



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **DPÚK a.s.**, se sídlem Lumiérů 181/41, Praha 5, zast. JUDr. Ivou Berkovou, advokátkou se sídlem Českobrodská 73, Mukařov, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 525/15, Praha 1, o žalobě na ochranu proti nečinnosti žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 9. 2017, čj. 10 A 96/2017–59,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala k žalovanému odvolání proti rozhodnutí Krajského úřadu Ústeckého kraje ze dne 28. 4. 2016, čj. 2248/EK/2016 (dále jen „rozhodnutí krajského úřadu“), kterým byla zamítnuta její námitka proti postupu krajského úřadu, jako správce daně, a nebylo vyhověno jejímu návrhu na poskytnutí úroku z částky 16 453 000 Kč za období od 6. 10. 2010 do 22. 2. 2016.

[2] Žalobou podanou 23. 5. 2017 se stěžovatelka domáhala ochrany proti nečinnosti žalovaného dle § 79 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Žalovaný v průběhu řízení před městským soudem sdělil, že 8. 6. 2017 vydal rozhodnutí o odvolání čj. MF-28279/2016/1203-9, kterým prohlásil nicotnost rozhodnutí krajského úřadu („dále jen rozhodnutí o nicotnosti“). Stěžovatelka

však setrvala na tom, že rozhodnutí o jejím odvolání doposud vydáno nebylo, neboť o odvolání lze rozhodnout pouze způsobem stanoveným zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, ve znění do 30. 6. 2017 (dále jen „daňový řád“). Rozhodnutí o nicotnosti bylo vydáno z moci úřední dle § 105 daňového řádu. Nejde tedy o rozhodnutí o odvolání, a žalovaný je proto nadále nečinný.

[3] Městský soud žalobu zamítl. Konstatoval, že žaloba na ochranu před nečinností správního orgánu se nevztahuje k přezkoumání již vydaného úkonu správního orgánu, ale slouží k poskytnutí ochrany proti nezákonné nečinnosti správního orgánu ve vymezených případech. Rozhodné není formální označení, ale zda se materiálně jedná o rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení, jehož vydání se žalobce domáhá. Rozhodnutí o nicotnosti posoudil věcně tak, že jím bylo rozhodnuto o odvolání stěžovatelky, neboť je v něm uvedeno, že bylo vydáno v odvolacím řízení a stěžovatelka je označována jako odvolatel. Bylo vydáno v reakci na stěžovatelčino odvolání, a bylo tedy rozhodnuto právě o tomto odvolání. Zda je rozhodnutí o nicotnosti vydáno v souladu s daňovým řádem, je otázka jeho zákonnosti, která může být řešena v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 s. ř. s. Pro úplnost soud poukázal na to, že § 105 daňového řádu není výslovně označen za součást samostatného řízení o nicotnosti, a otevírá proto možnost prohlásit nicotnost rozhodnutí správního orgánu prvního stupně ve všech řízeních, v nichž bude rozhodovat správce daně nejbližše nadřízený správcí daně, který nicotné rozhodnutí vydal. Odkázal v tomto směru na usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 3. 2013, čj. 7 As 100/2010 - 65, č. 2837/2013 Sb. NSS, ve věci M. P. – dále jen „usnesení ve věci M. P.“).

II. Obsah kasační stížnosti a další vyjádření účastníků

[4] Proti rozsudku městského soudu brojí stěžovatelka kasační stížností z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[5] Městský soud v Praze dospěl k nesprávnému závěru, že rozhodnutí o nicotnosti představuje rozhodnutí o odvolání, přestože ve výroku rozhodnutí o nicotnosti je výslovně a zcela určitě uvedeno, že tímto rozhodnutím žalovaný prohlašuje rozhodnutí krajského úřadu za nicotné podle § 105 daňového řádu. Městský soud svůj závěr opřel pouze o obsah návětí výroku a odůvodnění rozhodnutí o nicotnosti.

[6] Nesprávně formulované návětí výroku a nesprávně formulované odůvodnění výroku rozhodnutí o nicotnosti může způsobit toliko nezákonnost rozhodnutí o nicotnosti z důvodu jeho nesrozumitelnosti, ale nemohou mít za následek transformaci rozhodnutí o nicotnosti na rozhodnutí o odvolání. Žalovaný vydal rozhodnutí o nicotnosti z moci úřední, proti němuž stěžovatelka brojí správní žalobou v samostatném řízení. Současně ale nedošlo ze strany žalovaného k vydání rozhodnutí o odvolání. O něm mohl rozhodnout pouze jedním ze způsobů uvedených v § 116 daňového řádu. Překrucování skutečného obsahu rozhodnutí je nepřípustné. Žalovaný je tedy i nadále nečinný ohledně vydání rozhodnutí o odvolání.

[7] Městským soudem citované usnesení ve věci M. P. uvádělo, že odvolací orgán není oprávněn prohlásit nicotnost napadeného rozhodnutí, neboť takový deklaratorní výrok

nelze podle § 90 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“ nebo „spr. ř.“), v odvolacím řízení učinit. Stejně tak i nadřízený správce daně, který rozhoduje o odvolání, nemůže rozhodnout jinak, než mu umožňuje konečný výčet možností upravený v § 116 daňového řádu. V obou právních režimech je možné v rámci odvolacího řízení toliko zrušit prvoinstanční rozhodnutí s odkazem na některý z postupů uvedených v § 90 odst. 1 spr. ř., respektive § 116 daňového řádu. Pokud je rušené rozhodnutí nicotné, pak je třeba ve výroku zrušujícího rozhodnutí uvést, že ke zrušení rozhodnutí došlo z důvodu nicotnosti napadeného rozhodnutí.

[8] I v případě, že by daňový řád výslovně neupravoval samostatně řízení o prohlášení nicotnosti rozhodnutí, stále platí, že konečný výčet možností nadřízeného správce daně, jak rozhodnout o odvolání je upravený toliko v § 116 daňového řádu. Ustanovení § 105 daňového řádu je upraveno v části daňového řádu, která upravuje obecně průběh řízení, zatímco § 116 daňového řádu je upraven v části, která upravuje speciálně jediný druh řízení, a to řízení odvolací. Ani z pohledu systematického uspořádání se oba právní předpisy nijak významně neliší. Ve správním řádu jsou rovněž ustanovení o nicotnosti rozhodnutí součástí hlavy VI., která upravuje průběh řízení v prvním stupni, zatímco odvolací řízení je upraveno také samostatně v hlavě VIII. Ani správní řád neupravuje řízení o nicotnosti jako samostatné řízení výslovně. I ze systematického zařazení obou ustanovení tak zjevně plyne, že deklaratorní rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí nemůže být rozhodnutím o odvolání.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se s rozsudkem městského soudu ztotožňuje. Smyslem žaloby proti nečinnosti je docílit vydání rozhodnutí nebo osvědčení. To vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008, čj. 1 Ans 4/2008 – 62. K týmž závěrům dospěl městský soud i v jiném rozsudku v obdobné věci týkající se stěžovatelky a žalovaného a stěžovatelka proti němu kasační stížnost nepodala. Není podstatné, zda má vydané rozhodnutí vady, ale že bylo vydáno. K tomu odkazuje na rozsudek městského soudu, který byl potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2013, čj. 2 Ans 5/2013 – 45. Veškerá další argumentace stěžovatelky je proto irelevantní.

[10] K vyjádření žalovaného podala stěžovatelka repliku, kde upozorňuje na to, že se žalovaný nevyjádřil ke stěžejnímu argumentu, že rozhodnutí o nicotnosti nebylo vydáno jako rozhodnutí o odvolání podle § 116 daňového řádu, ale z moci úřední podle § 105 daňového řádu. Nelze proto použít judikaturu citovanou žalovaným, neboť v daných věcech byla řešena situace, za které k postupu předvídanému zákonem došlo. Zde však k vydání rozhodnutí o odvolání nedošlo.

[11] V návaznosti na tuto repliku se žalovaný vyjádřil tak, že odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 5. 2010, čj. 1 As 36/2010 – 44, č. 2096/2010 Sb. NSS. V něm soud dospěl k závěru, že pokud zjistí správní orgán v přezkumném řízení nicotnost rozhodnutí, pak musí tuto nicotnost prohlásit, neboť nemůže neexistující rozhodnutí změnit či zrušit, jinak by sám způsobil nicotnost takového rozhodnutí.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal,

že kasační stížnost byla podána včas, proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je zastoupena advokátkou (§ 105 odst. 2). Následně přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[13] V první řadě se Nejvyšší správní soud musel zabývat tím, zda se vůbec má zabývat povahou vydaného rozhodnutí o nicotnosti. Podle § 79 odst. 1 s. ř. s. platí: *„Ten, kdo bezvýsledně vyčerpá prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu, může se žalobou domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení. To neplatí, spojuje-li zvláštní zákon s nečinností správního orgánu fikci, že bylo vydáno rozhodnutí o určitém obsahu nebo jiný právní důsledek.“*

[14] Jak správně uvedl městský soud i žalovaný, řízení o žalobě proti nečinnosti neslouží k ochraně před tvrzenou nezákonností rozhodnutí, ale pouze k ochraně před nečinností žalovaného správního orgánu s vydáním rozhodnutí nebo osvědčení. Jak například vyplývá i z městským soudem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2004, čj. 6 Ans 1/2003 - 101, č. 652/2005 Sb. NSS, žaloba na ochranu proti nečinnosti nebude úspěšná dokonce ani tehdy, pokud žalovaný správní orgán vydal správní akt, byť jej jako takový formálně neoznačil. Jednalo se o situaci, kdy správní orgán neformálním sdělením se zpětnými účinky vyřadil určitou osobou z evidence uchazečů o zaměstnání. Tím spíše by to samozřejmě muselo platit v případě běžné nezákonnosti vydaného rozhodnutí.

[15] Nyní posuzovaná věc je nicméně specifická v tom, že stěžovatelka tvrdí, že rozhodnutí o nicotnosti vůbec není rozhodnutím o jejím odvolání, což dovozuje z toho, že je vydáno podle § 105 daňového řádu z moci úřední, a je tedy vlastně vydáno zcela mimo odvolací řízení. Nejde tedy o tvrzenou nezákonnost vydaného rozhodnutí o nicotnosti, ale o tvrzení, že se jedná o rozhodnutí ve zcela jiném řízení. Soud se proto musí zabývat tím, zda rozhodnutí o nicotnosti mohlo být vydáno jako rozhodnutí v řízení o odvolání proti rozhodnutí krajského úřadu, anebo takové rozhodnutí vůbec v takovém řízení být vydáno nemůže. Pak by bylo třeba jej považovat za rozhodnutí samostatné, řešící jinou otázku, a tudíž by o odvolání rozhodnuto nebylo.

[16] Soud dává stěžovateli za pravdu, že tato situace se odlišuje od rozsudků Nejvyššího správního soudu citovaných žalovaným. V prvním z nich (sp. zn. 1 Ans 4/2008) vůbec nebylo sporné, že bylo vydáno požadované rozhodnutí, pouze se řešilo, jaké důsledky má, pokud dojde k vydání požadovaného rozhodnutí až v průběhu řízení před soudem. Ve druhém z nich (sp. zn. 2 Ans 5/2013) soud posuzoval situaci, že k zákonem předvídanému postupu žalovaného správního orgánu v řízení došlo (byla poskytnuta informace), ale účastník řízení nesouhlasil s jejím rozsahem. Nyní je však namítáno, že rozhodnutím o nicotnosti nemůže být odvolání vůbec vyřešeno.

[17] Nejvyšší správní soud ani zcela nesdílí názor městského soudu, že by bylo jednoznačné, že právě rozhodnutím o nicotnosti muselo být rozhodnuto konečným

způsobem o odvolání stěžovatelky. Sice je v něm uvedeno, že je vydáno v řízení o odvolání proti rozhodnutí krajského úřadu, ale není z něj zcela zřejmé, zda jde o rozhodnutí konečné a odvolací řízení se jím končí. Rozhodnutí o nicotnosti také opakovaně uvádí, že je vydáno podle § 105 daňového řádu, a nezmiňuje ta ustanovení, která upravují rozhodnutí o odvolání. Pokud by v takovém případě zároveň skutečně z § 105 daňového řádu vyplývalo, že nicotnost lze prohlásit pouze z moci úřední v samostatném řízení, pak by bylo třeba na rozhodnutí o nicotnosti pohlížet spíše jako na rozhodnutí podkladové, z něž bude teprve vycházeno v rozhodnutí o samotném odvolání.

[18] S ohledem na uvedené proto Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení otázky, zda může být o odvolání proti rozhodnutí správce daně rozhodnuto i tím způsobem, že nadřízený správce daně vysloví nicotnost napadeného rozhodnutí.

[19] Základní způsoby rozhodnutí o odvolání upravuje § 116 odst. 1 daňového řádu, podle nějž: „*Odvolací orgán a) napadené rozhodnutí změní, b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.*“ Podle § 114 odst. 1 daňového řádu je odvolacím orgánem správce daně nejbližší nadřízený správci daně, který napadené rozhodnutí vydal.

[20] Podle § 105 daňového řádu, upravujícího nicotnost rozhodnutí, platí:

§ 105 Nicotnost rozhodnutí

(1) Nicotnost rozhodnutí zjišťuje a prohlašuje z moci úřední, a to kdykoliv, správce daně nejbližší nadřízený správci daně, který rozhodnutí vydal. Jde-li o rozhodnutí, které vydala úřední osoba stojící v čele ústředního správního orgánu, nicotnost rozhodnutí zjišťuje a prohlašuje tato úřední osoba na základě návrhu jí ustanovené komise.

(2) Nicotné je rozhodnutí, pokud

- a) správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný,*
- b) trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo*
- c) je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně.*

(3) Rozhodnutí o prohlášení nicotnosti se doručí všem příjemcům rozhodnutí, jehož nicotnost se prohlašuje, a nelze se proti němu odvolat. Současně správce daně prohlásí za nicotná všechna navazující rozhodnutí, která vydal, nebo která byla vydána jemu podřízeným správcem daně.

(4) Byla-li na sebe navazující rozhodnutí vydána různými správci daně, prohlásí nicotnost předmětného rozhodnutí a všech navazujících rozhodnutí správce daně, který je těmto správcům daně nejbližší společně nadřízen.

(5) Podnět, který neshledal správce daně oprávněným, odloží a podatele o tom do 30 dnů vyrozumí.

[21] Z citovaných ustanovení je mimo jiné zřejmé, že odvolacím orgánem i orgánem rozhodujícím o nicotnosti je správce daně nejbližší nadřízený správci daně, který napadené

rozhodnutí vydal. Daňový řád výslovně nijak neřeší, jak má tento správce daně postupovat, pokud v rámci odvolacího řízení dospěje k závěru, že odvoláním napadené rozhodnutí je nicotné.

[22] Nejvyšší správní soud se též ztotožňuje s tím, že právní úprava nicotnosti je v mnoha ohledech obdobná jak v daňovém řádu, tak ve správním řádu, a lze proto v mnoha směrech vyjít z usnesení ve věci M. P. V něm rozšířený senát mimo jiné dospěl k následujícím závěrům: „[35] *Těžkou, kvalifikovanou formou nezákonnosti rozhodnutí je i jeho nicotnost. Kvůli ní se totiž sice hledí na rozhodnutí prvního stupně jako na neexistující a zdánlivé, nicméně takové rozhodnutí současně není v souladu s konkrétními ustanoveními zákona či jiného právního předpisu. [...] Není tedy žádný důvod k tomu, aby odvolací orgán nemohl napravit i takovou vadu rozhodnutí prvního stupně, která způsobuje jeho nicotnost. Jestliže je totiž odvolací řízení určeno k odstranění všech pochybení správního orgánu prvního stupně, tak tím spíše v něm musí být napravena i nejtěžší vada rozhodnutí, pro kterou na něho nelze nahlížet jako na existující správní akt. [36] Jestliže tedy odvolací správní orgán považuje napadené rozhodnutí za nicotné a žádné jiné jeho vady či vady jemu předcházejícího řízení neshledá, nemůže odvolání zamítnout s odkazem na to, že tato jediná vada zjištěná v odvolacím řízení ho vede k závěru, podle něhož nebylo odvolání podáno proti rozhodnutí správního orgánu, nýbrž proti neexistujícímu správnímu aktu a že se tak nápravy lze domáhat jen v řízení o prohlášení nicotnosti podle § 77 a § 78 správního řádu a v soudním řízení správním. [39] Řízení o prohlášení nicotnosti je tedy toliko subsidiární možností k dosažení nápravy nicotnosti rozhodnutí z důvodu uvedeného v § 77 odst. 1 správního řádu v případech, kdy takové rozhodnutí nelze odstranit v odvolacím řízení. Stejným způsobem je nutné pojímat i vyslovení nicotnosti rozhodnutí správního orgánu v soudním řízení správním.*“

[23] Soud nevidí důvod odchylovat se od uvedených závěrů pro možnost posouzení nicotnosti v rámci řízení o odvolání podle daňového řádu. Bylo by zcela v rozporu s procesní ekonomikou, aby nemohlo být o nicotnosti rozhodnutí správce daně rozhodnuto v rámci odvolacího řízení. Naopak daňový subjekt by měl přednostně využít právě institutu odvolání k ochraně svých práv. Ke stejnému závěru ostatně již v minulosti Nejvyšší správní soud dospěl, například v rozsudku z 28. 3. 2014, čj. 5 Aps 11/2013 – 29.

[24] Od toho, zda se otázkou nicotnosti může odvolací orgán v rámci podaného odvolání zabývat, je třeba odlišit otázku, jak může na zjištěnou nicotnost rozhodnutí reagovat. Pokud jde o správní řád, pak rozšířený senát dospěl v usnesení ve věci M. P. k závěru, že odvolací orgán „[n]ení oprávněn nicotnost napadeného rozhodnutí prohlásit, neboť takový deklaratorní výrok nelze podle § 90 odst. 1 správního řádu v odvolacím řízení učinit. Nicotnost rozhodnutí, k jehož vydání nebyl správní orgán vůbec věcně příslušný, lze (s výjimkou vydání rozhodnutí správním orgánem nadřízeným věcně příslušnému správnímu orgánu) prohlásit jen podle § 77 odst. 2 věty druhé a § 78 odst. 1 věty první správního řádu. Uvedená pravomoc správního orgánu nadřízeného správnímu orgánu, který nicotné rozhodnutí vydal, je však systematicky zařazena mezi ustanovení upravující řízení o prohlášení nicotnosti. Toto řízení je samostatným procesním institutem, a proto ustanovení v něm uvedená nelze použít pro účely jiných řízení upravených ve správním řádu.“

[25] Z uvedené citace je zřejmé, že rozšířený senát dovodil nemožnost odvolacího orgánu v řízení o odvolání prohlásit nicotnost rozhodnutí z těch důvodů, že ustanovení

upravující, jak může o odvolání odvolací orgán rozhodnout, takovou možnost nezná a zároveň je pravomoc prohlásit nicotnost systematicky zařazena mezi ustanovení upravující samostatné řízení o prohlášení nicotnosti. Nejde tedy o obecný poukaz na systematické zařazení v určité části správního řádu, ale zejména na to, že se jedná o samostatné řízení.

[26] V daňovém řádu je nicméně situace odlišná. Stejná je sice v tom, že ani § 116, který upravuje základní možnosti rozhodnutí o odvolání, nezmiňuje možnost prohlášení nicotnosti. Ustanovení o nicotnosti (§ 105 daňového řádu) jsou však zařazena systematicky odlišně, to do části druhé Obecná část o správě daní, hlavy VI. Řízení a další postupy, dílu třetího Průběh řízení. V tomto dílu jsou obsažena pravidla společná pro průběh všech řízení podle daňového řádu. Jsou zde tedy například obsažena pravidla pro dokazování, posuzování předběžných otázek, náležitosti rozhodnutí, nebo zastavení řízení. Jsou-li pro to splněny další podmínky, zejména, že jde o řízení, o kterém rozhoduje správce daně nejblíže nadřízený správci daně, který rozhodnutí vydal, není důvodu, proč by nemohla být pravidla obsažená v § 105 daňového řádu aplikována. V tomto směru je zcela chybná argumentace stěžovatelky, že by nebylo možné použít obecná pravidla pro řízení v odvolacím řízení. Naopak právě tato obecná pravidla se použijí, pokud nebudou výslovně vyloučena, či upravena odlišně v tom směru, že by to aplikaci obecných pravidel pro odvolací řízení vylučovalo.

[27] Se stěžovatelkou nelze souhlasit, že by situace ve správním řádu a daňovém řádu byla stejná. Jak již bylo citováno z usnesení ve věci M. P., řízení o nicotnosti je samostatným procesním institutem správního řádu. Uvedené vyplývá zejména z § 77 odst. 3 spr. ř. (§ 78 odst. 1 spr. ř. ve znění do 30. 6. 2017), který uvádí, že pokud správní orgán neshledá důvody k zahájení řízení o prohlášení nicotnosti, sdělí tuto skutečnost podateli. K závěru, že se jedná o samostatné řízení, dochází i doktrína (srov. *Vedral, J. Správní řád – komentář*. 2. vyd. Praha: Bova Polygon, 2012, s. 672 – 674). Oproti tomu § 105 daňového řádu o žádném zvláštním řízení o prohlášení nicotnosti nehovoří. Stejně tak i odborná literatura dospívá k závěru, že nicotnost lze prohlásit v rámci běžných řízení podle daňového řádu, zejména v odvolacím či přezkumném řízení (srov. komentář k § 105 v *Baxa, J., Dráb, O., a kolektiv. Daňový řád: Komentář*. Wolters Kluwer. Dostupný v systému ASPI, stejně tak *Lichnovský, O., Ondrýšek, R. a kolektiv. Daňový řád. Komentář*. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 424).

[28] Ostatně sám rozšířený senát uvedenou úvahu v usnesení ve věci M. P. naznačil, když uvedl: „*V tomto směru se ustanovení správního řádu upravující prohlašování nicotnosti rozhodnutí z moci úřední poněkud liší od znění § 105 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle něhož není prohlašování nicotnosti rozhodnutí správce daně výslovně součástí samostatného řízení o prohlášení nicotnosti. Ustanovení § 105 daňového řádu, které umožňuje prohlásit nicotnost ze všech důvodů, tak otevírá určitý prostor pro závěr o možnosti prohlásit nicotnost rozhodnutí prvního stupně ve všech řízeních, v nichž bude rozhodovat správce daně nejblíže nadřízený správci daně, který nicotné rozhodnutí vydal.*“

[29] Možnost prohlásit nicotnost v jakýchkoliv řízeních vedených nejblíže nadřízeným správcem daně je nepochybně vhodnější formou řešení než případná nutnost rozhodnout o zrušení takového rozhodnutí. Jak uvedl například rozšířený senát v rozsudku ze dne

13. 5. 2008, čj. 8 Afs 78/2006 - 74, č. 1629/2008 Sb. NSS: „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, protože tedy jde o nezhojitelné právní nic.“ S ohledem na to také instituty platného práva počítají zásadně s tím, že se nicotnost rozhodnutí pouze deklaruje [viz § 77 odst. 2 spr. ř., § 105 odst. 1 daňového řádu a § 76 odst. 2, § 78 odst. 5, § 100 odst. 2, 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], neboť něco neexistujícího lze jen obtížně zrušit. Pokud tedy lze vyložit příslušný procesní předpis tak, aby bylo možné nicotnost rozhodnutí deklarovat, je třeba dát přednost takovému výkladu.

[30] Lze též poukázat na § 105 odst. 3 daňového řádu větu druhou, podle níž současně s prohlášením nicotnosti rozhodnutí správce daně prohlásí za nicotná i všechna navazující rozhodnutí, která vydal, nebo která byla vydána jemu podřízeným správcem daně. Je tak výslovně potvrzena zásada, že i jakákoliv rozhodnutí navazující na rozhodnutí nicotné jsou sama stižena nicotností. Z podstaty věci je tedy vyloučeno, aby o odvolání mohlo být věcně rozhodnuto, pokud směřuje proti nicotnému rozhodnutí. Prohlášení nicotnosti proto musí být prvořadým způsobem řešení opravného prostředku směřujícího proti nicotnému rozhodnutí.

[31] Uvedenému závěru nijak nebrání znění § 105 odst. 1 daňového řádu, když hovoří o tom, že se nicotnost rozhodnutí zjišťuje a prohlašuje z moci úřední. Z uvedeného nijak neplyne, že by se tak muselo stát pouze v řízení, které bylo zahájeno z moci úřední. Vyplyvá z něj pouze to, že i pokud by tuto skutečnost nikdo nenamítal, musí k ní příslušný správce daně přihlížet, a pokud je určité řízení vedeno, pak ji bez dalšího v tomto řízení prohlásit, nebo pokud vedeno není, pak příslušné řízení zahájit.

[32] Není důvodu, aby prohlášením nicotnosti nebyl vyčerpán předmět řízení o odvolání. Šlo by teoreticky uvažovat i o tom, že by se na rozhodnutí o nicotnosti nahlíželo pouze jako na dílčí rozhodnutí v rámci odvolacího řízení. V takovém případě by zřejmě teprve následně mělo být odvolací řízení zastaveno podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu, neboť řízení by se stalo bezpředmětným, když by nebylo o čem rozhodovat. To by však platilo pouze v situaci, že by výčet rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání uvedený v § 116 byl taxativní a daňový řád jiné způsoby rozhodnutí nepřipouštěl. Není však důvod na § 116 takto nahlížet. Ostatně pravidlo pro rozhodnutí odvolacího orgánu v případě zjištění uplynutí lhůty pro stanovení daně je také stanoveno také jinde než v § 116, a to v § 111 odst. 6 daňového řádu. Stejně tak způsobem rozhodnutí o odvolání je jeho zastavení, upravené v § 106 daňového řádu. Není proto důvodu, aby způsobem rozhodnutí o odvolání nemohlo být prohlášení nicotnosti napadeného rozhodnutí.

[33] Jinou otázkou je, zda by nemělo být týmž rozhodnutím zároveň zastaveno řízení. To však je již otázkou zákonnosti vydaného rozhodnutí, nikoliv otázkou, zda může být rozhodnutím ve věci samé v řízení o odvolání též prohlášení nicotnosti podle § 105 daňového řádu. Lze to přirovnat k situaci, že by rozhodnutí o odvolání podle § 116 odst. 1 písm. b) sice zrušilo prvostupňové rozhodnutí, ale opomnělo by v souladu s uvedeným ustanovením zastavit řízení. Je zřejmé, že v takovém případě by o odvolání rozhodnuto bylo. Nešlo by se tedy domáhat vydání rozhodnutí odvolacího orgánu ve věci samé podle § 79 odst. 1 s. ř. s. Navíc je sporné, jak by reálně mohlo případné nerozhodnutí o zastavení

řízení zasáhnout v posuzované věci do subjektivních veřejných práv stěžovatelky za situace, kdy je zřejmé, že o jejím podání by nemohlo být věcně vůbec rozhodováno s ohledem na prohlášenou nicotnost mj. z důvodu, že krajský úřad nebyl k vydání rozhodnutí vůbec věcně příslušný.

[34] Bylo nadbytečné zabývat se použitelností rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 As 36/2010, na který poukázal žalovaný. Vztahoval k přezkumnému řízení podle správního řádu a jeho závěry byly navíc výslovně překonány usnesením ve věci M. P. (viz bod [42] citovaného usnesení).

[35] Z textu samotného rozhodnutí o nicotnosti je zřejmé, že bylo vydáno právě v řízení o odvolání. Jak správně uvedl krajský soud, v záhlaví je uvedeno, že o nicotnosti bylo rozhodnuto ve věci odvolání proti rozhodnutí krajského úřadu a stěžovatelka je označena jako odvolatel, stejně jako v celém textu rozhodnutí o nicotnosti. Ze shora uvedeného je zároveň zřejmé, že se jedná o možný způsob rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání. Nyní posuzované rozhodnutí o nicotnosti je proto třeba považovat za rozhodnutí ve věci samé o odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí krajského úřadu. Městský soud proto správně žalobu zamítl, neboť nečinnost žalovaného v době vydání rozsudku již netrvala.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil, proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl.

[37] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto dle uvedených ustanovení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně 30. ledna 2018

JUDr. Petr Mikeš, Ph.D.
předseda senátu