



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Filipa Dienstbiera, soudkyně Mgr. Lenky Bahýřové a soudkyně zpravodajky Mgr. Veroniky Baroňové v právní věci žalobkyně: **EKO Logistics s.r.o.**, sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem, zastoupená Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem, sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2020, č. j. 12552/20/7700-10124-050820, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 2. 9. 2020, č. j. 43 Af 34/2020 - 20,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **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 :

I. Vymezení případu

[1] Kasační stížností se žalobkyně domáhala zrušení v záhlaví označeného usnesení Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), kterým byla odmítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2020, č. j. 12552/20/7700-10124-050820. Tímto rozhodnutím žalovaný nařídil přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 11. 2019, č. j. 47389/19/5200-11433-711413, kterým byla zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzeny platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 22. 11. 2018, jimiž byl žalobkyni předepsán úrok z prodlení na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2012 a srpen 2012.

[2] Krajský soud dospěl k závěru, že podaná žaloba je nepřijatelná podle § 68 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť žalobkyně nevyčerpala v řízení před správními orgány řádné opravné prostředky. Stěžovatelka sice podala proti rozhodnutí žalovaného odvolání, avšak v době podání žaloby o něm nebylo rozhodnuto. Krajský soud proto žalobu podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti usnesení krajského soudu kasační stížnost. Uvedla, že se podanou žalobou domáhala vyslovení nicotnosti rozhodnutí žalovaného, přičemž krajský soud nedůvodně shledal povinnost podat proti nicotnému rozhodnutí odvolání. Krajský soud tak dle stěžovatelky nepřijatelně rozšířil aplikovatelnost usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2013, č. j. 7 As 100/2010 - 65, č. 2837/2013 Sb. NSS, také na postup podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, přestože rozšířený senát výslovně upozornil na to, že právní úprava v daňovém řádu a v zákoně č. 500/2004 Sb., správní řád, je odlišná. Tomu dle stěžovatelky odpovídá i navazující judikatura, v níž Nejvyšší správní soud v žádném případě nedovodil povinnost podávat podle daňového řádu proti nicotnému rozhodnutí odvolání (např. rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 9 Afs 303/2017 - 43).

[4] Nepoužitelnost argumentace krajského soudu a jím citovaných rozsudků na posuzovanou situaci stěžovatelka spatřovala rovněž v tom, že nicotné rozhodnutí není způsobilé vyvolat právní následky, a tudíž ani nemůže založit povinnost podat proti němu odvolání. Nicotné rozhodnutí nelze doplnit či dotvořit rozhodnutím odvolacího orgánu. Postup krajského soudu proto dle stěžovatelky představuje odepření přístupu k soudu a upření práva na přezkoumání rozhodnutí orgánu veřejné správy soudem, které je zaručeno čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka podala proti napadenému rozhodnutí žalobu, aniž vyčkala rozhodnutí nadřízeného správního orgánu o odvolání. Z tohoto důvodu je podání žaloby nepřijatelné. Dle žalovaného judikatura zmiňovaná stěžovatelkou podává obecný výklad problematiky nicotnosti rozhodnutí správního orgánu, jemuž usnesení krajského soudu žádným způsobem neodporuje. Žalovaný doplnil, že rozhodnutí odvolacího orgánu je v současné době předmětem soudního přezkumu v samostatném řízení, což odpovídá „standardnímu postupu“ upravenému normami procesních předpisů. Ochrana práv stěžovatelky v soudním řízení je tak zajištěna.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[7] Nejvyšší správní soud nejprve ve shodě se stěžovatelkou uvádí, že rozšířený senát v usnesení ze dne 12. 3. 2013, č. j. 7 As 100/2010 - 65, č. 2837/2013 Sb. NSS (viz především bod [41] odůvodnění) upozornil na odlišnost ustanovení správního řádu upravujících prohlašování nicotnosti rozhodnutí z moci úřední (§ 77 odst. 1 a 2 správního řádu, ve znění do 30. 6. 2017) od § 105 daňového řádu.

[8] Aplikovatelnost závěrů rozšířeného senátu na „daňovou nicotnost“ však Nejvyšší správní soud dovodil v rozsudku ze dne 9. 8. 2017, č. j. 5 Afs 289/2016 - 25, v němž uvedl, že „*právě z hlediska odlišnosti právních úprav jsou závěry rozšířeného senátu, zejména v otázce kompetence odvolacího*

pokračování

orgánu prohlásit nicotnost z jiných důvodů než pro absolutní věcnou nepříslušnost, pro 'daňovou nicotnost' přílehlavější“.

[9] V citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 289/2016 - 25, od jehož závěrů nemá důvod se odchýlit ani v nyní projednávaném případě, Nejvyšší správní soud posuzoval identickou situaci (stěžovatel namítal nicotnost platebního výměru dle § 105 odst. 2 daňového řádu a krajský soud podanou žalobu jako nepřipustnou odmítl, neboť stěžovatel nevyčerpal v řízení před správními orgány řádné opravné prostředky – sice proti platebnímu výměru podal odvolání, o tom však v době podání žaloby nebylo rozhodnuto). Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku poukázal na rozdíl mezi nicotností a nezákonností, přičemž uvedl, že daňový řád, přestože institut nicotnosti zavedl a jeho obsah vymezil v podstatě shodně se správním řádem (§ 77 správního řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017), zvolil v případě prohlašování nicotnosti poněkud odlišnou úpravu. Pokračoval, že „stejně jako podle správního řádu může správce daně prohlásit nicotnost z důvodu věcné nepříslušnosti [§105 odst. 2 písm. a) daňového řádu]. Podle § 77 správního řádu (ve znění do 30. 6. 2017) nicotné je rozhodnutí, ke 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. Nicotné je, shodně jak vymezuje daňový řád, rovněž podle správního řádu 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 [§105 odst. 2 písm. b) daňového řádu, § 77 odst. 2, resp. nyní odst. 1 správního řádu]. Nicotnost z těchto důvodů však podle správního řádu vyslovoval dle § 77 odst. 2, ve znění do 30. 6. 2017, nikoli správní orgán, ale soud podle s. ř. s. Podle daňového řádu však i v těchto případech vyslovuje nicotnost správce daně“. Zároveň podotkl, že zákonem č. 183/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich a zákona o některých přestupcích, došlo s účinností od 1. 7. 2017 ke sjednocení obou procesních úprav vložением nového znění § 77 správního řádu, podle něhož nicotnost (ze všech důvodů) již prohlašuje správní orgán, nikoli soud (viz část 106, čl. CLXIV, bod 14); současně byl § 78 vypuštěn.

[10] Připustil-li tedy rozšířený senát, aby otázku nicotnosti vyřešil odvolací správní orgán v rámci odvolání (a to i přes výše uvedené odlišnosti v té době existující), není žádný rozumný důvod, aby v případě daňového řízení tomu mělo být jinak, tedy že by nemohl otázku nicotnosti vyřešit nadřízený správce daně v rámci odvolání. Dospěl-li Nejvyšší správní soud k závěru, že i v případě žaloby, jejímž důvodem je tvrzená nicotnost rozhodnutí správního orgánu prvního stupně či rozhodnutí o odvolání, je podmínkou její přípustnosti vyčerpání řádných opravných prostředků v řízení před správním orgánem ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s., platí uvedené i pro případ rozhodnutí vydaného v řízení daňovém.

[11] V rozsudku č. j. 5 Afs 289/2016 - 26 (viz body [10] a [11]) Nejvyšší správní soud zároveň připomněl, že současná právní úprava, judikatura i doktrína považují nicotnost za samostatný právní institut, odlišný od institutu nezákonnosti z hlediska právních účinků správního aktu. Nezákonné rozhodnutí existuje, je právně závazné a vynutitelné a vychází se z presumpce jeho správnosti, dokud není zrušeno (zpravidla *ex nunc*). Lze proti němu brojit opravnými či dozorčími prostředky, avšak nejsou-li řádně a včas uplatněny, zůstává nezákonné rozhodnutí rozhodnutím existujícím a nelze je odstranit. Naproti tomu na nicotné rozhodnutí, jak i v nyní souzené věci stěžovatelka akcentovala v kasační stížnosti, se vždy hledí (*ex tunc*) jako na neexistující, zdánlivé, nezakládající žádné právní následky, a proto nemusí být respektováno, a veřejnou mocí dokonce ani nesmí být vynucováno. Nicotnost nelze zhojit uplynutím času, a může tak k ní být přihlédnuto kdykoli z úřední povinnosti.

