



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Marie Součkové, JUDr. Karla Šimky, JUDr. Milady Tomkové a JUDr. Marie Turkové v právní věci žalobkyně **J. R.**, zastoupené JUDr. Michalem Hráským, advokátem se sídlem Ostrovského 911/30, Praha 5, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2003, č. j. FŘ-994/11/03, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 12. 2005, č. j. 8 Ca 225/2003 - 28,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 12. 2005, č. j. 8 Ca 225/2003 - 28, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „žalovaný“) ze dne 16. 7. 2003, č. j. FŘ-994/11/03, bylo podle § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě a daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítnuto odvolání žalobkyně, jako právní nástupkyně po zemřelém daňovém subjektu J2. R., podané proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Prahu 3 dne 30. 9. 2002, pod č. j. 147397/02/003911/7695 (dále též „dodatečný platební výměr“). Uvedeným rozhodnutím byla Finančním úřadem pro Prahu 3 (dále též „správce daně“) daňovému subjektu J2. R. podle pomůcek dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 1 162 040 Kč.

Žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí uvedl, že u daňového subjektu J2. R. byla dne 8. 2. 2002 protokolem o ústním jednání č. j.

18311/02/011938/4152, zahájena daňová kontrola, a to pro účely zjištění daňové povinnosti daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998. Žalobkyně byla podle žalovaného poučena, že v případě nepředložení veškerých dokladů daňového subjektu J2. R. za zdaňovací období roku 1998, může být daňová povinnost stanovena podle pomůcek. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nepředložila, a to ani na základě výzvy ze dne 8. 2. 2002, č. j. 20854/02/011938/4152, kompletní účetní doklady, což plyne z protokolu ze dne 20. 2. 2002, č. j. 25894/02/011938/4152, a neprokázala tak skutečnosti, na základě kterých by bylo možné ověřit správnost základu daně a daňové povinnosti stanovené daňovým subjektem J2. R. za zdaňovací období roku 1998, daňová povinnost byla stanovena podle pomůcek na základě ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný uzavřel, že byly dodrženy zákonné podmínky pro použití stanovení daně podle pomůcek, a proto odvolání zamítl.

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 29. 12. 2005, č. j. 8 Ca 225/2003 - 28, žalobu žalobkyně proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného zamítl. Soud v odůvodnění uvedl, že nebylo sporu v tom, že žalobkyně nepředložila úplné účetnictví vztahující se ke zdaňovacímu období roku 1998, přičemž skutečnost, že postrádala účetnictví v důsledku jejího odcizení třetí osobou soud označil za irelevantní. Daňový subjekt není v případě krádeže účetnictví zbaven povinnosti prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, což stanoví § 31 odst. 9 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nesplnila svoji důkazní povinnost, byly podle soudu splněny podmínky podle § 31 odst. 5 daňového řádu ke stanovení daně podle pomůcek. V daném postupu správních orgánů soud neshledal žádné pochybení. K námitce žalobkyně, že s ohledem na existenci dvou dědiců po zemřelém J2. R. nemohlo být správně rozhodnuto o jeho daňových povinnostech, protože veškerá jednání probíhala pouze s ní, soud uvedl, že na posouzení věci toto obecné tvrzení nemělo vliv. Soud dále vyjádřil právní názor, že dožádanému správci daně daňový řád nijak nebrání v tom, aby prováděl úkony během daňové kontroly, tudíž může učinit i výzvu podle § 31 odst. 9 zmíněného zákona. Žalobkyně přitom podle soudu neuvedla, jaké právo bylo porušeno tím, že úkony během daňové kontroly učinil, resp. výzvu vydal dožádaný správce daně. Soud k tomu dodal, že výzva učiněná podle § 31 odst. 9 daňového řádu není rozhodnutím podle § 32 zmíněného zákona, tudíž výzvou nedochází ke konstituování povinnosti daňového subjektu, nýbrž k deklarování existující zákonné důkazní povinnosti. S ohledem na tyto skutečnosti proto soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Ve včasné kasační stížnosti namítla žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) nesprávné posouzení právní otázky spočívající v tom, že soud nesprávně vyložil část daňového řádu upravující místní příslušnost správce daně. Z ustanovení § 4 uvedeného zákona vyplývá, že místně příslušným ke správě daně z příjmů fyzických osob může být toliko jediný správce daně. Podle stěžovatelky dožádaný správní orgán při svém postupu nemůže mít dostatek objektivních informací o prováděné daňové kontrole, pročez další postup při vyměření daně podle pomůcek musí být nutně nesprávný. Daňový subjekt není povinen akceptovat dožádaného správce daně jako svého věcně a místně příslušného správce daně, který mu podle § 32 odst. 1 daňového řádu může rozhodnutím ukládat povinnosti. Tato námitka vychází ze skutečnosti, že v daňovém řízení jednotlivé úkony v rámci daňové

kontroly prováděl dožádaný správce daně, kterým byl Finanční úřad pro Prahu-Jižní Město, který k tomu v této věci nebyl oprávněn.

Stěžovatelka dále v kasační stížnosti uplatnila námitku, podle níž byla zkrácena na svých právech postupem správních orgánů, které nepřihlédly k tomu, že po zemřelém J2. R. v úvahu připadají jako jeho právní nástupci dva subjekty – stěžovatelka a jeho syn V. R., přičemž řízení bylo vedenou pouze s ní, ačkoli nebyla jedinou dědičkou po zemřelém J2. R. Proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 12. 2005, č. j. 8 Ca 225/2003-28, zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Rozhodující osmý senát při předběžné poradě dospěl k právnímu závěru, který je odlišný od právního závěru, podle něhož již Nejvyšší správní soud postupoval ve věci 2 Afs 104/2006. Uvedená věc se týkala týchž účastníků řízení a obdobného rozhodnutí správce daně, jímž byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999. Druhý senát Nejvyššího správního soudu, stejně jako předtím Městský soud v Praze, věc věcně projednal aniž se zabýval otázkou postavení daňového subjektu J2. R., který byl v době vydání soudem přezkoumávaného rozhodnutí již několik let mrtev. V posuzovaném případě, stejně jako ve věci 2 Afs 104/2006, je jako jeho daňový subjekt označen J2. R., tedy původní daňový subjekt, který zanikl (zemřel) v roce 1999, přičemž rozhodnutí (dodatečný platební výměr) bylo vydáno v roce 2002. Stěžovatelka je v záhlaví předmětného rozhodnutí označena jako „*zmocněnec ustanovený správcem daně*“. I když fakticky bylo daňové řízení vedeno se stěžovatelkou, správní orgány vycházely z toho, že daň doměřují zemřelému daňovému subjektu. Díky tomu je podle názoru osmého senátu dodatečný platební výměr postižen závažnou vadou, neboť zaniklý subjekt nemá právní subjektivitu, nemůže mít práva a povinnosti a ani se nemůže k jejich nabytí, změně nebo zániku svým jednáním zavazovat. Rovněž nemohl být ani účastníkem daňového řízení, protože mu ani nemohla být dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob. Neexistující subjekt nemohl být v daňovém řízení ani zastoupen zmocněncem, tudíž i označení stěžovatelky je nesprávné. Z toho osmý senát dovozuje, že předmětný dodatečný platební výměr je třeba považovat za rozhodnutí nicotné, neboť je adresováno neexistujícímu subjektu. Rozhodnutí žalovaného, jímž bylo odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru zamítnuto, tvoří s nicotným dodatečným platebním výměrem jeden celek. K nicotnosti těchto správních rozhodnutí musí Nejvyšší správní soud přihlížet ve smyslu § 109 odst. 3 s. ř. s. z úřední povinnosti.

Osmý senát Nejvyššího správního soudu, jemuž byla věc podle rozvrhu práce přidělena, nebyl oprávněn se sám odchýlit od stávající judikatury Nejvyššího správního soudu, proto ji usnesením předložil podle § 17 s. ř. s. rozšířenému senátu k posouzení otázky, zda dodatečný platební výměr, jímž správce daně doměřil daň z příjmů fyzických osob zemřelému, představuje takovou vadu uvedeného správního rozhodnutí, která způsobuje jeho nicotnost a k níž má tudíž Nejvyšší správní soud přihlížet v souladu s § 109 odst. 3 s. ř. s. z úřední povinnosti. Přitom poukázal to, že druhý senát v rozsudku ze dne 22. 3. 2007, č. j. 2 Afs 104/2006 - 44 vyjádřil právní názor na nicotnost tím, že rozhodnutí věcně přezkoumal a kasační stížnost zamítl.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a stěžovatelka v ní namítá důvody odpovídající § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Nejvyšší správní soud však shledal

vady podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., k nimž přihlíží z úřední povinnosti. V takovém případě není podle týchž ustanovení vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti.

Kasační stížnost je důvodná.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v řízení o kasační stížnosti předně posuzoval předloženou právní otázku, zda rozhodnutí (dodatečný platební výměr), kterým byla uložena povinnost daňovému subjektu J2. R. v době, kdy byl již zcela prokazatelně mrtev, trpí tak závažnou vadou, která způsobuje jeho nicotnost a zda je proto nicotné i rozhodnutí žalovaného.

Podle rozšířeného senátu je nezbytné nejdříve vymezit nicotnost a její podstatu, neboť soudní řád správní, obdobně jako s účinností od 1. 1. 2006 nový správní řád (zákon č. 500/2004 Sb.), výslovně pojem „nicotnost rozhodnutí“ používá, ale nepodává jeho legální definici a charakteristiku. Nicotnost (někdy též označována jako *nulita*, *paakt*, *absolutní zmatečnost*, *pseudorozhodnutí*, *non negotium*, *zdánlivý akt*, *pa-akt*, *právní nullum*, *neexistence*, *naprostá (absolutní) neplatnost*, či dokonce *procesní potrat*) představuje specifickou kategorii vad správních rozhodnutí. Tyto vady jsou však vzhledem ke své povaze vadami nejzávažnějšími, nejtěžšími a rovněž i nezhojitelnými. Rozhodnutí, které jimi trpí je rozhodnutím nicotným. Nicotné rozhodnutí však není „běžným“ rozhodnutím nezákonným, nýbrž „rozhodnutím“, které pro jeho vady vůbec nelze za veřejněmocenské rozhodnutí správního orgánu považovat, a které není s to vyvolat veřejnoprávní účinky. Zatímco v případě „běžných“ vad správních rozhodnutí se na tato, s ohledem na uplatnění zásady presumpce platnosti a správnosti správních aktů, hledí jako na rozhodnutí existující a způsobilá vyvolávat příslušné právní důsledky a působit tak na sféru práv a povinností jejich adresátů, v případě nicotných správních rozhodnutí se ani tato zásada neuplatní. Z povahy vad způsobujících nicotnost pak plynou i příslušné právní následky. S nejtěžšími vadami jsou tak nutně spojeny i ty nejtěžší následky. Proto není nikdo povinen nicotné správní rozhodnutí respektovat a řídit se jím. Hledí se na něj, jako by vůbec neexistovalo, pročez tedy jde o nezhojitelné právní nic. Nicotnost nelze zhojit ani uplynutím času. *Definičně lze za nicotný správní akt považovat akt, který vykazuje tak závažné vady, že vůbec není schopen vyvolat žádné právní účinky. Logicky jde o právní nullum a platí zásada „quod nullum est, nullum prodest effectum“* (srov. Máša, M. K otázce tzv. nicotných správních aktů. Správní právo, 1972, č. 3, s. 139). V tomto ohledu se jedná o tradičně podávané charakteristické vlastnosti nicotnosti, které lze nalézt již v československé správněprávní literatuře (srov. např. Merkl, A. Obecné právo správní. Díl druhý. Praha – Brno : nakladatelství Orbis, akciová společnost, 1932, s. 24 a násl.; nebo Hoetzel, J. Československé správní právo. Část všeobecná. Praha : Melantrich a. s., 1934, s. 268 a násl.). Obdobné závěry jsou rovněž obsaženy jak v současné odborné literatuře zahraniční (srov. Starościak, J. Prawo Administracyjne. Warszawa : Państwowe wydawnictwo naukowe, 1969, s. 245 a násl.; či Erbguth, W. Allgemeines Verwaltungsrecht. Baden-Baden : Nomos Verlagsgesellschaft, 2005, s. 134.), tak i domácí (např. Průcha, P. Správní právo. Obecná část. 7., doplněné a aktualizované vydání. Brno : Masarykova univerzita, 2007, s. 369; nebo Staša, J. in Hendrych, D. a kol. Správní právo. Obecná část. 6. vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, s. 212 a násl.).

Na tyto teoretické závěry, v důsledku dlouhodobé absence výslovné pozitivněprávní úpravy nicotnosti, nejprve navázala správní judikatura, zejména Vrchního soudu v Praze (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 10. 3. 1995, sp. zn. 6 A 28/94, kde se uvádí, že *právní úprava ... nevypočítává důvody nicotnosti aktu a ponechává právní teorii a soudní praxi, aby samy vymezily okruh případů, kdy vady aktu dosahují takové míry, že již o aktu vůbec nelze hovořit. Judikatura Vrchního soudu v Praze považuje za důvody nicotnosti aktu např. těžké vady působnosti a příslušnosti, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost nebo nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním slova smyslu vůbec neexistuje apod. Stejný význam pak má i nedostatek podkladu k vydání aktu, např. uložení povinnosti podle již zrušeného právního předpisu.)* a posléze i Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, publikovaný pod č. 793/2006 Sb. NSS, podle jehož právních závěrů *nicotný je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislusnost 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 přiblíží z úřední povinnosti).*

Jak plyne z výše uvedeného, podstatu nicotnosti, obdobně jako skupinu vad, které ji způsobují, v dobách, kdy institut nicotnosti rozhodnutí nebyl legislativně upraven, vymezovala především teorie správního práva a správní judikatura. Na doktrinální a judikatorní závěry navázal zákonodárce právní úpravou institutu nicotnosti rozhodnutí obsaženou v ustanoveních § 77 a § 78 nového správního řádu. Při jeho tvorbě se do značné míry rovněž projevy závěry německé teorie správního práva a právní úpravy obsažené v tamním správním řádu (zákon ze dne 25. 5. 1976, Verwaltungsverfahrensgesetz, dále jen „VwVfG“). Podle § 44 odst. 1 VwVfG je správní akt nicotný, pokud obsahuje tak závažné vady, resp. trpí zvláště závažnými nedostatky, přičemž se zřetelem na všechny okolnosti je jeho nicotnost každému zcela zřejmá a je očividná. Podle zmíněné generální klauzule nicotnosti jsou nicotné takové správní akty, které trpí: a) obzvláště závažnou vadou, která je současně b) zjevná. Závažnost je kvalifikovaným pochybením, není prostou nezákonností. Pro posouzení zjevnosti vady vychází německá teorie a judikatura z tzv. *Evidenztheorie*, podle níž je vada zjevná tehdy, pokud by se základními okolnostmi případu seznámený laik došel bez dalšího k závěru, že správní akt musí být nicotný. Nicotnost rozhodnutí tak v případě generální klauzule nicotnosti vychází a je patrná z rozhodnutí samého. Vedle generální klauzule obsažené v § 44 odst. 1 VwVfG, jednotlivé (speciální) důvody nicotnosti posléze výslovně vyjmenovává § 44 odst. 2 VwVfG, který obsahuje šest důvodů nicotnosti. Při posuzování nicotnosti správního aktu je třeba nejprve zkoumat, zda není nicotnost dána podle jednotlivých speciálních důvodů nicotnosti (tzv. *absolutní důvody nicotnosti*, srov. Finke, W. a kol. Allgemeines Verwaltungsrecht. 10. přepracované vydání. Hamburg : Maximilian-Verlag, 2006, s. 187) podle § 44 odst. 2 VwVfG a až poté lze uvažovat, zda nemůže být správní akt nicotný s ohledem na naplnění definičních znaků generální klauzule.

Česká právní úprava, s účinností od 1. 1. 2006, oproti tomu člení jednotlivé důvody nicotnosti podle toho, kterým orgánům je svěřena pravomoc k autoritativnímu stvrzení nicotnosti. Neobsahuje žádnou generální klauzuli, ani definiční vymezení nicotnosti. Podle důvodové zprávy k vládnímu návrhu správního řádu jsou jednotlivé důvody nicotnosti *vymezeny poměrně úzce s ohledem na právní jistotu ... Možné širší vymezení důvodů nicotnosti je ponecháno na judikatuře správních soudů*. Podle § 77 odst. 1 správního řádu je v pravomoci nadřízeného správního orgánu toho orgánu, který nicotné rozhodnutí vydal, prohlásit jeho nicotnost. Prohlášení nicotnosti nadřízeným správním orgánem však připadá v úvahu pouze v případě, když rozhodnutí vydal správní orgán, který k jeho vydání nebyl vůbec věcně příslušný. Proces tzv. prohlášení nicotnosti z důvodu uvedeném v § 77 odst. 1 správního řádu je upraven v § 78 správního řádu. Podle § 77 odst. 2 správního řádu *nicotné je 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*. V rámci této kategorie vad je třeba zdůraznit tu skutečnost, že z těchto důvodů nicotnost vyslovuje soud podle soudního řádu správního a nikoli správní orgán (srov. § 77 odst. 2 správního řádu *in fine*). Podle právního názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu „zjevnost“ obsažená v § 77 odst. 2 správního řádu se týká toliko důvodu nicotnosti v podobě vnitřní rozpornosti. Ve smyslu § 182 odst. 1 správního řádu se však jeho ustanovení o nicotnosti použijí jen pro úkony správních orgánů učiněné po jeho účinnosti, tedy po 1. 1. 2006. V daném případě proto rozšířený senát při své úvaze o nicotnosti především vycházel ze závěrů teorie správního práva a judikatury.

Podle ustálené judikatury správních soudů a teorie správního práva, je jedním z důvodů nicotnosti skutečnost, že rozhodnutí ukládá povinnost někomu, kdo nemá právní subjektivitu, kdo není způsobilým adresátem práv a povinností (srov. rozsudky Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 4. 1993, č. j. 6 A 14/93 - 26, podle kterého *skutečnost, že rozhodnutí správního orgánu uložilo povinnost někomu, kdo není osobou v právním slova smyslu a není způsobilý mít práva a povinnosti, má za následek nulitu správního aktu*; dále rozsudek ze dne 29. 10. 1993, sp. zn. 6 A 25/92, kde nicotným bylo shledáno rozhodnutí ukládající povinnost obchodnímu jménu stejně jako v rozsudcích ze dne 16. 12. 1996, č. j. 7 A 111/94 - 31; ze dne 21. 2. 1997, č. j. 7 A 170/94 - 28; ze dne 21. 3. 1997, sp. zn. 7 A 155/94; a ze dne 19. 12. 1997, č. j. 6 A 26/95 - 29). Nelze proto uložit povinnost někomu, kdo k tomu není způsobilý, není osobou v právním smyslu, někomu, kdo neexistuje. Z hlediska právní úpravy obsažené v § 77 odst. 2 správního řádu, který je do určité míry odrazem tradičních důvodů nicotnosti lze tuto vadu podřadit pod *jiné vady, pro něž rozhodnutí nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu*. Uložení povinnosti non-subjektu, neboli absolutní omyl v osobě adresáta je tedy již tradičním důvodem nicotnosti. Představuje zásadní pochybení, pro které je nutno na taková rozhodnutí nahlížet jako na rozhodnutí nicotná. Dlužno však poukázat, že kupř. německá správní judikatura v současné době zastává právní názor (vyjádřený např. v rozsudku Spolkového finančního dvora ze dne ze dne 21. 5. 1995, sp. zn. IV R 47/90, nebo ze dne 28. 9. 1993, sp. zn. IX B 15/93), podle kterého zahrnutí zesnulé osoby coby adresáta rozhodnutí správce daně nepůsobí nicotnost tohoto rozhodnutí, pouze je s ohledem na tohoto adresáta bezúčinné. Vzdor tomu rozšířený senát Nejvyššího správního soudu neshledal důvod pro to, aby se odchýlil od stávajícího pojetí jednotlivých důvodů nicotnosti podávaných českou teorií a právní úpravou.

Výslovnou právní úpravu institutu nicotnosti rozhodnutí, s ohledem na výše uvedené, obsahuje správní řád. Ve vztahu k rozhodnutím vydávaným v daňovém řízení je třeba zmínit ustanovení § 99 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2005, kde bylo uvedeno, že „*pro daňové řízení se zákon č. 71/1967 Sb. o správním řízení (správní řád) nepoužije*“. I přesto však nelze tvrdit, že daňové rozhodnutí, které trpí vadami tak závažnými, pro které je nelze považovat za rozhodnutí správního orgánu, z důvodů prosté neaplikace správního řádu, ať již „starého“ (zákon č. 71/1967 Sb.), nebo „nového“ (zákon č. 500/2004 Sb.) nemůže být nicotné. V období, kdy nový správní řád ještě nebyl účinný, a kdy důvody a vlastnosti nicotnosti vymezovala judikatura a doktrína, dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém rozsudku ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, publikovaném pod č. 793/2006 Sb. NSS k závěru, že neplatností může být stíženo jen rozhodnutí vydané v režimu daňového řádu, zatímco nicotné může být jakékoli rozhodnutí. Tudíž i tzv. daňové rozhodnutí může být nicotné, přičemž důvody nicotnosti nevycházejí z kritérií podle § 32 odst. 7 daňového řádu, nýbrž jsou totožná s těmi kritérii stanovenými doktrínou správního práva a správní judikaturou a z hlediska *de lege lata* správním řádem. Dalším důvodem, který vede k závěru, že i daňové rozhodnutí může být nicotné představuje elementární doktrinální shoda nad obsahem institutu nicotnosti. Z hlediska principu jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu (k tomu srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, publikovaný pod č. 791/2006 Sb. NSS, podle kterého *právní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech či dokonce odvětvích*) a právní jistoty lze dospět k závěru, že nejzávažnější vady aktů vydávaných v oblasti veřejné správy mají mít zásadně stejný režim, a to bez ohledu na typ správního procesu, v rámci kterého dochází k jejich vydání.

V posuzovaném případě daňový subjekt J2. R. dne 6. 11. 1999 zemřel, resp. jako takový zanikl. Tato skutečnost je obsažena ve správním spise a vyplývá mj. z vyjádření žalovaného k delegaci místní příslušnosti ze dne 30. 1. 2001, č. j. FŘ-9525/15/00, z usnesení Obvodního soudu pro Prahu 3 ze dne 1. 3. 2001, č. j. 13 D 1159/99-181, které nabylo právní moci dne 27. 3. 2001, či ze zprávy o daňové kontrole ze dne 27. 3. 2002, č. j. 39325/02/011938/4152. Vzdor těmto skutečnostem správce daně zahájil daňové řízení a ukončil jej vydáním dodatečného platebního výměru, který směřuje vůči v té době již dávno zemřelé osobě, resp. zaniklému daňovému subjektu. Stěžovatelka v něm byla navíc nesprávně označena jako „*zmocněnec ustanovený správcem daně*“. Podle právního názoru rozšířeného senátu nebylo možné postupovat podle ustanovení § 40 odst. 7 daňového řádu ohledně ustanovení zmocněnce. Daňový subjekt svou povinnost podat přiznání k dani totiž splnil za svého života, neboť ve správním spise je založena kopie podaného daňového přiznání za zdaňovací období roku 1998, které podal daňový subjekt J2. R. dne 31. 3. 1999. Správce daně proto v tomto ohledu pochybil, když pro účely řízení o dodatečném vyměření daně ustanovil jako zmocněnce daňového subjektu stěžovatelku, neboť, odhlédneme-li od skutečnosti, že zemřelý nemůže mít zmocněnce, pro tento postup nebyly splněny zákonné podmínky.

Mnohem výraznější pochybení podle rozšířeného senátu představuje skutečnost, že daňové řízení bylo zahájeno, vedeno a rozhodnutí určeno daňovému subjektu J2. R., který v té době již neexistoval (zemřel). Daňové řízení bylo vedeno s tímto daňovým

subjektem, který pozbyl právní subjektivitu svým úmrtím dne 6. 11. 1999. Od tohoto okamžiku nebyl způsobilý být nositelem práv a povinností, ale ani se k jejich vzniku, změně, nebo zániku svým projevem vůle zavazovat. Rovněž neměl způsobilost být účastníkem řízení, o způsobilosti činit v řízení úkony nemluvě. Na tuto skutečnost poukázal sám žalovaný ve svém vyjádření k delegaci místní příslušnosti ze dne 30. 1. 2001, č. j. FR-9525/15/00, které je součástí správního spisu, když výslovně uvedl, že „*podle informace Finančního úřadu pro Prahu 3 zemřel daňový subjekt dne 6. 11. 1999. Smrtí fyzické osoby dochází k zániku její způsobilosti k právům a povinnostem, jakož i způsobilosti k právním úkonům. Daňový subjekt tak de facto přestal existovat. Neexistující fyzická osoba nemůže být účastníkem daňového řízení a nelze tedy její místní příslušnost ani delegovat.*“ I přesto však pochybily jak správní orgány, tak posléze i soud prvního stupně, když této skutečnosti nevěnovaly dostatečnou pozornost.

Podle § 6 odst. 1 daňového řádu se daňovým subjektem rozumí právní nástupce původního daňového subjektu. Podle ustanovení § 57 odst. 3 daňového řádu daňová povinnost vzniklá před smrtí fyzické osoby přechází na dědice. *Ex lege* došlo k přechodu existující daňové povinnosti ze zaniklého daňového subjektu na stěžovatelku. Daňové řízení proto mělo být vedeno přímo se stěžovatelkou, resp. s právními nástupci J2. R. Stěžovatelka tudíž neměla být v daňovém řízení v procesním postavení zmocněnce ustanoveném správcem daně. Zaniklý daňový subjekt, jak vyplývá ze shora uvedeného, nemohl být účastníkem daňového řízení, přičemž podle § 9 odst. 1 daňového řádu neměl ani způsobilost k jednání. Nemohl být tudíž zastoupen ustanoveným zmocněncem a ani jiným zástupcem. Nejen, že označení stěžovatelky v daňovém řízení bylo nesprávné, ale z povahy věci nemohla být ustanovenou zmocněnkyní subjektu, který neexistoval. *De facto* nebylo komu dělat zmocněnce. Je pravdou, že žalovaný se v odvolacím řízení snažil tento nedostatek napravit, když ve svém rozhodnutí označil stěžovatelku, původně vystupující v procesním postavení „*zmocněnec ustanovený správcem daně*“, jako „*právní nástupkyni po zemřelém J2. R.*“. V daném ohledu žalovaný při pokusu o nápravu vadného dodatečného platebního výměru a celého předcházejícího řízení výrazně pochybil, když odvolání stěžovatelky zamítl, namísto aby napadené rozhodnutí zrušil.

Správce daně byl věcně příslušným orgánem k vydání dodatečného platebního výměru, tudíž nebylo možné přistoupit k podřazení pod důvod nicotnosti podle § 77 odst. 1 správního řádu. Jakkoli lze pochybovat o smysluplnosti předmětného rozhodnutí, podle rozšířeného senátu nelze vadu dodatečného platebního výměru ani vztáhnout pod vady, které činí rozhodnutí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, neboť zaplacení určené částky by bylo prostřednictvím jiných osob možné. Jedná se proto o tzv. jiné vady, pro které rozhodnutí nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu. V posuzovaném případě dospěl rozšířený senát k závěru, že rozhodnutí, jehož adresátem je zaniklý daňový subjekt (zemřelá osoba), vydané jako výsledek daňového řízení, které bylo zahájeno a po celou dobu vedeno vůči v té době již neexistujícímu (zaniklému) daňovému subjektu je nicotné. Dodatečný platební výměr, jímž správce daně doměřil daň z příjmů fyzických osob zemřelému (zaniklému) daňovému subjektu) trpí takovou vadu uvedeného rozhodnutí, která způsobuje jeho nicotnost.

Shoda, vedle vymezení podstaty a důvodů nicotnosti, byla rovněž dosažena i v tom, že pokud je nicotné rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, nicotné

je i rozhodnutí správního orgánu druhého stupně, které s ním tvoří jeden celek (např. v rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 19. 12. 1997, č. j. 6 A 26/95 - 29, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2004, č. j. 6 A 32/2002 - 117, dostupný na www.nssoud.cz). Stupeň, resp. intenzita závažnosti vad se tak přenáší a způsobuje nicotnost i tohoto rozhodnutí. Je totiž nutno vycházet z premisy, že nicotný akt, jako akt nenapravitelný, nezhojitelný a díky tomu i neexistující, nelze měnit, a proto je nicotností automaticky stíženo i rozhodnutí o odvolání či např. o rozkladu, které navazuje na nicotné rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Proto v daném případě i rozhodnutí žalovaného, jímž bylo odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru zamítnuto, je rovněž z uvedeného důvodu a podstaty nicotnosti samotné, nicotným rozhodnutím.

Nicotnost rozhodnutí představuje vadu, ke které je správní soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti, tedy i bez námítky žalobce (srov. např. rozsudky Vrchního soudu v Praze ze dne 19. 12. 1997, č. j. 6 A 26/95 - 29; ze dne 14. 1. 1997, č. j. 7 A 185/94 - 23; ze dne 14. 4. 1995, č. j. 7 A 35/95 - 16; a ze dne 25. 6. 1996, č. j. 6 A 152/94 - 27). Stávající právní úprava správního soudnictví obsažená v soudním řádu správním tento postup přejala, když výslovně v ustanovení § 76 odst. 2 s. ř. s. uvádí, že v případě, že soud zjistí, že rozhodnutí trpí takovými vadami, které vyvolávají jeho nicotnost, vysloví rozsudkem tuto nicotnost i bez návrhu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2008, č. j. 7 Afs 68/2007 - 82, dostupný na www.nssoud.cz). V řízení o žalobě je proto soud ve správním soudnictví *ex offio* povinen posoudit, zda žalobou napadené rozhodnutí není nicotné. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu představované jeho rozsudkem ze dne 28. 4. 2004, č. j. 1 Azs 12/2003 - 48, publikovaným pod č. 319/2004 Sb. NSS, platí, že *je-li napadené správní rozhodnutí nicotné, soud vysloví jeho nicotnost i bez návrhu; není-li zde takového návrhu, a ani soud sám správní rozhodnutí nicotným neshledá, nemá důvod zabývat se úvahami o nicotnosti v odůvodnění rozhodnutí*.

Stejné principy platí i pro Nejvyšší správní soud, jako vrcholný soudní orgán ve věcech náležejících do pravomoci soudů ve správním soudnictví. Podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. není Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti vázán rozsahem a důvody podané kasační stížnosti, jestliže je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Nicotnost představuje takovou vadu správního rozhodnutí, ke které přihlíží Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti *ex offio*, tedy i bez příslušné stížnostní námítky. Týž právní závěr je učiněn v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 3 Azs 277/2004 - 70, dostupném na www.nssoud.cz, podle kterého Nejvyšší správní soud *není vázán důvody kasační stížnosti mimo jiné v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné* (obdobně srov. rozsudky ze dne 28. 4. 2004, č. j. 1 Azs 10/2004 - 49, dostupný na www.nssoud.cz, a ze dne 28. 4. 2004, č. j. 1 Azs 12/2003 - 48, publikovaný pod č. 319/2004 Sb. NSS).

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v řízení o kasační stížnosti dospěl ze všech shora uvedených důvodů k závěru, že rozhodnutí správce daně (dodatečný platební výměr) a rozhodnutí žalovaného jsou nicotná. O kasační stížnosti rozhodl přímo rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v souladu s ustanovením § 71 odst. 2 písm. a) svého jednacího řádu, podle něhož, je-li předloženou spornou právní otázkou vlastně věc sama, projedná ji a rozhodne o ní rozšířený senát, pokud se ztotožní s právním názorem, který je

odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí soudu (zde druhého senátu). V případě nicotnosti jsou rozhodnutí neexistující a nezávazná, prosta veřejnoprávních následků a není zde nic, co by bylo způsobilé být předmětem soudního přezkumu. Nejvyšší správní soud se v takovém případě nezabývá jednotlivými důvody kasační stížnosti. Vzhledem k tomu, že podle § 110 s. ř. s. není v jeho pravomoci vyslovit nicotnost předmětných rozhodnutí, rozšířený senát rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 12. 2005, č. j. 8 Ca 225/2003 - 28, podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušuje a věc mu současně vrací k dalšímu řízení. Soud prvního stupně totiž pochybil, když žalobu věcně projednal a zamítl ji, ačkoli měl, s ohledem na shora uvedené, postupovat ve smyslu § 76 odst. 2 s. ř. s. a vyslovit nicotnost předmětných správních rozhodnutí. V novém řízení proto Městský soud v Praze, vzhledem ke shledané nicotnosti správních rozhodnutí rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu, bude vázán výše vysloveným právním názorem podle § 110 odst. 3 s. ř. s. a bude postupovat podle § 76 odst. 2 s. ř. s.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. Městský soud v Praze v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 13. května 2008

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu