (v kontextu celého obsahu posuzovaného rozhodnutí), může se jednat o jeho *neplatnost* (blíže viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, čj. 6 A 76/2001 - 96, č. 793/2006 Sb. NSS).

V nyní posuzované věci byly první platební výměry osvědčeny za neplatné, neboť neobsahovaly podpis oprávněné úřední osoby, ve smyslu ustanovení § 32 odst. 2 písm. g) ZSPD (první platební výměry), respektive správné datum svého vydání, dle ustanovení § 32 odst. 2 písm. b) ZSPD (druhé platební výměry); jde tedy o vady stejné intenzity, pro jejichž kvalifikaci platí to, co bylo uvedeno výše. Stěžovatel se tedy mýlí, dovozuje-li z popsaných vad důsledek v podobě nicotnosti zmiňovaných výměrů.

Pro úplnost je třeba dodat, že shora zmíněný rozsudek rozšířeného senátu zdejšího soudu, jenž rozlišil neplatnost a nicotnost rozhodnutí, byl sice následně zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 6. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 9/06; z bodu [46] tohoto nálezu však jasně vyplývá, že se Ústavní soud nezabýval meritem věci a nehodnotil argumenty

Nejvyššího správního soudu po stránce věcné. Důvodem pro zrušení tohoto rozsudku byla skutečnost, že se zdejší soud neřídil předchozím nálezem v dané věci. Nejvyšší správní soud ostatně ve své následné judikatuře potvrdil, že závěry rozšířeného senátu, týkající se posouzení neplatnosti či nicotnosti rozhodnutí, jsou nadále plně použitelné (viz například rozsudky ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71, či ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 85/2009 - 104). Od této své konstantní judikatury nemá zdejší soud důvod se odchýlit ani v nyní posuzované věci, neboť má za to, že shora pospané vady způsobující neplatnost platebních výměrů dosahují pouze takové intenzity, že zpochybňují „jen“ zákonnost daňového řízení a jeho výsledku.

Fakt, že předchozí platební výměry nebyly nicotné, ale pouze neplatné, nemá nicméně pro posouzení běhu prekluzivní lhůty k doměření daně žádný vliv. V pořadí první a druhé platební výměry totiž stěžovateli žádnou daňovou povinnost založit nemohly, neboť byly odpovídajícími procesními prostředky „odklizeny“ (je přitom zcela lhostejné, zda šlo o výměry nezákonné či pouze paakty, které se jako rozhodnutí toliko představují); dle konstantní judikatury, vztahující se k ZSDP, přitom platební výměry nejsou považovány za úkony, které by vedly k přetržení prekluzivní lhůty k doměření daně, ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 ZSPD (k tomu viz usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publikované pod č. 953/2006 Sb. NS).

Pokud jde o samotnou námitku prekluze práva k doměření daně, s níž stěžovatel spojil tvrzení o neexistenci rozhodnutí, které by mu daňovou povinnost ukládalo, zde stěžovatel (stejně jako krajský soud) zcela přehlíží fakt, že v pořadí třetí platební výměry (k nimž se tato argumentace upíná) nebyly v daňovém řízení napadeny odvoláním. Konstantní judikatura stojí na stanovisku, že byla-li daň vyměřena (doměřena) až po uplynutí prekluzivní lhůty k tomu určené, je příslušný platební výměr nezákonný, nikoli však nicotný (k tomu viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 – 161, publikované pod č. 1542/2008 Sb.). Za situace, kdy stěžovatel proti tomuto vyměření daně nebrojil, nevyužil možnost, aby odvolací orgán, či následně správní soud, posoudily, zda je námitka prekluze důvodná či nikoliv. Potom je ovšem na tyto výměry nutno vztáhnout obecný princip presumpce zákonnosti pravomocných rozhodnutí; tento princip může být prolomen pouze tehdy, jednalo-li by se akty nicotné, což však, jak již bylo konstatováno, nemůže být případ těchto výměrů. Námitka prekluze tedy mohla být účinně posouzena v rámci řízení o přezkoumání v pořadí třetích platebních výměrů (cestou odvolání, případně v řízení před správními soudy); v řízení, jehož předmětem je posouzení zákonnosti rozhodnutí ve věci žádosti o vrácení daňového přeplatku, pro takový postup již není místa. Na tom nic nemění ani fakt, že stěžovatelem vytýkaná vada těchto výměrů (ukázala-li by se ovšem důvodnou) je považována za natolik vážnou, že má být soudem zohledněna i tehdy, není-li žalobou (kasační stížností) výslovně namítána (srov. rozsudek nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, publikovaný pod č. 1851/2009 Sb. NSS). Tento požadavek je totiž nutno vztáhnout výlučně k přezkumu rozhodnutí, jímž byla taková daňová povinnost stanovena, což se v dané věci nestalo.

Přestože tedy krajský soud, který přistoupil na argumentaci stěžovatele a zabýval se během prekluzivní lhůty, v této dílčí otázce pochybil, neshledává Nejvyšší správní soud,

že by toto pochybení mohlo vyvolat vadu řízení, k níž by mohl (musel) přihlédnout i z moci úřední (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Takováto vada totiž nebyla způsobilá vyvolat nezákonnost rozhodnutí ve věci samé, neboť výrok rozhodnutí soudu by byl stejný i za situace, kdyby k této vadě vůbec nedošlo (srov. usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 28. 7 2009, č. j. 8 Afs 51/2007 - 89, publikované pod č. 1926/2009 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 - 59).

Na základě výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud po přezkoumání napadeného rozsudku krajského soudu v Hradci Králové k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1, *in fine*, zamítl.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že mu náhradu nákladu řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 26. listopadu 2013

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu