



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě, složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jana Vyklického a JUDr. Jaroslava Vlašína, v právní věci žalobce **Mgr. Roberta Hynka**, insolvenčního správce společnosti **acpetrol s. r. o. v konkurzu**, se sídlem Praha 4, Na Strži 65/1702, zastoupeného JUDr. Františkem Hrudkou ml., advokátem se sídlem Praha 1, Vodičkova 30, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 12. 2015, č. j. 3 Af 45/2014 – 41,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 4. 2014, č. j. 32839-2/2014-510000-32.2 (dále jen „rozhodnutí I. stupně“) byla zamítnuta žádost žalobce o vrácení přeplatku na spotřební dani, který měl vzniknout v důsledku úhrady daňových povinností vyměřených platebními výměry ze dne 24. 8. 2011, č. j. 15913-2/2011-176800-024 a ze dne 20. 9. 2011, č. j. 19740/2011-176800-024 (dále jen „platební výměry“), jakož i souvisejícími platebními výměry na úrok z prodlení ze dne 23. 3. 2012, č. j. 9950/2012-176800-024 a č. j. 9954/2012-176800-024. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které žalovaný svým rozhodnutím ze dne 15. 7. 2014, č. j. 31353-2/2014-900000-304.3, zamítl.

Proti rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“) podal žalobce žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Ten ji zamítl rozsudkem ze dne 9. 12. 2015, č. j. 3 Af 45/2014 – 41 (dále jen „napadený rozsudek“). Vyšel přitom z následujícího skutkového stavu: Žalobce byl držitelem povolení k opakovanému přijímání vybraných výrobků (minerálních olejů) z jiných členských zemí v režimu podmíněného

osvobození od spotřební daně v souladu s § 22 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

V souvislosti s uvedenou činností vznikla žalobci za zdaňovací období červen 2011 daňová povinnost ke spotřební dani z minerálních olejů ve výši 8.947.577 Kč, a za červenec 2011 ve výši 417.163 Kč. Správce daně v této souvislosti obdržel od žalobce dne 25. 7. 2011, respektive dne 25. 8. 2011, prostřednictvím datové schránky, daňová přiznání za uvedená daňová období. Správce daně poté vyzval žalobce k odstranění zřejmých vad podání, což však žalobce ve stanovené lhůtě neučinil. Správce daně proto nahlížel na daňová přiznání jako neúčinná. Následně pak vyměřil daň z moci úřední shora uvedenými platebními výměry, ve kterých však chybně použil § 140 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), který pojednává o vyměření daně v případě, že je podáno daňové tvrzení. Toto pochybení správce daně uznal, avšak dodal, že daňová povinnost za obě období, ve výši vyměřené z moci úřední (shodné s daňovými přiznáními), prokazatelně vznikla, jak potvrdil sám žalobce právě ve svých daňových (neúčinných) přiznáních. Žalobce proti platebním výměrům nepodal odvolání, nesplnil však platební povinnost ve lhůtách uvedených v platebních výměrech, na což správce daně reagoval platebními výměry na úrok z prodlení ze dne 23. 3. 2012, č. j. 9950/2012-176800-024, ve výši 741.404 Kč, a č. j. 9954/2012-176800-024, ve výši 30.144 Kč.

Ve vztahu k platebním výměrům za zdaňovací období červen a červenec 2011 podal žalobce u žalovaného podnět k prohlášení jejich nicotnosti z důvodu, že trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozpornými [§ 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu]. Dopisem ze dne 25. 9. 2013 a 27. 9. 2013 žalovaný vyrozuměl žalobce, že neshledal důvody pro prohlášení nicotnosti, a proto podněty odložil. Dne 26. 2. 2014 podal žalobce žádost o vrácení přeplatku na spotřební dani v celkové výši 10.136.288 Kč, který měl vzniknout v důsledku tvrzené nicotnosti platebních výměrů a současně i platebních výměrů na související úroky z prodlení. Správce daně žádost zamítl a žalovaný následně rozhodnutí I. stupně potvrdil. Žalovaný přitom v napadeném rozhodnutí vyšel z názoru, že výhrady žalobce směřují do rozhodnutí vydaných v rámci jiného řízení. Vyslovil, že v řízení ve věci žádosti o vrácení přeplatku nemůže žalobce namítat to, co mohl uplatnit v řízení nalézacím. Žalobce měl možnost se seznámit s obsahem platebních výměrů a mohl tak své námitky uplatnit v rámci řádných opravných prostředků, které mu daňový řád poskytuje. Žalobce podal k žalovanému dva podněty k prohlášení nicotnosti, které tento vypořádal a odložil jako nedůvodné. Předmětné platební výměry proto existovaly a vyvolávaly právní účinky. Z těchto důvodů se v napadeném rozhodnutí žalovaný námitkami žalobce více nezabýval. Žádost o vrácení přeplatku daně pak byla správcem daně dle žalovaného posouzena v souladu s ustanoveními § 155 daňového řádu.

V následně podané žalobě se žalobce zaměřil na důvody, pro které měl platební výměry za nicotné ve smyslu jejich vnitřní rozpornosti. Uvedl, že platební výměry byly sice dle tvrzení správce daně vydány z moci úřední, avšak současně obsahovaly položky typické pro situaci, kdy je daň vyměřována na základě daňového přiznání. Dále vyjádřil přesvědčení, že i v případě, že byla daň stanovena z moci úřední, není zřejmé, zda se tak stalo dokazováním, nebo podle pomůcek. Připomněl rovněž, že v obou případech podal podnět k prohlášení nicotnosti ve smyslu § 105 daňového řádu, které byly žalovaným shodně odloženy. Podotkl, že argumentaci, kterou se žalovaný v dopisech o vyřízení podnětů vypořádal s výhradami vůči platebním výměrům, uplatnil správce daně v odůvodnění rozhodnutí I. stupně. Vůči této argumentaci vyjádřil žalobce v žalobě výhrady, a to totožné s těmi, které uplatnil již v odvolání proti rozhodnutí I. stupně.

V souvislosti s problematikou nicotných rozhodnutí a vad, které nicotnost způsobují, odcitoval žalobce odbornou literaturu a zdůraznil, že nulitní akt není nadán ani presumpcí správnosti, přičemž změnu tohoto stavu nemůže přinést ani plynutí času. Žalobce proto odmítl

názor žalovaného, že dovolávat se nicotnosti rozhodnutí lze pouze po dobu, kdy je možné uplatňovat vůči platebním výměrům řádné opravné prostředky. Závěrem žaloby žalobce upozornil na skutečnost, že ve vztahu k odložení žalobcových podnětů k prohlášení nicotnosti probíhá u městského soudu související řízení (pozn. žaloba je v této věci označena žalobcem jako „žaloba proti nezákonnému zásahu a nečinnosti žalovaného ve věci prohlášení nicotnosti rozhodnutí správce daně“).

Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku vyšel z § 75 odst. 2 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), který stanoví, že „[s]oud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Byl-li závažným 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.“ Následně městský soud akcentoval, že v žalobě proti napadenému rozhodnutí žalobce neuvedl žádné námitky týkající se přímo řízení o vrácení přeplatku, ale všemi námitkami směřoval do řízení o platebních výměrech. Městský soud proto dospěl k závěru, že žalobce námitkami mířil do jiného správního řízení, než je řízení v projednávané věci, a proto se těmito námitkami nyní zabývat nemůže. Zdůraznil proto, že žalobce veškeré nyní vznesené námitky měl a mohl uplatnit v žalobě směřující přímo proti rozhodnutím, proti nimž svými námitkami brojí. Připomněl rovněž judikaturu zdejšího soudu (rozsudek ze dne 22. 5. 2008, č. j. 6 As 45/2005 – 188), respektive odbornou literaturu, z níž vyplývá, že právní řád je založen na zásadě presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy, podle níž se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej. Protože však v žádném řízení nebyla nicotnost předmětných platebních výměrů konstatována, což žalobce ani netvrdil, je dle městského soudu třeba platební výměry stále považovat za správné, mající právní účinky. Vzhledem k této skutečnosti pak neexistuje relevantní důvod, pro který by měl žalobce nárok na tvrzený přeplatek. Z uvedených důvodů městský soud žalobu zamítl.

Proti napadenému rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost. V ní ve vztahu k závěru městského soudu, že stěžovatelovy námitky směřovaly do řízení o platebních výměrech, upozornil, že právě prověření skutečnosti, zda rozhodnutí o přeplatku má náležitý podklad, tj. zda tu existoval ke dni vydání rozhodnutí vratitelný přeplatek, zmiňuje sám městský soud jako součást rámce důvodů možného soudního přezkumu. Stěžovatel proto usuzuje, že závěry městského soudu o tom, že se žalobní námitky netýkají přímo řízení o vrácení přeplatku, jsou nedůvodné a v rozporu se zněním žaloby. Dále stěžovatel odmítl závěry městského soudu, že se na platební výměry uplatní presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy. Uvedl, že nicotnost je kvalitativně jiná vada než nezákonnost, o čemž svědčí i skutečnost, že dle § 76 s. ř. s. se nicotné rozhodnutí neruší, ale jeho nicotnost se vyslovuje. V právním významu pak nelze vůbec dovozovat, že by takový akt někoho zavazoval. Z odborné literatury pak stěžovatel odcitoval komentář k daňovému řádu (Baxa, Dráb, Kaniová, Lavický, Schillerová, Šimek, Žiškova. *Daňový řád Komentář I. díl*. Nakladatelství Wolters Kluwer), podle něhož nulitní akt není nadán ani presumpcí správnosti, a není tedy považován vůbec za výkon pravomocí správce daně, přičemž změnu nemůže přinést ani plynutí času.

Stěžovatel dále upozornil na § 105 odst. 2 písm. c) daňového řádu, podle něž je nicotným i rozhodnutí, které je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí správce daně. Jestliže tedy má soud přihlídnout i k takovéto nicotnosti, měl by se dle stěžovatele zabývat právě i potenciální nicotností rozhodnutí, ze kterých přezkoumávané rozhodnutí vychází. V souvislosti s úpravou předcházející nynějšímu daňovému řádu, tedy zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), stěžovatel poznamenal, že institut nicotnosti bývá často srovnáván s dřívější neplatností podle § 32 odst. 7 ZSDP. Stěžovatel však

zdůraznil existující rozdíly mezi těmito instituty, pro které je například judikatura rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci neplatnosti rozhodnutí jen omezeně použitelná.

V další části kasační stížnost stěžovatel uvedl, že městský soud zřejmě přehlédl, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí s jím vznesenými námitkami nevypořádal. Stěžovatel vyjádřil podiv nad tím, že se žalovaný daným nedostatkem napadeného rozhodnutí ve vyjádření k žalobě dokonce „chlubí“, když uvedl, že se „námitkami žalobce nezabýval“. Jestliže pak žalovaný shledal oporu pro svůj postup v § 114 odst. 2 daňového řádu, pak stěžovatel naopak usuzuje, že dle věty první tohoto ustanovení byl žalovaný povinen přezkoumávat odvoláním napadené rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání. K odkazu žalovaného na rozsudek zdejšího soudu ze dne 13. 3. 2012, č. j. 2 Afs 70/2011 - 50, stěžovatel uvedl, že se jedná o judikaturu zcela nepřiléhavou.

Stěžovatel konečně zmínil, že neobstojí ani případné tvrzení, že se žalovaný vypořádal s důvody odvolání odkazem na dřívější písemnosti, které v minulosti vydal. To proto, že odvolání ve skutečnosti obsahovalo také argumenty týkající se nicotnosti, ke kterým se žalovaný ani správce daně nevyjádřili nikdy, neboť byly poprvé vzneseny až v předmětném odvolání. Konečně stěžovatel městskému soudu vytkl, že ve svém rozsudku popsal namítané důvody, pro které jsou platební výměry nicotné, velmi zjednodušeně a nepřesně. Z tohoto důvodu stěžovatel odkázal na doslovný text žaloby. Městský soud nadto postupoval dle stěžovatele v rozporu se zásadou zákonnosti, když nechtěl přihlížet k nicotnosti platebních výměrů s odkazem na neexistující presumpci správnosti nicotných rozhodnutí. V neposlední řadě se městský soud nezabýval ani tvrzením stěžovatele, že se žalovaný nevypořádal s námitkami uvedenými v odvolání. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl zrušit napadený rozsudek městského soudu.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poznamenal, že stěžovatel neuvedl prakticky nic nového. Podotkl, že stěžovatel neuplatnil vůči vydaným platebním výměrům řádné opravné prostředky. Platební výměry tak jsou v právní moci a vykonatelné a nikdy nebyly prohlášeny za nicotné. Není proto pravda, jak tvrdí stěžovatel, že by nějaký vratitelný přeplatek existoval a správce daně by mu ho odepřel vrátit. Žalovaný rovněž setrval na názoru, že stěžovatel svými námitkami směřuje do jiných rozhodnutí, než do napadeného rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil otázku splnění podmínek řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem a jsou splněny i obsahové náležitosti dle § 106 s. ř. s. Stěžovatel explicitně konkrétní kasační důvod dle § 103 odst. 1 s. ř. s. neuvedl, z kasační argumentace se ovšem podává, že měl na mysli kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), případně písm. b) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud následně přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Vzhledem k povaze kasačních námitek stěžovatele představuje pro nynější řízení klíčovou otázkou to, zda se žalovaný, respektive městský soud, mohl a měl zabývat argumenty stěžovatele směřujícími do nicotnosti platebních výměrů. Právě nevypořádání, či nedostatečné vypořádání těchto argumentů, představuje totiž základ jak správní žaloby, tak nynější kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud nikterak nerozporuje závěry, týkající se obecně důsledků nicotnosti, které stěžovatel mj. odcitoval z odborné komentářové judikatury, stejně jako nepochybnou platnost ustanovení § 105 odst. 2 písm. c) daňového řádu. To však samo o sobě nedává odpověď

na otázku, zda žalovaný a posléze městský soud byli povinni vypořádat stěžovatelovy námitky týkající se nicotnosti platebních výměrů.

Nejvyšší správní soud předně poukazuje na svou judikaturu, uvádějící, že „[s] *ohledem na zásadu presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nicotný, případně nezákonný a přistoupí k jeho zrušení*“ (rozsudek ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 140/2015 – 70). Tento závěr přitom plně koreluje s příslušnými ustanoveními relevantní právní úpravy – § 76 s. ř. s., § 105 daňového řádu, ale i § 77 správního řádu. Je tedy bez dalšího zřejmé, že samotný subjektivní názor stěžovatele o nicotnosti určitého rozhodnutí (zde platebních výměrů) nezakládá bez dalšího nicotnost daného aktu, ale je třeba, aby příslušný orgán zákonem předvídanou formou předmětný akt za nicotný prohlásil. Legislativa přitom pro tyto účely poskytuje adresátům veřejné správy potřebné nástroje. Jedním z nich je možnost podat podnět k prohlášení nicotnosti ve smyslu § 105 daňového řádu.

V této souvislosti považuje zdejší soud za důležité poznamenat, že „[s] *ohledem na skutečnost, že institut prohlášení nicotnosti upravený v § 105 daňového řádu nabradil institut osvědčení neplatnosti upravený v § 32 odst. 7 ZSDP, přičemž dle předchozí právní úpravy mohl obdobně daňový subjekt požádat o ověření neplatnosti, lze odkázat i na judikaturu vztahující se k problematice osvědčení neplatnosti*“ (rozsudek zdejšího soudu ze dne 17. 2. 2012, č. j. 5 Afs 61/2011 – 47). Jakkoliv tedy Nejvyšší správní soud souhlasí s tvrzením stěžovatele, že neplatnost dle ZSDP a nicotnost podle daňového řádu nejsou zcela totožné instituty, pak navzdory této skutečnosti zastává názor, že judikaturu vztahující se ke zmíněnému institutu neplatnosti je možné přiměřeně uplatnit i ve vztahu k nicotnosti dle § 105 daňového řádu.

Stěžovatel ve vztahu k oběma platebním výměrům podněty dle citovaného ustanovení uplatnil, avšak žalovaný jej dopisy ze dne 25. 9. 2013 a 27. 9. 2013 vyrozuměl, že důvody pro prohlášení nicotnosti neshledal a proto podněty odložil (odložení podnětů napadl stěžovatel samostatnou žalobu k městskému soudu). Z pohledu daňového subjektu je však nutné k uplatněnému „prostředku“ poznamenat, že „[o] *věření neplatnosti rozhodnutí podle § 32 odst. 7 ZSDP [obdobně nyní § 105 daňového řádu] je svou podstatou nápravným prostředkem dozorčího práva, na jehož výkon a užití není právní nárok*.“ Komentářová literatura k této vlastnosti výstižně poznamenává, že „*vzhledem ke skutečnosti, že osoba zúčastněná na správě daní může dát pouze podnět k prohlášení nicotnosti rozhodnutí správce daně s výsledkem předem nejistým, považuje autor za vhodnější, aby daňový subjekt uplatnil námitku nicotnosti v podaném odvolání. Zdánlivě se jedná o protimluv, protože nicotné rozhodnutí nemá žádné právní účinky a nelze se proti němu teoreticky odvolat. Přesto je to jediný způsob jak správce daně donutit, aby se námitkou nicotnosti vážně zabýval s tím, že jeho vypořádání se s touto námitkou může přezkoumat nezávislý soud*“ (Kobík, J., Kohoutková, A. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2013, str. 574).

V souvislosti s citovanou pasáží je třeba připomenou, že stěžovatel v nyní projednávané věci na podání opravného prostředku vůči platebním výměrům, k jejichž nicotnosti však směřuje svou argumentaci, zcela rezignoval. Omezil se „pouze“ na podání podnětů ve smyslu § 105 daňového řádu. Nad rámec těchto podnětů stěžovatel rozvinul svou argumentaci o nicotnosti platebních výměrů až ve své žádosti o vrácení přeplatku na dani ze dne 26. 2. 2014. Zdejší soud ve své dřívější judikatuře vyslovil závěr, že „[v] *e smyslu všeobecně uznávané právní zásady, podle níž práva svědčí bdělým (vigilantibus iura), proto dříve zcela pasivní daňové subjekty nemohou účinně rozšiřovat prostředky své ochrany v dalších jimi vyvolávaných řízeních (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Ans 3/2009 – 84). V řízení ve věcech daní a poplatků je to právě příjemce (dodatečného) platebního výměru, kdo musí v prvé řadě zjistit, zda rozhodnutí splňuje náležitosti předepsané v § 32 ZSDP [dnes § 105 daňového řádu]. Vyznačuje-li rozhodnutí takové nedostatky, které nasvědčují jeho*

neplatnosti, měl by je daňový subjekt uplatnit v odvolacím řízení. Jeho námitky musejí být odvolacím orgánem přezkoumány. Pokud by odvolatel neuspěl, je oprávněn podat proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke správnímu soudu“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 9. 2010, č. j. 7 Ans 5/2008 – 164, bod 43-44). S citovaným koreluje i závěr zdejšího soudu v rozsudku ze dne 28. 3. 2014, č. j. 5 Aps 11/2013 - 29, že „ačkoliv daňový řád (a dříve zákon o správě daní a poplatků) upravuje samostatný procesní postup, ve kterém se ověřuje splnění podmínek nicotnosti (neplatnosti) rozhodnutí a který správci daně umožňuje vydání rozhodnutí o prohlášení nicotnosti (dříve osvědčení o neplatnosti rozhodnutí), může se prostředkem nápravy stát i odvolání podané proti takovému rozhodnutí“.

Stěžovatel v nyní projednávaném případě na uplatnění (nárokových) opravných prostředků rezignoval a „přezkumu“ zpochybnovaných platebních výměrů se domáhal až v rámci žádosti o vrácení přeplatku na dani, a to za situace, kdy nebyla naplněna podmínka, aby příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásil správní rozhodnutí (zde platební výměry) za nicotná. Správce daně i žalovaný přitom ve svých rozhodnutích neopomněli zmínit, že stěžovatel podal vůči platebním výměrům podněty k prohlášení nicotnosti. Ty však byly shledány nedůvodnými a odloženy, přičemž jak vyslovil žalovaný „v řízení ve věci zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku daně nemůže odvolatel [nyní stěžovatel] namítat to, co mohl uplatnit v řízení nalézacím“. Toto tvrzení je v souladu s výše citovaným názorem zdejšího soudu, že dříve zcela pasivní daňový subjekt nemůže účinně rozšiřovat prostředky své ochrany v dalších jím vyvolávaných řízeních.

Nejvyšší správní soud proto v kontextu uvedeného nesouhlasí s výtkou stěžovatele, že žalovaný se nevypořádáním stěžovatelových námitek ve svém vyjádření k žalobě „chlubí“. Žalovaný totiž pouze navázal na skutečnost vyslovenou již v napadeném rozhodnutí, kdy se v důsledku shora zmíněného odmítl zabývat námitkami stěžovatele cílícími na nicotnost platebních výměrů, vůči kterým předtím stěžovatel neuplatnil opravný prostředek, a které tak nebyly v době rozhodování správce daně prohlášeny za nicotné. Jestliže přitom stěžovatel odkázal na § 114 odst. 2 větu první daňového řádu, pak zdejší soud k požadavku přezkumu napadeného rozhodnutí v rozsahu stanoveném v odvolání poznamenává, že tento požadavek bez jakýchkoliv pochyb dopadá pouze na ty z odvolacích důvodů, které jsou v daném řízení uplatnitelné. Žalovaný přitom zřetelně vyslovil, že námitky stěžovatele směřují do rozhodnutí v rámci jiného řízení.

Jestliže pak městský soud na půdorysu § 75 odst. 2 s. ř. s. dospěl k závěru, že se námitky stěžovatele týkají jiného správního řízení, přičemž stěžovatel měl a mohl veškeré své námitky uplatnit v žalobě směřující přímo proti rozhodnutím, proti nimž svými námitkami brojí (tedy proti platebním výměrům), postupoval zcela v souladu se shora citovanou judikaturou zdejšího soudu. Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčuje té kasační námitce, že městský soud přehlédl tvrzení stěžovatele, že se žalovaný nevypořádal s jeho námitkami. Logicky vzato nemůže být relevantní ani ta stěžovatelova námitka, že městský soud popsals důvody, pro které mají být platební výměry nicotné, velmi zjednodušeně a nepřesně.

Stěžovatel s odkazem na komentářovou literaturu rovněž namítal, že nicotný akt není nadán presumpcí správnosti. Tuto skutečnost zdejší soud nerozporuje, avšak je třeba zdůraznit, že stěžovatel ji zjevně interpretuje nesprávným způsobem. Konkrétní akt by jistě nemohl vyvolat žádné právní následky, pokud by byl zákonem stanoveným postupem prohlášen za nicotný; v takovém případě by mu ani do doby prohlášení nicotnosti nesvědčila presumpce správnosti. Prohlášení nicotnosti hraje ve vztahu k presumpci správnosti aktu zcela zásadní roli. Jestliže totiž k němu nikdy nedošlo, pak danému aktu (zde platební výměry) presumpce správnosti nepochybně svědčí. Stěžovatelem zastávaný výklad směřuje k absurdní představě, že již subjektivní zhodnocení rozhodnutí jako nicotného by jej opravňovalo daný správní akt

bez dalšího ignorovat, neboť by z jeho pohledu vůbec neexistoval, nezakládal by žádné právní důsledky. Takovýto výklad je samozřejmě nepřijatelný, odporující zákonným ustanovením, upravujícím podmínku vyslovení nicotnosti příslušným orgánem.

Správní akt tedy vystupuje z působnosti zásady presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy právě až okamžikem prohlášení nicotnosti a to s účinky *ex tunc*, čehož je zřejmým projevem mj. § 105 odst. 3 věta druhá daňového řádu („*Současně správce daně prohlásí za nicotná všechna navazující rozhodnutí, která vydal, nebo která byla vydána jemu podřízeným správcem daně.*“). Z tohoto důvodu je pak nedůvodná námitka stěžovatele, že městský soud nechtěl přihlédnout k nicotnosti platebních výměrů s odkazem na neexistující presumpci správnosti nicotných rozhodnutí. Při absenci prohlášení nicotnosti totiž jak městský soud, tak žalovaný, správně vycházeli z myšlenky, že platební výměry zakládají právní účinky, neboť důvody pro jejich vydání trvají.

Za lichou je pak třeba považovat i námitku, že městský soud neprověřil, zda rozhodnutí o přeplatku má náležitý podklad. Jak žalovaný, tak městský soud se otázkou právních účinků platebních výměrů zabývali a dospěli k závěru, že při absenci prohlášení nicotnosti jsou tyto platné a vyvolávají právní účinky. Následkem toho ani nemohl existovat přeplatek na dani, který by bylo možné na základě stěžovatelovy žádosti vrátit. To, že stěžovatel v době vydání platebních výměrů, se kterými se prokazatelně seznámil, rezignoval na možnost využití opravných prostředků, čímž by přiměl správce daně, aby se o případné nicotnosti vyslovil rozhodnutím, které by stěžovatel následně mohl podrobit soudnímu přezkumu ve správním soudnictví, nemůže jít v kontextu výše citované zásady *vigilantibus iura* a související judikatury, k tíži nikoho jiného než stěžovatele samotného. Žalovaný a následně i městský soud pak zcela správně zhodnotili, že námitky nicotnosti platebních výměrů míří mimo správní řízení, týkající se vrácení přeplatku na dani. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že městský soud v napadeném rozsudku postupoval zcela v intencích zákonných požadavků, stejně jako judikatury zdejšího soudu. Z tohoto důvodu neshledal kasační stížnost důvodnou v žádné její části a jako takovou ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud dle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by náleželo procesně úspěšnému žalovanému, kterému však nevznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 19. října 2016

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu