



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobců: **a) V. S. a b) M. S.**, zastoupených JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Mírové nám. 157/30, Litoměřice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 11. 2002, č. j. 2056/150/2002 a č. j. 2055/150/2002, o daňové exekuci, o kasační stížnosti žalobců a) a b) proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 10. 2006, č. j. 15 Ca 199/2006 - 16,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á.**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobci a) a b) (dále jen „stěžovatelé“) včas podanou kasační stížností napadají v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým byly zamítnuty jejich žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 11. 2002, č. j. 2056/150/2002 a č. j. 2055/150/2002. Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání stěžovatelů proti exekučním příkazům na prodej nemovitostí vydaných Finančním úřadem v Roudnici nad Labem dne 5. 11. 2001 pod č. j. 48869/01/198970/1518 a č. j. 48887/01/198970/1518 podle § 73 odst. 6 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), k vymožení vykonatelných nedoplatků ve výši 1 875 934 Kč a 1 258 255 Kč.

Stěžovatelé označili jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního,

ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Namítají, že dodatečné platební výměry na daň z příjmů za rok 1992 nemají základní zákonné náležitosti uvedené v ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) a g) zákona o správě daní a poplatků a pro tyto nedostatky je třeba je považovat za nicotné. Stejně tak některé z náležitostí podle § 73 odst. 5 téhož zákona postrádají i vykonatelné výkazy nedoplatků, na jejichž podkladě byly vydány žalobami napadené exekuční příkazy. Stěžovatelé v dané souvislosti poukazují na skutečnost, že krajský soud ve svém rozhodování nevzal v úvahu právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku ze dne 2. 8. 2006, č. j. 2 Afs 189/2004 - 65, jímž byl ve smyslu ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. zavázán k posouzení, zda vedle exekučních příkazů nejsou nicotnými správními akty také exekuční tituly (vykonatelné výkazy nedoplatků), a to buď v důsledku toho, že se opírají o neexistující rozhodnutí správce daně, či v důsledku absence zákonných náležitostí. Z výše uvedených důvodů proto stěžovatelé navrhují, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti v plném rozsahu ztotožňuje se závěry učiněnými krajským soudem. Uvádí, že krajský soud v souladu s právním názorem vysloveným zdejšími soudem řádně posoudil, zda platební výměry a dodatečné platební výměry, o které se opírají exekuční tituly, jsou nicotné, a zda nicotností netrpí rovněž exekuční tituly (vykonatelné výkazy nedoplatků) a exekuční příkazy. Žalovaný upozorňuje na obsah závazného právního názoru zdejšího soudu směřujícího pouze k nezbytnosti zabývat se nicotností správních aktů z moci úřední, nikoli však již způsobem tohoto posouzení, které žalovaný považuje za správné. Navrhuje proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Z obsahu předloženého soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Stěžovatelé se samostatně podanými žalobami domáhali zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 11. 2002, č. j. 2056/150/2002 a č. j. 2055/150/2002, kterými byla zamítnuta jejich odvolání proti exekučním příkazům na prodej nemovitosti vydaných dne 5. 11. 2001 pod č. j. 48869/01/198970/1518 a č. j. 48887/01/198970/1518, k vymožení vykonatelných nedoplatků v částkách 1 875 934 Kč a 1 258 255 Kč.

Stěžovatelé v obsáhlých žalobách namítali, že napadená rozhodnutí žalovaného jsou nezákonná, nepřezkoumatelná a že jimi byli zkráceni na svých právech, neboť žalovaný se v jejich odůvodnění nevypořádal se všemi námitkami uvedenými v odvolání. Pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti je v dané věci podstatné, že stěžovatel a) v podané žalobě vznesl námitky vztahující se k dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů obyvatelstva za rok 1992, č. 100, č. j. 723/281/210/95 ze dne 16. 2. 1995, který dle jeho názoru neobsahuje základní zákonné náležitosti uvedené v § 32 odst. 2 písm. d) a g) zákona o správě daní a poplatků, a to výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a dále otisk úředního razítka se státním znakem. Stěžovatel dále uvedl, že základní náležitost dle ustanovení § 32 odst. 2 písm. g) citovaného zákona, tj. otisk úředního razítka se státním znakem, neobsahuje ani platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za rok 1993, č. 950000014, č. j. 723/280/210/95 ze dne 16. 2. 1995.

V případě stěžovatelky b) se jednalo o žalobní námitky vztahující se k dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů obyvatelstva za rok 1992 ze dne 16. 2. 1995, č. j. 724/282/210/95, který dle jejího názoru neobsahuje základní zákonné náležitosti vyjmenované v § 32 odst. 2 písm. d) a g) zákona o správě daní a poplatků, a to shodně jako v případě stěžovatele a) výrok s uvedením právních předpisů, podle kterých bylo rozhodováno, a dále otisk úředního razítka se státním znakem.

Oba stěžovatelé v podané žalobě tvrdili, že absence shora uvedených náležitostí má za následek nicotnost vydaných platebních výměrů představujících podklad pro vydání exekučních titulů – vykonatelných výkazů nedoplatků, které jsou z tohoto důvodu rovněž nulitní. Vydané exekuční tituly jsou pak nicotnými právními akty také z toho důvodu, že neobsahují zákonné náležitosti dle § 73 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, konkrétně údaj o druhu daně a o původní splatnosti dlužné daně.

Krajský soud v této věci již dříve rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 28. 7. 2004, č. j. 15 Ca 547/2002 - 35. Proti tomuto rozsudku stěžovatelé podali kasační stížnost, o které Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 2. 8. 2006, č. j. 2 Afs 189/2004 - 65, tak, že rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud dospěl v uvedeném rozsudku k závěru, že krajský soud nerozlišil správně mezi neplatností a nicotností rozhodnutí, která byla podkladem pro sestavení výkazů nedoplatků jako exekučních titulů, a dále uvedl, že správní soud se v exekučním řízení může (a v případě nicotnosti musí) zabývat také otázkou existence exekučního titulu jakožto podkladu pro vydání exekučního příkazu. Krajský soud byl Nejvyšším správním soudem zavázán, aby se v dalším řízení zabýval otázkou, zda exekuční tituly nejsou nicotnými právními akty, a to buď v důsledku toho, že se opírají o neexistující rozhodnutí správce daně, anebo v důsledku absence zákonných náležitostí, či z obou těchto důvodů. Zkoumání nicotnosti exekučního titulu tak Nejvyšší správní soud označil za součást přezkumu exekučního příkazu.

Krajský soud ve svém druhém rozhodnutí ze dne 11. 10. 2006, č. j. 15 Ca 199/2006 - 16, respektoval závazný právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem. V odůvodnění rozhodnutí se zabýval hodnocením, zda se exekuční tituly (vykonatelné výkazy nedoplatků) neopírají o nicotné platební výměry a dodatečné platební výměry, přičemž dospěl k závěru, že tomu tak není. Seznané vady platebních výměrů označil za nedosahující intenzity potřebné k označení těchto aktů nicotnými a rovněž ve vztahu k vykonatelným výkazům nedoplatků usoudil na jejich bezvadnost.

Devátý senát, který podle rozvrhu práce měl o kasační stížnosti stěžovatelů směřující do tohoto rozhodnutí krajského soudu rozhodovat, se při předběžné poradě s předchozím názorem vysloveným v této věci Nejvyšším správním soudem neztotožnil; navíc shledal rozpor tohoto názoru s předchozí judikaturou zdejšího soudu. Výše citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2006, č. j. 2 Afs 189/2004 - 65, označil za odporující usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 - 74, podle kterého již nelze v exekučním řízení zkoumat námitky věcně zpochybňující samotný exekuční titul, mezi které lze dle názoru devátého senátu zahrnout i nicotnost rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že podle názoru

devátého senátu vyvstala potřeba sjednocení judikatury, předložil věc podle § 17 odst. 1 s. ř. s. rozšířenému senátu.

Rozšířený senát dospěl ve svém rozhodnutí k závěru, že v dané věci devátý senát nebyl oprávněn se od závazného právního názoru vysloveného v téže věci již dříve jiným senátem Nejvyššího správního soudu odchýlit a nemohl sám ani vyvolat rozhodnutí rozšířeného senátu o této otázce, neboť se jí v rámci jím rozhodované kasační stížnosti nemohl vůbec věcně zabývat. Rozšířený senát vyslovil, že zruší-li Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti rozhodnutí krajského soudu, je vysloveným právním názorem vázán nejen krajský soud, ale také Nejvyšší správní soud sám, rozhoduje-li za jinak nezměněných poměrů v téže věci o kasační stížnosti proti novému rozhodnutí krajského soudu. Změny původně vyloženého právního názoru se proto senát, který o nové kasační stížnosti rozhoduje, nemůže (s výjimkami v rozhodnutí rozšířeného senátu uvedenými) domoci ani předložením věci rozšířenému senátu postupem podle § 17 s. ř. s. Rozšířený senát proto vrátil věc devátému senátu k projednání a rozhodnutí.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Ač stěžovatelé výslovně podřazují důvody kasační stížnosti pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., jsou v ní podle jejího obsahu uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí spočívající na nesprávném posouzení právní otázky soudem, spočívající v posouzení charakteru vad platebních výměrů a vykonatelných výkazů nedoplatků. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V dané věci, ačkoli kasační stížnost nerespektování závazného právního názoru krajským soudem formálně namítá, fakticky takovou námitku neobsahuje. Stěžovatelé totiž za závazný právní názor označují argumentaci, kterou Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozhodnutí vůbec neužil. Naopak závazný právní názor směřující k povinnosti zkoumat nicotnost platebních výměrů a vykonatelných výkazů nedoplatků v dalším řízení před krajským soudem respektován byl, ovšem tyto akty byly krajským soudem shledány existujícími, byť vadnými v intenzitě odpovídající pouhé jejich nezákonnosti, kterou by bylo možno zkoumat pouze při jejich přímém napadení žalobou. Krajský soud pak oproti svému prvnímu rozhodnutí (a zcela mimo závazný právní názor) provedl samostatné a nové posouzení těchto aktů, proti čemuž také směřuje kasační stížnost. Přípustnými kasačními námitkami napadajícími druhé rozhodnutí krajského soudu tak jsou jen námitky proti právnímu posouzení charakteru vad platebních výměrů a vykonatelných výkazů nedoplatků a jen v těchto mezích opravňuje kasační stížnost Nejvyšší správní soud k přezkumu zákonnosti tohoto rozsudku krajského soudu.

Vzhledem k tomu, že se v projednávané věci jedná o problematiku nicotnosti správního aktu, kterou až do přijetí soudního řádu správního český právní řád výslovně neupravoval, považoval Nejvyšší správní soud za vhodné nejprve v krátkosti shrnout úvahy z rozsudku rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96,

publikovaného pod č. 793/2006 Sb. NSS, který poprvé rozlišil mezi kategoriemi nicotnosti, neplatnosti a nezákonnosti správních aktů.

Právní teorie a dnes již ustálená judikatura správních soudů považuje za nicotný správní akt ten, který „*trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Takovými vadami jsou především 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 (srovnej Hendrych, D. a kol.: Správní právo. Obecná část. 5. vydání. C. H. Beck, Praha 2003, s. 136 - 141).

Dosavadní judikatura správních soudů i Ústavního soudu (např. usnesení ze dne 17. 5. 2000, sp. zn. IV. ÚS 108/2000, nebo nález ze dne 10. 10. 2002, sp. zn. III. ÚS 728/01) propracovala pojem nicotnosti do značné hloubky. Dospěla k závěru, že k nicotnosti je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti. Vady, které způsobují nicotnost, jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislusnost rozhodujícího správního orgánu (nikoli 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 smyslu), nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí (např. uložení povinnosti podle již zrušeného předpisu).

Rozsáhlejší úpravu nicotnosti správních aktů pak přinesl nový správní řád (zákon č. 500/2004 Sb.), podle jehož ustanovení § 77 odst. 1 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 téhož ustanovení je dále 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 § 76 odst. 2 soudního řádu správního.

Z uvedeného vyplývá, že nicotný je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami (viz shora vyjmenované příklady), že jej vůbec nelze za rozhodnutí považovat. Tyto vady jsou natolik závažné, že působí faktickou neexistenci samotného správního aktu; za dané situace tu tedy není nic, co by mohlo zakládat jakákoli práva či povinnosti subjektů.

Srovná-li se uvedené vymezení nicotnosti s neplatností podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, je zřejmé, že jde o odlišné kategorie. Podle tohoto ustanovení je neplatné rozhodnutí, v němž chybí některá z ostatních základních náležitostí, které dle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon vyžaduje; zřejmá chyba v psaní nebo počítání neplatnost rozhodnutí

nepůsobí. Ze znění ustanovení § 32 odst. 2, 4, 5 a 6 zákona o správě daní a poplatků pak vyplývá, že ostatními základními náležitostmi ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 téhož zákona, jejichž absence zakládá neplatnost rozhodnutí, jsou všechny základní náležitosti rozhodnutí podle § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků s výjimkou poučení o opravných prostředcích.

Chybějící základní náležitosti rozhodnutí (např. neuvedení právního předpisu ve výroku) tak sice představují vadu rozhodnutí, avšak zjevně nikoli vadu natolik intenzivní, aby po účastnících nebylo možno spravedlivě žádat, aby rozhodnutí respektovali a aby bylo možno usuzovat na neexistenci takového rozhodnutí; dílčí nedostatky platebního výměru nemohou způsobit jeho neexistenci. Chybí-li proto ve výroku uvedení právních předpisů, podle kterých bylo ve věci rozhodováno, nejde zjevně o žádný ze shora vyjmenovaných případů nicotnosti.

To ovšem neznamená, že daňové rozhodnutí nemůže být stíženo nicotností. „*Důvodem jeho nicotnosti ovšem nebudou kritéria vyjmenovaná v § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků (tj. nedostatek základních náležitostí či absence odůvodnění), nýbrž toliko kritéria, která jako kritéria nicotnosti dovedla judikatura, a z nichž některá do budoucna explicitně stanovuje nový správní řád (zákon č. 500/2004 Sb.)*“ – srovnej rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, publikovaného pod č. 793/2006 Sb. NSS.

Z výše uvedených hledisek Nejvyšší správní soud vycházel i při posouzení kasačních námitek stěžovatelů, dle nichž platební výměry tvořící podklad pro vydání exekučních titulů – vykonatelných výkazů nedoplatků, trpí natolik intenzivními vadami, které způsobují jejich nicotnost.

Žádnou takovou vadu však Nejvyšší správní soud u výše citovaných platebních výměrů neshledal. Pokud stěžovatelé v kasační stížnosti poukazovali na to, že dodatečné platební výměry nemají ve výroku uvedeny právní předpisy, podle kterých bylo rozhodováno a že tyto výměry neobsahují otisk razítka se státním znakem, zcela jistě takto namítané vady rozhodnutí nepůsobí nicotnost platebních výměrů ve smyslu § 76 odst. 2 s. ř. s., tj. nejsou takového charakteru a intenzity, že by na účastnících řízení nebylo možno spravedlivě požadovat, aby rozhodnutí respektovali a aby bylo možno usuzovat na neexistenci těchto rozhodnutí. Zjevně se totiž nejedná o žádný ze shora vyjmenovaných případů nicotnosti, tj. o absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu, 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 či o nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí.

Stejně tak krajský soud nepochybil, pokud k témuž závěru dospěl i v případě exekučních titulů – vykonatelných výkazů nedoplatků vydaných na podkladě dodatečných platebních výměrů. Vykonatelné výkazy nedoplatků nejsou stíženy nicotností z toho důvodu, že by byly vydány na podkladě neexistujících rozhodnutí, a ani v kasační stížnosti namítané vady (chybějící údaje o druhu daně a původní lhůtě splatnosti daně) nejsou s to samy o sobě nicotnost způsobit. Takto namítané vady nelze hodnotit

jako vady takové intenzity, že by po účastnících řízení nebylo možné spravedlivě požadovat, aby vykonatelné výkazy nedoplatků respektovali.

Nejvyšší správní soud nadto z obsahu předloženého správního spisu ověřil, že vykonatelné výkazy nedoplatků obsahují veškeré náležitosti vyjmenované v ustanovení § 73 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tj. přesné označení stěžovatelů, přehledy veškerých dlužných částek na jednotlivých daních za příslušná zdaňovací období, a to s uvedením konkrétních rozhodnutí o uložení daňové povinnosti, jež byly stěžovatelům řádně doručeny a ze kterých lze dle uvedeného číselného kódu zjistit druh daně, údaj o původní splatnosti dlužné daně, jakož i den, k němuž byly výkazy nedoplatků sestaveny. Vedle toho výkazy nedoplatků obsahují údaj o tom, že vykázané nedoplatky na daních jsou vykonatelné a jsou předávány k vymáhání.

Závěrem Nejvyšší správní soud podotýká, že se ve svém rozhodnutí nemohl zabývat posouzením namítaných vad rozhodnutí z hlediska jejich možného vlivu na zákonost vydaných rozhodnutí, neboť k tomuto přezkumu není (na rozdíl od nicotnosti) oprávněn z úřední povinnosti, ale pouze k námitkám stran. Vzhledem k tomu, že stěžovatelé tuto otázku nečinili předmětem soudního přezkumu, Nejvyšší správní soud se jí nemohl ve svém rozhodování zabývat, neboť by tím v rozporu se zásadou dispozitivní, jíž je správní soudnictví ovládáno, překročil rozsah přezkumu vymezený stěžovateli v kasační stížnosti.

Ze všech výše uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud uzavírá, že platební výměry, jakož i vykonatelné výkazy nedoplatků, nejsou stíženy vadami majícími za následek jejich nicotnost, a kasační námitky obou stěžovatelů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyly shledány důvodnými.

Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění žádného z důvodů kasační stížnosti uplatňovaných stěžovateli, sám neshledal ani jiné vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého stěžovatelé, kteří neměli v tomto soudním řízení úspěch, nemají právo na náhradu nákladů řízení ze zákona a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 25. září 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu