



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Roman Bohdanovč Nímylovych**, IČO: 88529053, sídlem Otýlie Beníškové 1664/14, Plzeň, zastoupený Mgr. Ing. Martinem Holubem, advokátem, sídlem Americká 516, Holýšov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, sídlem Hálkova 2790/14, Plzeň, týkající se žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 6. 2021, č. j. 1270385/21/2312-50521-403210 a č. j. 1270397/21/2312-50521-403210, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 5. 2023, č. j. 57 Af 7/2023-16,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost žalobce **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení případu**

[1] Žalovaný vydal dne 17. 6. 2021 pod č. j. 1270385/21/2312-50521-403210 a č. j. 1270397/21/2312-50521-403210 dodatečné platební výměry, kterými žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2017 a 2018. Rozhodnutími ze dne 27. 8. 2021, č. j. 1615058/21/2312-50521-403210 a č. j. 1614622/21/2312-50521-403210, žalovaný zamítl žalobcova odvolání proti dodatečným platebním výměrům z důvodu opožděnosti a odvolací řízení dle § 113 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zastavil. Proti těmto rozhodnutím se žalobce bránil odvoláními, která Odvolací finanční

ředitelství rozhodnutím ze dne 16. 3. 2023, č. j. 10045/23/5200-10423-705778, zamítlo a rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání pro opožděnost a zastavení řízení potvrdilo.

[2] Žalobce podal ke Krajskému soudu v Plzni žalobu, kterou se domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání pro opožděnost a zastavení řízení a taktéž zrušení dodatečných platebních výměrů. V podané žalobě namítal mj. nicotnost vydaných dodatečných platebních výměrů z důvodu řádného neukončení daňové kontroly s tím, že jejich doručení žalobci nemohlo vyvolat žádné účinky. Usnesením ze dne 24. 5. 2023, č. j. 57 Af 6/2023-17, krajský soud žalobu v části, v níž směřuje proti dodatečným platebním výměrům, vyloučil k samostatnému projednání a rozhodnutí. Následně krajský soud usnesením označeným v záhlaví tohoto rozsudku žalobu jako nepřipustnou odmítl dle § 68 písm. a) ve spojení s § 46 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). V odůvodnění usnesení krajský soud připomněl, že v případě zamítnutí odvolání pro opožděnost je soud oprávněn v mezích žalobních bodů zkoumat pouze to, zda se skutečně jednalo o opožděné odvolání a zda žalobce nebyl zkrácen na svých právech neprovedením odvolacího přezkumu. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu pak krajský soud uzavřel, že za takové situace nebyl oprávněn zkoumat zákonnost vydaných správních rozhodnutí prvního stupně (zde dodatečných platebních výměrů), neboť s rozhodnutím správce daně, jímž bylo odvolání zamítnuto pro opožděnost, a rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti tomuto rozhodnutí, netvoří jeden celek. Vzhledem k tomu, že z důvodu opožděnosti podaných odvolání nedošlo k věcnému přezkumu dodatečných platebních výměrů, nelze je dle krajského soudu podrobit soudnímu přezkumu.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti usnesení krajského soudu kasační stížnost. Dle stěžovatele krajský soud opomněl, že v žalobě vznesl mj. námitku nicotnosti vydaných dodatečných platebních výměrů (a na ně navazujících rozhodnutí), kterou je soud povinen posoudit z úřední povinnosti, a není v tomto ohledu (stejně jako správní orgán) omezen lhůtami. Dle stěžovatele by v případě názoru zastávaného krajským soudem nebylo možné o námitce nicotnosti nikdy rozhodnout. Stěžovatel se proto domáhal posouzení, zda má doručení nicotného rozhodnutí účinky z hlediska běhu lhůty k podání odvolání. Stěžovatel taktéž zopakoval svou argumentaci vztahující se k nicotnosti dodatečných platebních výměrů a krajskému soudu vytýkal, že v napadeném usnesení odkázal na judikaturu týkající se správního řádu, ačkoli je z daňového řádu zřejmé, že se tento zákon při správě daní nepoužije.

[4] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry napadeného usnesení krajského soudu a připomněl, že otázka včasnosti žalobcem podaného odvolání proti dodatečným platebním výměrům byla předmětem řízení vedeného u krajského soudu pod sp. zn. 57 Af 6/2023.

## III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[6] V nyní projednávané věci je kasační stížností napadeno usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby směřující proti dodatečným platebním výměrům z důvodu

pokračování

nepřípustnosti dle § 68 písm. a) ve spojení s § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Mezi účastníky řízení není sporné, že stěžovatelova odvolání proti dodatečným platebním výměrům byla zamítnuta z důvodu opožděnosti a odvolací řízení byla zastavena.

[7] Namítá-li stěžovatel, že před posouzením přípustnosti žaloby podané proti dodatečným platebním výměrům byl krajský soud povinen se v návaznosti na jím uplatněnou námitku zabývat posouzením, zda jsou dodatečné platební výměry nicotné, Nejvyšší správní soud k tomu uvádí následující.

[8] Již v usnesení ze dne 12. 3. 2013, č. j. 7 As 100/2010-65, č. 2837/2013 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vyslovil, že „*podmínkou přípustnosti žaloby, jejímž jediným důvodem, je tvrzená nicotnost rozhodnutí správního orgánu prvního stupně či rozhodnutí o odvolání, je vyčerpání řádných opravných prostředků v řízení před správním orgánem ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s. Ustanovení § 68 písm. c) s. ř. s. je obsoletní (...)*“. Přestože rozšířený senát v odůvodnění citovaného usnesení upozornil na odlišnost ustanovení zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, upravujících prohlašování nicotnosti z moci úřední (§ 77 odst. 1 a 2 správního řádu, v tehdejší znění do 30. 6. 2017), od § 105 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, Nejvyšší správní soud v navazující judikatuře dovedl aplikovatelnost citovaných závěrů rozšířeného senátu též na nicotnost vyslovovanou podle daňového řádu. Konkrétně v rozsudcích ze dne 9. 8. 2017, č. j. 5 Afs 289/2016-25, nebo ze dne 28. 5. 2021, č. j. 6 Afs 282/2020-19, upozornil, že s účinností od 1. 7. 2017 došlo ke sjednocení obou procesních úprav vložím nového znění § 77 správního řádu, a dále dovedl, že závěry vyslovené rozšířeným senátem platí také pro případy rozhodnutí vydaných v řízení daňovém, neboť není důvod, proč by způsobem rozhodnutí o odvolání v daňovém řízení nemohlo být též prohlášení nicotnosti odvoláním napadeného rozhodnutí. V obou rozsudcích přitom Nejvyšší správní soud posuzoval shodnou situaci: stěžovatel v žalobě namítal nicotnost prvostupňového platebního výměru, přičemž krajský soud podanou žalobu jako nepřípustnou odmítl, neboť stěžovatel v řízení před správními orgány nevyčerpal řádné opravné prostředky.

[9] Z výše uvedeného vyplývá, že podmínkou přípustnosti žaloby a jejího věcného projednání je i v případě namítané nicotnosti prvostupňových rozhodnutí (zde dodatečných platebních výměrů) naplnění podmínek řízení, včetně vyčerpání řádných opravných prostředků v řízení před správním orgánem. Není-li taková podmínka splněna, je namístež žalobu odmítnout. Uvedený závěr je odrazem obecné zásady aplikované ve správním soudnictví, a sice zásady subsidiarity soudní ochrany, k níž Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 98/2004-65, č. 672/2005 Sb. NSS, vyslovil následující závěry: „*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 nabrazovat prostředky nacházející se uvnitř veřejné správy.*“

[10] Vzhledem k tomu, že v nyní souzené věci byla stěžovatelem podaná odvolání zamítnuta jako opožděná a odvolací řízení z tohoto důvodu zastavena, nelze v daném případě hovořit o vyčerpání řádných opravných prostředků, na jejichž základě by došlo

k věcnému přezkumu odvoláními napadených dodatečných platebních výměřů. Zákonnost a namítanou nicotnost dodatečných platebních výměřů by krajský soud mohl posuzovat jedinečně tehdy, směřovala-li by podaná žaloba proti rozhodnutí, jímž došlo k věcnému přezkumu dodatečných platebních výměřů. Takové rozhodnutí však v projednávané věci vydáno nebylo. Z těchto důvodů se stěžovatelovou argumentací týkající se nicotnosti prvostupňových dodatečných platebních výměřů nemohl v tomto řízení zabývat ani Nejvyšší správní soud.

[11] Krajský soud v této souvislosti v napadeném usnesení přílehavě odkázal také na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které je soud v případě žaloby proti rozhodnutí o zamítnutí odvolání jako řádného opravného prostředku pro opožděnost „*oprávněně zkoumat v mezích žalobních bodů pouze to, zda se skutečně jednalo o odvolání opožděné a zda byl žalobce zkrácen na svých právech neprovedením odvolacího přezkumu. Nezabývá se tedy námitkou nezákonnosti, ale ani nicotnosti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně*“ (viz již rozsudky ze dne 30. 9. 2008, č. j. 8 As 51/2006-112, ze dne 27. 11. 2008, č. j. 2 As 53/2007-111). Z citované judikatury Nejvyšší správní soud vycházel také v rozsudku ze dne 8. 3. 2018, č. j. 5 Ads 171/2016-22 (viz bod 11), v němž konkrétně vyslovil, že „*správní soudy nejsou v takové situaci oprávněně zkoumat zákonnost správního rozhodnutí prvního stupně, o němž se má za to, že neprokáže-li se v soudním řízení ohledně opožděnosti odvolání opak, je v právní moci, netvoří s rozhodnutím odvolacího orgánu, jímž bylo odvolání proti tomuto rozhodnutí prvního stupně zamítnuto pro opožděnost, jeden celek, a nemůže být tedy soudním přezkumem rozhodnutí o zamítnutí odvolání pro opožděnost jakkoli dotčeno*“ . Ačkoli byly tyto závěry vysloveny ve vztahu k odvolání podanému podle správního řádu, krajský soud správně dovodil, že nic nebrání tyto závěry aplikovat také na případy odvolání podle daňového řádu. Nejvyšší správní soud zároveň podotýká, že otázka včasnosti podaných odvolání proti dodatečným platebním výměřům byla předmětem posouzení ze strany krajského soudu v řízení vedeném pod sp. zn. 57 Af 6/2023, přičemž proti zamítavému rozsudku vydanému v uvedené věci byla podána kasační stížnost, která je u Nejvyššího správního soudu vedena pod sp. zn. 8 Afs 252/2023.

[12] Nelze tedy přisvědčit ani kasační námitce, že potvrzením shora uvedených závěrů nebude možné o námitce nicotnosti prvostupňových dodatečných platebních výměřů nikdy rozhodnout. Za předpokladu, že v rámci shora uvedených soudních řízení budou stěžovatelova odvolání posouzena jako včasná, povede tato skutečnost k věcnému přezkumu dodatečných platebních výměřů v rámci odvolacích řízení, v nichž judikatura Nejvyššího správního soudu možnost prohlášení nicotnosti rozhodnutí dle § 105 daňového dovodila (viz již zmiňované rozsudky výše a také rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 9 Afs 303/2017-43, č. 3702/2018 Sb. NSS). Odvolací rozhodnutí vydané ve věci samé pak může být rovněž podrobena soudnímu přezkumu, v němž již bude možno jeho nicotnost namítat. Současně však účastník řízení, v němž bylo dle jeho názoru vydáno nicotné rozhodnutí, může nicotnost namítat i v navazujících řízeních, v nichž má tvrzený neexistující správní akt sloužit např. jako exekuční titul (viz usnesení rozšířeného senátu č. j. 7 As 100/2010-65, rozsudek ze dne 23. 4. 2015, č. j. 3 As 138/2014-39; povinnost zkoumat existenci exekučního titulu v daňovém exekučním řízení pak Nejvyšší správní soud dovodil již za účinnosti zákona č. 337/1991 Sb., o správě daní a poplatků, konkrétně např. v usnesení ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004-75, nebo v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004-54, č. 791/2006 Sb. NSS).

pokračování

#### IV. Závěr a náklady řízení

[13] Nejvyšší správní soud tak na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[14] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce (stěžovatel), který nebyl ve věci úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho rozhodovací činnosti nevznikly, proto mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. února 2024

Mgr. Ing. Veronika Juříčková  
předsedkyně senátu