[12] Shora předestřenému rozdílu mezi nicotností a nezákonností však ještě nutně nemusí odpovídat rozdílnost právních prostředků, které podle daňového řádu slouží na ochranu

proti nim. K nápravě nezákonnosti správního aktu je určeno především odvolací řízení, přičemž i nicotnost je v podstatě těžkou, kvalifikovanou formou nezákonnosti rozhodnutí. Byť se tedy na takové rozhodnutí hledí jako na neexistující a zdánlivé, nelze odhlédnout od toho, že současně není v souladu s konkrétními ustanoveními zákona či jiného právního předpisu. Proto i důvody nicotnosti vymezené v § 105 odst. 2 daňového řádu znamenají rozpor rozhodnutí s právními předpisy. Nelze rovněž odhlédnout od toho, že odvolání představuje řádný opravný prostředek, jenž slouží k nápravě všech vad rozhodnutí prvního stupně i jemu předcházejícího řízení (§ 114 odst. 2 a 3 daňového řádu, § 89 odst. 2 správního řádu). Jestliže je tedy odvolací řízení určeno k odstranění veškerých možných pochybení správního orgánu prvního stupně, tím spíše v něm lze napravit i nejtěžší vady rozhodnutí, pro které na něj nelze jako na existující správní akt pohlížet.

[13] Shora uvedenému pak odpovídají také závěry navazující judikatury Nejvyššího správního soudu, nevyjímaje rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 9 Afs 303/2017 - 43, na který odkazovala též stěžovatelka. Nejvyšší správní soud v něm konstatoval, že není důvod, aby způsobem rozhodnutí o odvolání nemohlo být prohlášení nicotnosti napadeného rozhodnutí. Nejblíže nadřazený správce daně je oprávněn prohlásit nicotnost rozhodnutí podle § 105 daňového řádu v jakémkoli řízení, ve kterém je takové rozhodnutí přezkoumáváno, včetně řízení o odvolání.

[14] Krajský soud proto v souzené věci nepochybil, když dospěl k závěru, že podmínkou přípustnosti žaloby, jejímž jediným důvodem je tvrzená nicotnost rozhodnutí o nařízení přezkumu, je vyčerpání řádných opravných prostředků v řízení před správním orgánem ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s., a pro nesplnění této podmínky žalobu odmítl. Ani sama skutečnost, že o odvolání nebylo rozhodnuto, nemůže být důvodem, aby byla „mimo“ probíhající odvolací řízení posuzována v řízení před soudem vada, která může mít za následek nezákonnost, nepřezkoumatelnost či namítanou nicotnost. Již v rozsudku ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 98/2004 - 65, č. 672/2005 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud uvedl: *„Podmíněnost vyčerpání opravných prostředků ve správním řízení před podáním žaloby k soudu je nutno vnímat jako provedení zásady subsidiarity soudního přezkumu a minimalizace zásahů soudů do správního řízení. To znamená, že účastník správního řízení musí zásadně vyčerpat všechny prostředky k ochraně svých práv, které má ve své procesní dispozici, a teprve po jejich marném vyčerpání se může domáhat soudní ochrany. Soudní přezkum správních rozhodnutí je totiž koncipován až jako následný prostředek ochrany, který nemůže nabízet prostředky nacházející se uvnitř veřejné správy.“*

[15] Postupem krajského soudu pak není dotčeno ani stěžovatelčino právo na přístup k soudu. Je-li možné nicotnost prvostupňového správního rozhodnutí napravit v rámci odvolacího řízení, je třeba za výsledek vyčerpání řádných opravných prostředků v řízení před správním orgánem ve smyslu § 5 a § 68 písm. a) s. ř. s. považovat rozhodnutí o odvolání, přičemž den oznámení rozhodnutí vydaného v odvolacím řízení určuje počátek běhu lhůty pro případné podání žaloby, jejímž důvodem bude tvrzená nicotnost rozhodnutí. Stěžovatelka ostatně proti rozhodnutí nadřízeného správního orgánu, jímž bylo zamítnuto odvolání proti napadenému rozhodnutí, podala u Krajského soudu v Praze samostatnou žalobu, která je vedena pod sp. zn. 54 Af 7/2020. Ochrana jejích práv v soudním řízení je tak tímto způsobem zajištěna.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[17] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá

pokračování

proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. května 2021

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu