



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Eliška Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **B. Z.**, zastoupen JUDr. Michalem Marčíšinem, advokátem se sídlem Gočárova 1013, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 6. 2007, č. j. 31 Ca 102/2006 - 47,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 6. 2007, č. j. 31 Ca 102/2006 - 47, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 22. 6. 2007, č. j. 31 Ca 102/2006 - 47, vyslovil k žalobě B. Z. (dále jen „účastník řízení“) nicotnost rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „stěžovatel“) ze dne 17. 2. 2006, č. j. 5421/110/2005-Bě, i předcházejícího rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (dále také „správce daně“) ze dne 13. 7. 2005, č. j. 152430/05/228913/6797, kterým stěžovatel zamítl odvolání účastníka řízení proti platebnímu výměru správce daně ze dne 13. 7. 2005, č. j. 152430/05/228913/6797, jímž mu byla vyměřena za zdaňovací období roku 2000 daň z příjmů fyzických osob ve výši 252 588 Kč. Krajský soud při přezkoumávání napadeného rozhodnutí stěžovatele dospěl k závěru, že jak toto rozhodnutí, tak i jemu předcházející rozhodnutí správce daně jsou nicotná. Vyšel přitom z úsudku, že rozhodnutím o odvolání podle ustanovení § 49 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) ze dne 16. 6. 2002, č. j. 57121/03/228931/2169, kterým správce daně zrušil platební výměr správce daně ze dne 3. 10. 2002, č. 1020000816, bylo o předmětu řízení (daní z příjmů fyzických osob pro rok 2000) rozhodnuto s konečnou platností. Rozhodnutí správce daně proto bránila překážka věci pravomocně rozhodnuté. Pokud za této situace správce daně přesto vydal platební výměr ze dne 13. 7. 2005, č. j. 152430/05/228913/6797, je takové rozhodnutí nicotné, neboť podle ustálené judikatury správní akt vydaný ve věci pravomocně rozhodnuté trpí formální vadou takové míry, že způsobuje jeho neexistenci (nicotnost). Protože nicotnost nelze zhojit, trpí totožnou vadou i rozhodnutí stěžovatele. Z důvodu vyslovení nicotnosti správních rozhodnutí se námitky účastníka řízení staly bezpředmětnými, a proto se jimi krajský soud nezabýval.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti stěžovatel namítal, že nebyly dány dostatečné důvody pro to, aby krajský soud vyslovil nicotnost obou správních rozhodnutí. V tomto směru poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2006, č. j. 6 A 76/2001 - 96, a dovodil, že předmětná správní rozhodnutí nebyla stížena vadami takové intenzity, které by způsobily jejich nicotnost. Existence a následné zrušení platebního výměru správce daně ze dne 3. 10. 2002, č. 1020000816 (dále jen „původní platební výměr“), resp. námitka překážky věci již pravomocně rozhodnuté, pak mohla být krajským soudem posouzena pouze jako důvod pro nezákonnost napadeného rozhodnutí odvolacího orgánu, ale nikoliv jako důvod jeho nicotnosti. Tomuto závěru ostatně svědčí i dřívější rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2007, č. j. 2 Afs 49/2006 - 195, podle něhož je opakované rozhodnutí v téže věci, při vybočení z mezí daných příslušnými právními předpisy, jen důvodem pro vyslovení nezákonnosti, nikoli však nicotnosti. Nadto, aby k takové nezákonnosti, překážka věci již pravomocně rozhodnuté, mohlo být krajským soudem přihlédnuto, musela by být uplatněna již v žalobě. Tak tomu ale v předmětné věci nebylo. Krajský soud proto při svém rozhodování vybočil i z mezí žalobních námitek. V dané věci však vůbec nešlo o věc pravomocně rozsouzenou. Předně nebylo možno použít judikát Nejvyššího správního soudu, o který se krajský soud opřel (rozsudek ze dne 21. 12. 2006, sp. zn. 6 Afs 3/2004), neboť ten se týkal postupu odvolacího orgánu podle ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků v případě, kdy byla daň stanovena podle pomůcek. Především však správce daně ve věci původního platebního výměru rozhodoval podle ustanovení § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, kdy odvolání zcela vyhověl. K vyhovění oprávněnému prostředku došlo výlučně z důvodů vad v řízení před správcem daně, kdy výzva ze dne 7. 7. 2002, č. j. 153735/02/228913/7594, na jejímž základě došlo ke stanovení daně původním platebním výměrem, byla neplatná (správce daně současně osvědčil i její neplatnost). Šlo tedy výlučně o vady procesního charakteru a nikoliv o hmotněprávní důvody. Tato okolnost mimo jiné jednoznačně vyplývá i z odůvodnění rozhodnutí správce daně vydaného podle ustanovení § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Ostatně je možno, s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2006, č. j. 5 Afs 71/2004 - 83, i dovodit, že došlo-li k osvědčení neplatnosti rozhodnutí, je správce daně oprávněn ve věci rozhodnout znovu. S ohledem na uvedené proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že má především za to, že právní důsledky správních rozhodnutí se odvíjí od výroku rozhodnutí a nikoliv od jeho důvodů, a proto je závěr krajského soudu o existenci překážky věci již jednou rozhodnuté zcela opodstatněný. Původní rozhodnutí správce daně bylo zrušeno pro jeho nezákonnost a další řízení v téže věci proto tvoří překážku věci již rozhodnuté. Důvod, pro který se tak stalo, není podstatný. Za nesprávný považuje rovněž závěr stěžovatele, že překážka věci již pravomocně rozhodnuté je důvodem pro vyslovení nezákonnosti a nikoliv nicotnosti. Má totiž za to, že řízení vykazuje vadu v řízení, která spočívala v neexistenci zákonného podkladu pro rozhodnutí. Nadto má za to, že kasační stížnost byla podána i opožděně. Poukázal přitom na podání stěžovatele doručené soudu 30. 7. 2007a označené jako „Vyjádření ke kasační stížnosti sp. zn. 31 Ca 102/2006 - 47“, které podle jeho názoru neobstojí jako kasační stížnost, a to jak po formální, tak i obsahové stránce. Toto podání je rovněž nepřipustné, neboť po obsahové stránce směřuje jen proti důvodům rozhodnutí soudu a nikoliv proti jeho výroku. Proto účastník řízení navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost odmítl, případně ji zamítl jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě podané kasační stížnosti napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 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.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že dne 17. 7. 2002 vydal Finanční úřad v Hradci Králové rozhodnutí (výzvu k podání daňového přiznání) č. j. 153735/02/228913/7594, kterým bez dalšího uložil účastníkovi řízení povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2000. Této výzvě nebylo vyhověno. Dne 3. 10. 2002 vydal správce daně platební výměr, jímž vyměřil účastníkovi daň z příjmů fyzických osob za rok 2000 ve výši 273 676 Kč. Tento výměr napadl účastník řízení odvoláním a na základě jeho podnětu obsaženého v doplnění odvolání, osvědčil správce daně dne 16. 6. 2003, pod č. j. 130388/03/228913/7594, neplatnost svého rozhodnutí ze dne 17. 7. 2002, č. j. 153735/02/228913/7594, a současně téhož dne pod č. j. 57121/03/228931/2169 odvolání podle ustanovení § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků zcela vyhověl. Dne 9. 7. 2003 správce daně podle ustanovení § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků uložil účastníkovi řízení povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2000. Této povinnosti účastník řízení vyhověl, daňové přiznání podal a daň vyčíslil částkou 11 715 Kč. Správce daně na základě pochybností o správnosti, pravdivosti a úplnosti podaného přiznání k dani zahájil vytýkáací řízení. Jeho výsledkem bylo vydání platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za rok 2000 ze dne 13. 7. 2005, č. j. 152430/05/228913/6797, ve výši 252 588 Kč. Odvolání proti tomuto platebnímu výměru stěžovatel zamítl jako nedůvodné napadeným rozhodnutím ze dne 17. 2. 2006, č. j. 5421/110/2005-Bě.

Ze soudního spisu pak vyplývá, že napadený rozsudek krajského soudu byl stěžovateli doručen dne 20. 7. 2007. Poslední den lhůty k podání kasační stížnosti pak podle ustanovení § 106 odst. 2 za použití § 40 odst. 2 s. ř. s. připadl na pátek dne 3. 8. 2007. Již dne 30. 7. 2007 bylo krajskému soudu stěžovatelem osobně doručeno podání ke sp. zn. 31 Ca 102/2006 - 47, které bylo označeno jako „Vyjádření ke kasační stížnosti sp. zn. 31 Ca 102/2006 - 47“. Po obsahové stránce podání obsahovalo označení účastníka, jež ho učinil, označení soudu, kterému bylo podání určeno (Nejvyšší správní soud), jakož i soudu, jehož prostřednictvím mu mělo být doručeno (Krajský soud v Hradci Králové), rozsudečný návrh (petit) a obsáhlé odůvodnění obsahující důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. doplněné skutkovou a právní argumentací, pro kterou považuje rozsudek krajského soudu za nezákonný. Přílohou tohoto podání byl daňový spis obsahující 276 listů. Poté bylo dne 8. 8. 2007 krajskému soudu doručeno podání stěžovatele označené jako „Kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31 Ca 102/2006 - 47“. Oproti podání ze dne 3. 8. 2007 obsahovalo výslovné označení, že jde o kasační stížnost, označení druhého účastníka, návrh důkazních prostředků, rozsudečný návrh na zrušení rozsudku krajského soudu ze dne 22. 6. 2007, č. j. 31 Ca 102/2006 - 47. Pokud jde o důvod tohoto podání (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.), skutkovou a právní argumentaci v něm obsaženou, byly de facto totožné s důvodem a argumenty předestřeny v podání ze dne 3. 8. 2007.

Nejvyšší správní soud se s ohledem na tvrzení účastníka řízení nejdříve zabýval otázkou, zda kasační stížnost byla podána v zákonné lhůtě, a zda je proto přípustná.

Podle ustanovení § 37 odst. 3 s. ř. s. musí být z každého podání zřejmé, čeho se týká, kdo ho činí, proti komu směřuje, co navrhuje, a musí být podepsáno a datováno. Ten, kdo činí podání (dále jen "podatel"), v podání uvede o své osobě osobní údaje jen v nezbytném rozsahu; vždy uvede jméno, příjmení a adresu, na kterou mu lze doručovat. Jiné osobní údaje uvede jen tehdy, je-li toho třeba s ohledem na povahu věci, která má být soudem projednána. Podléhá-li podání soudnímu poplatku, musí být opatřeno kolkovou známku v odpovídající hodnotě a musí k němu být připojeny listiny, jichž se podatel dovolává. Podání, které je třeba doručit ostatním účastníkům a osobám na řízení zúčastněným, musí být předloženo v potřebném počtu stejnopisů.

Podle ustanovení § 40 odst. 2 s. ř. s. lhůta určená podle týdnů, měsíců nebo roků končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje s dnem, který určil počátek lhůty. Není-li takový den v měsíci, končí lhůta uplynutím posledního dne tohoto měsíce.

Podle § 41 odst. 2 o. s. ř. platí, že každý úkon posuzuje soud podle jeho obsahu, i když je nesprávně označen.

Podle ustanovení § 64 s. ř. s. nestanoví-li tento zákon jinak, použijí se pro řízení ve správním soudnictví přiměřeně ustanovení první a třetí části občanského soudního řádu.

Podle ustanovení § 106 odst. 1 s. ř. s. musí kasační stížnost kromě obecných náležitostí podání obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, údaj o tom, kdy mu rozhodnutí bylo doručeno. Ustanovení § 37 platí obdobně. Podle odst. 2 citovaného ustanovení musí být kasační stížnost podána do dvou týdnů po doručení rozhodnutí. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti přitom nelze prominout. Podle ustanovení § 106 odst. 3 s. ř. s. platí, že nemá-li kasační stížnost všechny náležitosti již při jejím podání, musí být tyto náležitosti doplněny ve lhůtě jednoho měsíce od doručení usnesení, kterým byl stěžovatel vyzván k doplnění podání. Jen v této lhůtě může stěžovatel rozšířit kasační stížnost na výroky dosud nenapadené a rozšířit její důvody. Tuto lhůtu může soud na včasnou žádost stěžovatele z vážných důvodů prodloužit, nejdéle však o další měsíc.

Podle ustanovení § 120 s. ř. s. platí, že není-li v ustanoveních dílů 1 a 2 stanoveno jinak, užijí se přiměřeně ustanovení části třetí hlavy I (tj. ustanovení § 32 až 64 s. ř. s.).

Z obsahu podání ze dne 30. 7. 2007, které bylo krajskému soudu předáno v zákonné lhůtě pro podání kasační stížnosti, je jednoznačně zřejmé, že se jedná o úkon, kterým stěžovatel brojí proti rozsudku krajského soudu. Skutečnost, že jde o kasační stížnost a nikoliv o jiný úkon, pak jednoznačně vyplývá i z obsahu písemností předložených stěžovatelem Nejvyššímu správnímu soudu spolu s tímto podáním. Stěžovatel totiž bez výzvy předložil soudu nejen správní spis, ale také pověření zaměstnance k zastupování ve věci a doklad o jeho právnickém vzdělání (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Doložil tedy vše, co je jinak správní orgán vždy povinen předložit a prokázat Nejvyššímu správnímu soudu v případech, kdy je jím podávána kasační stížnost. Nejvyšší správní soud proto dovedl, že skutečným obsahem podání doručенého krajským soudem byl mimořádný opravný prostředek proti rozsudku krajského soudu. Je tomu tak i proto, že při řízení před správními soudy, včetně řízení o kasační stížnosti, je třeba v návaznosti na ustanovení § 64 a § 120 s. ř. s. aplikovat ustanovení § 41 odst. 2 o. s. ř., tedy posuzovat úkony účastníků podle jejich obsahu, i když jsou nesprávně označeny.

Navíc, na rozdíl od řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, kdy ustanovení § 71 odst. 2 s. ř. s. výslovně uvádí, že rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body, lze jen ve lhůtě pro podání žaloby, v řízení o kasační stížnosti soudní řád správní takovou koncentrací řízení nezakotvuje. O rozšíření kasační stížnosti na výroky dosud nenapadené a rozšíření důvodů kasační stížnosti se hovoří pouze v ustanovení § 106 odst. 3 s. ř. s., a to v souvislosti s výzvou soudu k doplnění náležitostí kasační stížnosti v jednoměsíční lhůtě. Tato jednoměsíční lhůta má zákonem jednoznačně stanovený počátek, a to okamžikem doručení usnesení, kterým byl stěžovatel vyzván k doplnění podání; pokud taková výzva nebyla vůči stěžovateli soudem učiněna, nelze na danou věc aplikovat ustanovení § 106 odst. 3 věta druhá s. ř. s., podle kterého může stěžovatel rozšířit kasační stížnost na výroky dosud nenapadené a rozšířit její důvody jen v této lhůtě. Soudní řád správní tedy zakotvuje koncentrací řízení pouze pro případ, kdy je stěžovatel vyzván k doplnění kasační stížnosti postupem podle ustanovení § 106 odst. 3 s. ř. s. a soud již proto nemůže přihlížet ke stížnostním námitkám uplatněným po uplynutí lhůty podle § 106 odst. 3 s. ř. s. (srov. náleží Ústavního soudu

ze dne 31. 1. 2006, sp. zn. I. ÚS 390/05 a nálezn Ústavního soudu ze dne 14. 3. 2007, sp. zn. II. ÚS 136/06).

Z podání ze dne 30. 7. 2007 je zřejmé, že toto podání neobsahovalo všechny ustanovením § 106 odst. 1 s. ř. s. předepsané a vyžadované náležitosti kasační stížnosti (údaj o doručení napadeného rozsudku, jeho označení a údaj o tom proti komu směřuje). Aby proto mohl Nejvyšší správní soud o tomto podání rozhodnout, musel by nejprve krajský soud podle ustanovení § 106 odst. 3 věty první s. ř. s., postupem podle ustanovení § 108 odst. 1 věta první téhož zákona, vyzvat stěžovatele k doplnění uvedených náležitostí a odstranění jejich vad. K tomuto ale nedošlo, neboť stěžovatel dne 8. 8. 2007 svým podáním doplnil kasační stížnost o chybějící náležitosti a rovněž odstranil její vady (vedl vůči komu směřuje, upřesnil rozsudečný návrh a označení podání). Tím se kasační stížnost stala perfektní a již nepotřebným další postup krajského soudu. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že stěžovatel nezmeškal lhůtu k podání kasační stížnosti a že rozsudek krajského soudu lze v mezích ustanovení § 109 odst. 2, 3 s. ř. s. přezkoumat meritorně.

Byť stěžovatel výslovně namítal nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.), z podané kasační stížnosti vyplývá, že tento mimořádný opravný prostředek se implicitně opírá i o ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Stěžovatel totiž také namítal, že krajský soud při svém rozhodování vybočil z mezí žalobních námitek, neboť námitka překážky věci již pravomocně rozhodnuté nebyla v podané žalobě vznesena. Při této konkurenci důvodů kasační stížnosti podraditelných pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. přistoupil Nejvyšší správní soud nejdříve k posouzení důvodnosti námítky o jiné vadě řízení, na které mělo být rozhodnutí krajského soudu založeno. Je tomu tak z toho důvodu, že pokud by podaná kasační stížnost byla opodstatněná již ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., mohlo by být nadbytečné, nebo přinejmenším předčasné, zabývat se právním posouzením věci samé.

Podle ustanovení § 75 odst. 2 věta první s. ř. s. soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k žalobní námitce také jeho zákonnost, není-li jím sám vázán a neumožňuje-li tento zákon žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví.

Podle ustanovení § 76 odst. 2 s. ř. s. zjistí-li soud, že rozhodnutí trpí takovými vadami, které vyvolávají jeho nicotnost, vysloví rozsudkem tuto nicotnost i bez návrhu. Pokud se důvody nicotnosti týkají jen části rozhodnutí, soud vysloví nicotnou jen tuto část rozhodnutí, jestliže z povahy věci nevyplývá, že ji nelze oddělit od ostatních částí rozhodnutí.

Ustanovení § 75 s. ř. s. (srov. i § 109 odst. 3 s. ř. s.) vyjadřuje, že soudní řízení správní je striktně založeno na dispoziční zásadě. Je projevem této zásady, když v odst. 1 písm. d) citovaného ustanovení se ukládá účastníku řízení (jako žalobci) označit rozsah napadení správního rozhodnutí žalobními body, tvrdit že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonu nebo jinému právnímu předpisu a toto tvrzení též odůvodnit. Činnost správního soudu je pak právě takto vymezeným rámcem soudního přezkumu omezena. Tato zásada však neplatí absolutně, ale jen pokud jde o přezkoumání zákonnosti napadených rozhodnutí. Omezení rozsahu soudního přezkumu dispoziční zásadou však neplatí (§ 76 odst. 2 s. ř. s.), pokud soud dospěje k názoru, že správní rozhodnutí je nicotné (srov. i § 109 odst. 2 s. ř. s.). K totožnému právnímu názoru dospěl Nejvyšší správní soud již dříve. Např. v rozsudku ze dne 27. 10. 2004, č. j. 3 Azs 277/2004 - 70, www.nssoud.cz, vyslovil právní názor, že Nejvyšší správní soud není vázán důvody kasační stížnosti, mimo jiné v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné (obdobně i rozsudky ze dne 28. 4. 2004, č. j. 1 Azs 10/2004 - 49, www.nssoud.cz a ze dne 28. 4. 2004, č. j. 1 Azs 12/2003 - 48, který byl uveřejněn ve Sbírce

rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 319/2004). Nicotnost rozhodnutí však musí plynout přímo ze zákona nebo musí být zřetelně patrná z obsahu správního či soudního spisu. Není-li tomu tak, musí stěžovatel k prokázání, že rozhodnutí správního orgánu je nicotné, navrhnout důkazy. Nejvyšší správní soud proto námitku, že krajský soud při posouzení nicotnosti správních rozhodnutí vybočil z mezí žalobních námitek, posoudil jako nedůvodnou.

Krajský soud byl oprávněn se proto při přezkoumávání napadeného rozhodnutí stěžovatele i bez žalobního tvrzení zabývat otázkou nicotnosti jak napadeného rozhodnutí, tak i jemu předcházejícího rozhodnutí správce daně.

Nejvyšší správní soud k otázce nicotnosti považuje za nezbytné nejdříve vymezit pojem nicotného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že s. ř. s. výslovně pojem „nicotného rozhodnutí“ opakovaně používá (§ 65, § 68, § 71, § 76, § 78, § 100, § 109), ale nepodává jeho legální definici. Pouze z ustanovení § 100 odst. 2 s. ř. s. lze dovozovat, že jsou nicotná všechna rozhodnutí správních orgánů, jimž k rozhodování chyběla pravomoc. Pojem nicotnosti pak dále kuse definuje i ustanovení § 77 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb. (dále jen „správní řád“), podle něhož 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 tohoto ustanovení správního řádu je nicotné dále 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. Pro definování pojmu nicotnosti je proto třeba vyjít z judikatorních závěrů a podpůrně z teorie správního práva (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 5. 2004, sp. zn. II. ÚS 770/02, www.nalus.cz).

Právní 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).

Pojem nicotnosti značně propracovala především dřívější soudně správní judikatura, uveřejněná v publikacích SP č. 1/1993, SP č. 16/1993, SP č. 45/1994, SP č. 49/1994, SP č. 96/1995, SP č. 126/1996, SP č. 163/1997, SJS č. 193/1998, SJS č. 211/1998, SJS č. 214/1998, SJS č. 239/1998, SJS č. 260/1998, SJS č. 261/1998, SJS č. 347/1998, SJS č. 364/1998, SJS č. 410/1999, SJS č. 520/1999, SJS č. 527/1999, SJS č. 570/2000, SJS č. 592/2000, SJS č. 603/2000, SJS č. 631/2002, SJS č. 660/2000, R 11/2000, SJS č. 738/2001, SJS č. 739/2001, SJS č. 846/2001, SJS č. 917/2002, SJS č. 978/2002, SJS č. 1000/2002, č. 20/2003 Sb. NSS, č. 35/2003 Sb. NSS, č. 67/2004 Sb. NSS, č. 199/2004 Sb. NSS, č. 273/2004 Sb. NSS, č. 319/2004 Sb. NSS. Z judikatury Ústavního soudu pak lze poukázat např. na usnesení ze dne 17. 5. 2000, sp. zn. IV. ÚS 108/2000 (Sb. ÚS sv. 18 č. 17, s. 423) nebo na nález ze dne 10. 10. 2002, sp. zn. III. ÚS 728/01 (Sb. ÚS sv. 28 č. 125, s. 79).

Z novější judikatury nelze ponechat stranou především rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 793/2006. V jeho rámci se Nejvyšší správní soud vyslovil nejen k pojmu nicotnosti, ale i neplatnosti a jejich vzájemnému vztahu. Zaujal názor, že nicotnost a neplatnost správního aktu nelze navzájem směřovat, neboť každý z nich má svůj

vlastní a vzájemně odlišný obsah. Nicotný správní akt (rozhodnutí) přitom definoval jako „správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Takovými vadami jsou např. 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 nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. K nicotnosti soud přihlíží z úřední povinnosti. Dílčí nedostatky platebního výměru nemohou způsobit jeho nicotnost.“ Oproti takto vadnému správnímu aktu (nicotnému rozhodnutí) vymezil neplatný správní akt (rozhodnutí), jako rozhodnutí, jehož vadou je pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí uvedených v § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (formální aspekt), který nemůže sám o sobě způsobit nicotnost rozhodnutí a že k vadám způsobujícím neplatnost rozhodnutí přihlíží soud zásadně jen k námitce uplatněné v žalobě. Obdobně v rozsudku ze dne 18. 11. 2003, č. j. 2 Afs 12/2003 - 216, který byl uveřejněn ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 212/2004, Nejvyšší správní soud judikoval, že „chybějící zákonné náležitosti správního aktu mohou 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“.

Nejvyšší správní soud v předmětné věci neshledal důvodu pro to, aby se odchýlil od dřívějšího výkladu termínu nicotnosti a jejích důsledků u správních rozhodnutí. Za nicotné správní rozhodnutí je proto třeba označit takové rozhodnutí, které je založeno na naprosto zásadních a zřejmých vadách, v jejichž důsledku nelze na toto rozhodnutí vůbec pohlížet jako na správní akt (rozhodnutí), ale jako na paakt, který nevyvolává, a ani není způsobilý, vyvolat zamýšlené právní účinky. Nicotností jsou stížena a priori taková rozhodnutí, která vydal správní orgán absolutně věcně nepřislušný (příp. orgán instančně postavený na nižším stupni, než orgán, kterému rozhodnutí příslušelo) nebo půjde o situaci, kdy právní podklad pro vydání správního aktu neexistuje vůbec (např. byl-li správní akt vydán na základě zrušeného právního předpisu, apod.), nikoliv pak tehdy, jsou-li spatřovány v právním podkladu vady. Bylo-li stíženo nicotností správní rozhodnutí prvního stupně, musí být nutně nicotným i rozhodnutí odvolacího správního orgánu. Je totiž nutno vycházet z premisy, že nicotný akt nelze měnit, a proto je nicotností automaticky stíženo i rozhodnutí o odvolání či např. o rozkladu, které navazuje na nicotné rozhodnutí správního orgánu I. stupně. O takový případ však v předmětné věci nešlo. Je tomu tak proto, že Nejvyšší správní soud nepovažuje okolnost existence překážky věci pravomocně rozhodnuté za tak zásadní a intenzivní vadu řízení před správními orgány, že by rozhodnutí na ní založené bylo třeba považovat za paakt, resp. rozhodnutí nicotné, které nemá žádné právní následky.

K charakteru vady (překážka věci pravomocně rozhodnuté) se již dříve, byť nepřímo, vyslovil i Ústavní soud v nálezu ze dne 4. 11. 1999, sp. zn. III. ÚS 86/99, (viz. www.nalus.usoud.cz), v němž dovodil, že pro finanční orgán platí ust. § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a z hlediska běhu druhé daňové kontroly, že jde o překážku věci již pravomocně rozhodnuté ve smyslu § 27 odst. 1 písm. e) citovaného zákona. Pokud totiž správní orgán na tato ustanovení zákona o správě daní a poplatků nerefletoval, porušil ustanovení čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, které stanoví, že státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Tímto postupem pak bylo porušeno základní právo návrhatele a právo na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 Listiny základních práv a svobod.

Ústavní soud tak fakticky dovodil, že na okolnost překážky věci pravomocně rozhodnuté je třeba nahlížet z pohledu zákonnosti postupu správních orgánů. Nereflektování překážky věci pravomocně rozhodnuté by proto bylo třeba považovat za nezákonnost, resp. vadu řízení před správními orgány. Nelze tudíž v žádném případě dovozovat, jak to učinil krajský soud, že by vada

řízení před správními orgány, spočívající v nereflexivní uvedené překážky byla natolik zásadní vadou, že by rozhodnutí založené na této vadě bylo třeba považovat za paakt, tedy za rozhodnutí nicotné, které nemá žádné právní následky. Právě naopak v rozsudku ze dne 9. 1. 2007, č. j. 2 Afs 49/2006 - 195 (viz. www.nssoud.cz) Nejvyšší správní soud vyslovil právní názor, že v daňovém řízení zákon nevyklučuje možnost vydání dalšího platebního výměru. Porušení podmínek, za kterých tak správce daně může učinit, nemá za následek nicotnost dodatečného platebního výměru, ale jeho nezákonnost. Ta musí být v žalobě namítána a soud k ní není oprávněn přihlížet z moci úřední.

Pominutí překážky věci pravomocně rozhodnuté správními orgány je proto nezákonností (rozpor s ustanoveními § 27, § 28 zákona o správě daní a poplatků) a nikoliv vadou způsobující nicotnost správního rozhodnutí. Pokud by tedy bylo postaveno na jisto, že u téhož daňového subjektu, za použití týchž důkazů, bylo o totožné konkrétní daňové povinnosti (její výši), resp. o totožném nároku téhož subjektu, již dříve pravomocně rozhodnuto, jednalo by se právě o postup, který je v rozporu s ustanovením § 27 odst. 1 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, v návaznosti na ustanovení § 28 citovaného zákona. Nešlo by tudíž o postup bez kompetence správce daně rozhodnout o daňové povinnosti tohoto subjektu nově kdykoliv v budoucnu. Tomuto závěru pak jednoznačně svědčí i dikce ustanovení § 46 odst. 7 věta druhá zákona o správě daní a poplatků, podle níž právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není na překážku jejímu dodatečnému stanovení. Nejvyšší správní soud proto z uvedeného důvodu dospěl k závěru, že krajský soud na zjištěný skutkový stav nesprávně aplikoval ustanovení § 76 odst. 2 s. ř. s., když dovodil a poté v napadeném rozsudku vyslovil závěr o nicotnosti napadeného rozhodnutí stěžovatele a jemu předcházejícího rozhodnutí správce daně.

Nejvyšší správní soud také nesouhlasí s krajským soudem, který uvedl, že jeho závěr má oporu v ustálené judikatuře. Je tomu tak jednak proto, že judikatura, ze které by jednoznačně vyplývalo, že vydání rozhodnutí podle ustanovení § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků způsobuje překážku věci pravomocně rozhodnuté neexistuje a jednak proto, jak důvodně poukazoval stěžovatel, že věc řešenou v rozsudku Nejvyššího správního soudu pod sp. zn 6 Afs 3/2004 nelze na danou věc vztáhnout. V předmětné věci se jednalo o prvotní daňovou povinnost účastníka řízení a nikoliv o dodatečné stanovení daně; daň byla stanovena dokazováním a nikoliv pomůckami; původní rozhodnutí zaniklo autoremedurou správce daně v důsledku neplatného rozhodnutí (výzvy), které předcházelo stanovení daně a nešlo tedy o postup, kdy by bylo rozhodnutí správce daně zrušeno odvolacím orgánem podle ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Nesprávný je proto i poukaz krajského soudu na ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, který oproti ustanovení § 50 odst. 6 a § 49 odst. 1 citovaného zákona upravuje speciální postup odvolacího orgánu při stanovení daně podle pomůcek. V žádném případě se pak nejedná o ustálenou judikaturu, která je charakterizována všeobecným respektováním, svou neměnností a nikoliv ojedinělým právním závěrem, byť totožného soudu. Právě naopak, mimo již citovaný rozsudek ze dne 9. 1. 2007, č. j. 2 Afs 49/2006 - 195, z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, který byl uveřejněn ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 868/2006; ze dne 15. 9. 2005, č. j. 5 Afs 223/2004, který byl uveřejněn ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1411/2007; ze dne 30. 3. 2006, č. j. 8 Afs 34/2005 - 55 /viz. www.nssoud.cz/; ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 32/2005 - 44 viz. www.nssoud.cz/), lze jednoznačně dovést, že překážka věci pravomocně rozhodnuté je považována za vadu řízení před správními orgány s vlivem na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, a nikoliv za natolik zásadní vadu řízení, jež by způsobovala nicotnost správního rozhodnutí, resp. následného (v pořadí např. druhého) rozhodnutí, o téže dani.

Právním posouzením věci samé, tedy zda skutečně v předmětné věci existuje překážka věci pravomocně rozhodnuté, jakož i zda byla tato překážka žalobcem namítána ve lhůtě

pro podání žaloby, resp. ve lhůtě, v níž ještě lze žalobu rozšířit o nové žalobní body (§ 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), se Nejvyšší správní soud nezabýval, protože by přinejmenším předčasně a nepřipustným způsobem předjímal závěry krajského soudu, a tím by zatížil své řízení vadou, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

Z důvodu uvedené nezákonnosti, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc krajskému soudu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

V dalším řízení bude na krajském soudu, aby přezkoumal napadené rozhodnutí stěžovatele v mezích žalobních bodů a poté vydal rozhodnutí v souladu se zákonem.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 21. února 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu

