



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **J. J.**, zast. Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2016, č. j. 4735904/16/2010-80542-109458, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 16. 4. 2020, č. j. 6 Af 63/2016 - 35,

**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 kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím částečně vyhověl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 10 ze dne 17. 06. 2009, č. j. 239875/09/010941108618 (dále též „exekuční příkaz“), a ve zbytku toto rozhodnutí potvrdil. Exekučním příkazem bylo plátcí mzdy přikázáno provádět stanovené srážky ze mzdy žalobce do výše vykonatelného nedoplatku v částce 3.827.927,70 Kč.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž se domáhal prohlášení nicotnosti napadeného rozhodnutí. Ačkoli žalovaný postupoval v souladu s rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 21. 1. 2015, č. j. 3 Af 19/2012 – 47, neuvědomil si, že v mezicase došlo k podstatné legislativní změně spočívající v likvidaci odvolání coby opravného prostředku proti exekučnímu příkazu, která byla provedena zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (dále též „zákonné opatření“), které novelizovalo § 178 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, s účinností od 1. 1. 2014. Bylo tedy vyloučeno, aby žalovaný vydal rozhodnutí o odvolání v červenci 2016, když ode dne 1. 1. 2014 daňový řád tento institut v případě exekučního příkazu nezná. Žalobce

dodal, že se neuplatní ani čl. XXII zákonného opatření, jelikož řízení o odvolání nebylo zahájeno za účinnosti daňového řádu z důvodu, že žalovaný neoprávněně posoudil námitku daňového subjektu ze dne 10. 7. 2009 podanou dle § 52 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků jako odvolání až dne 13. 7. 2016. Žalobce dodal, že Odvolací finanční ředitelství nicotnost rozhodnutí žalovaného neshledalo, přičemž však nereagovalo na námitku žalobce, že zánik institutu odvolání proti exekučnímu příkazu způsobuje, že k jeho vydání není věcně příslušný žádný správní orgán.

[3] Městský soud v Praze v záhlaví nadepsaným usnesením žalobu odmítl, přičemž shledal žalobu nepřijatelnou, jelikož žalobce nevyčerpal řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s. Dále městský soud odkázal na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 12. 3. 2013, č. j. 7 As 100/2010 - 65, dle kterého je nutné domáhat se nápravy nicotnosti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně nejprve v odvolacím řízení. Městský soud uzavřel, že neshledal žádný důvod poskytovat žalobci „přímý“ přístup ke správnímu soudu, přičemž zdůraznil, že ochrana poskytovaná ve správním soudnictví je až subsidiárním prostředkem nápravy. Na věci pak nic nemění ani skutečnost, že žalobce podal podnět k prohlášení nicotnosti podle § 105 daňového řádu, jelikož tento nepředstavuje řádný opravný prostředek ve smyslu § 5 a 68 písm. a) s. ř. s.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti tomuto usnesení městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž namítl nezákonnost a nepřezkoumatelnost kasační stížností napadeného usnesení. Městský soud totiž přehlédl skutečnost, že napadené rozhodnutí žalovaného je nicotné, protože vůči němu nelze uplatnit řádný opravný prostředek. Zjištěnou nicotnost je soud povinen podle § 76 odst. 2 s. ř. s. vyslovit z úřední povinnosti i bez návrhu, a proto je požadavek na vyčerpání řádných opravných prostředků podle § 68 písm. a) s. ř. s. v případě nicotných rozhodnutí z povahy věci nepoužitelný. Městský soud pak v bodu 9. napadeného usnesení zaměňuje institut platebního výměru, proti kterému daňový řád připouští odvolání, s exekučním příkazem, proti kterému daňový řád odvolání nepřipouští.

[5] Ke dni vydání napadeného rozhodnutí žalovaného nebylo možné rozhodnout o odvolání proti exekučnímu příkazu podle § 178 odst. 4 daňového řádu, jelikož zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., byl zrušen institut odvolání proti exekučnímu příkazu a bylo výslovně stanoveno, že proti exekučnímu příkazu nelze uplatnit opravné prostředky. Ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu se v daném případě nepoužije, jelikož námitku proti exekučnímu příkazu ze dne 10. 7. 2009 žalovaný nemohl dne 13. 7. 2016 posoudit jako odvolání podle daňového řádu a dokončit tak řízení zahájené před účinností daňového řádu podle ustanovení zákona, které je námitce svou povahou a účelem nejbližší. Žalovaný nemohl být ani vázán právním názorem Městského soudu v Praze uvedeným v rozsudku ze dne 21. 1. 2015, č. j. 3 Af 19/2012 - 47, jelikož ten se opíral o právní úpravu, která byla s účinností ode dne 1. 1. 2014 zrušena.

[6] Stěžovatel dále odkázal na judikaturu NSS, dle které jsou rozhodnutí o odvolání tam, kde odvolání již nepřichází v úvahu, a není k nim tedy příslušný žádný správní orgán, považována za nicotná (rozsudky NSS ze dne 29. 7. 2009, č. j. 3 As 1/2009 - 171, a ze dne 30. 10. 2003, č. j. 5 A 153/2002 - 33). Právě z důvodu faktické neexistence nicotného rozhodnutí daňový řád i soudní řád správní ukládají povinnost k nicotnosti rozhodnutí přihlížet z moci úřední, a to i bez návrhu. Požadavek městského soudu na vyčerpání řádných opravných prostředků vůči napadenému rozhodnutí je proto zjevným excesem v rozhodování soudu a přehlížením skutečnosti, že proti rozhodnutí o odvolání, které neexistuje, se nelze odvolat. Nadto ani podle § 112 daňového řádu ve světle rozsudku NSS ze dne 21. 1. 2015,

pokračování

č. j. 2 Afs 97/2014 - 32, nelze podat odvolání, jehož jedinou námitkou je nicotnost napadeného rozhodnutí.

[7] Městský soud dále nesprávně uchopil usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2013, č. j. 7 As 100/2010 - 65, když z něj vyvodil, že je nutné domáhat se nápravy nicotnosti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně nejprve v odvolacím řízení. Rozšířený senát naopak v citovaném usnesení naznačuje závěr o povinnosti odvolacího orgánu v daňovém řízení rozhodnout o zjištěné nicotnosti rozhodnutí z moci úřední, a to bez ohledu na to, v jaké formální části daňového řízení byla tato nicotnost zjištěna. V rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 9 Afs 303/2017 - 43, pak Nejvyšší správní soud vyslovil, že je vyloučeno, aby o odvolání mohlo být věcně rozhodnuto, pokud směřuje proti nicotnému rozhodnutí. Je tedy nesmyslné, aby bylo stěžovateli bráněno v přímém přístupu k soudu tím, že má nejdříve využít opravných prostředků, které však neexistují. Nesmyslnost tohoto požadavku potvrzuje též výše citovaný rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, který prohlášení nicotnosti podle § 105 daňového řádu uvádí jako prvořadný způsob řešení opravného prostředku proti nicotnému rozhodnutí, nikoli jako řízení následující po vyčerpání řádných opravných prostředků.

[8] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu a označil námitky stěžovatele za neopodstatněné. Dále uvedl, že z rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 9 Afs 303/2017 - 43, vyplývá, že správce daně může posoudit nicotnost v rámci řízení o odvolání podle daňového řádu. Proti vydanému rozhodnutí o odvolání se tedy lze odvolat a v rámci tohoto odvolacího řízení posuzovat nicotnost odvoláním napadeného rozhodnutí. O odvolání rozhodovalo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 2. 2. 2017, č. j. 4934/17/5100-41458, a napadené rozhodnutí neshledalo nicotným. Stěžovatel však proti tomuto rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství nijak nebrojil.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že Finanční úřad pro Prahu 10 (jehož nástupcem je žalovaný) vydal dne 17. 6. 2009 exekuční příkaz na srážky ze mzdy, č. j. 239875/09/010941108618, k vymožení vykonatelného nedoplatku ve výši 3.827.927,70 Kč. Proti tomuto exekučnímu příkazu podal žalobce dne 10. 7. 2009 námitky, kterým žalovaný částečně vyhověl rozhodnutím ze dne 8. 10. 2009, č. j. 308151/09/010941108618. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu u Městského soudu v Praze, který rozsudkem ze dne 29. 2. 2012, č. j. 7 Ca 351/2009 - 35, rozhodnutí o námitkách ze dne 8. 10. 2009 zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný následně vydal rozhodnutí ze dne 16. 5. 2012, č. j. 350662/12/010941109459, které bylo k žalobě žalobce opět zrušeno rozsudkem městského soudu ze dne 21. 1. 2015, č. j. 3 Af 19/2012 - 47, a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení. Námitky byly stěžovatelem opakovaně doplněny podáními ze dne 31. 3. 2012 a ze dne 20. 3. 2015. Žalovaný o námitkách opětovně rozhodl napadeným rozhodnutím. Téhož dne podal stěžovatel k Odvolacímu finančnímu ředitelství návrh na prohlášení nicotnosti rozhodnutí žalovaného. Odvolací finanční ředitelství tento podnět stěžovatele odložilo přípisem

ze dne 8. 8. 2016, č. j. 34487/16/5100-41452-712099. Stěžovatel dále dne 17. 7. 2016 podal odvolání proti napadenému rozhodnutí, přičemž tomuto odvolání bylo částečně vyhověno rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 2. 2017, č. j. 4934/17/5100-41458-710158. Stěžovatel zároveň brojil proti výše napadenému rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou Městský soud v Praze odmítl napadeným usnesením.

[12] Podle § 73 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 10. 2009 *exekuční příkaz se doručuje daňovému dlužníkovi nebo ručiteli a dalším osobám, kterým jsou exekučním příkazem ukládány povinnosti. Všechny tyto osoby mohou proti němu podat do patnácti dnů námitky. O námitkách rozhodne správce daně, který exekuci nařídil. Pokud byla zahájena exekuce podle odstavce 2, je proti exekučnímu příkazu připuštěno odvolání, stejně jako u výzvy podle odstavce 1.* (podtržení doplněno)

[13] Podle § 178 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2013 *exekuční příkaz se doručuje dlužníkovi a dalším příjemcům tohoto rozhodnutí a lze se proti němu odvolat do 15 dnů ode dne doručení.* (podtržení doplněno)

[14] Podle § 178 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2014 *exekuční příkaz se doručuje dlužníkovi a dalším příjemcům tohoto rozhodnutí a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky.* (podtržení doplněno)

[15] Podle čl. XXII odst. 1 zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, *řízení nebo jiné postupy při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu, se dokončí podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu.* (podtržení doplněno)

[16] Podle § 264 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném ke dni napadeného rozhodnutí, *řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.*

[17] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že již v rozsudku ze dne 5. 1. 2006, č. j. 2 As 45/2005 - 65, č. 41/2006 Sb. NSS, vyslovil, že *[o]dmítl-li krajský soud žalobu jako neprojednatelnou a nezabýval-li se jí věcně, přezkoumává Nejvyšší správní soud v kasačním řízení jen to, zda krajský soud správně posoudil nesplnění procesních podmínek; věcný obsah žaloby přezkoumávat nemůže.* Zdejší soud se tedy v souladu s výše uvedenou judikaturou nemohl zabývat námitkami stěžovatele směřujícími do merita věci.

[18] Stěžovatel nesouhlasil se závěrem městského soudu ohledně nepřipustnosti podané žaloby z důvodu nevyčerpání řádných opravných prostředků. Napadené rozhodnutí je dle stěžovatele nicotné, jelikož odvolání proti exekučnímu příkazu daňový řád ke dni vydání napadeného rozhodnutí neznal a tudíž o námitce stěžovatele nemohl žalovaný jako o odvolání rozhodnout. Proti nicotnému rozhodnutí pak stěžovatel nemohl uplatnit řádné opravné prostředky, jak požaduje městský soud.

[19] Z výše provedené rekapitulace je patrné, že stěžovatel namítá nicotnost napadeného rozhodnutí z důvodu dle § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu, tedy z důvodu nedostatku právního podkladu pro vydání rozhodnutí, který stěžovatel spatřuje v tom, že žalovaný nebyl oprávněn rozhodnout o odvolání proti exekučnímu příkazu, jelikož tento institut nebyl v době vydání napadeného rozhodnutí podle daňového řádu přípustný. Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že § 76 odst. 2 s. ř. s. opravňuje městský soud vyslovit nicotnost

pokračování

rozhodnutí i bez návrhu. Rovněž lze souhlasit s tím, že novelou § 178 odst. 4 daňového řádu provedenou zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., došlo s účinností od 1. 1. 2014 ke zrušení institutu odvolání proti exekučnímu příkazu. Za využití intertemporálních pravidel obsažených v příslušných právních předpisech však zdejší soud dospěl k závěru, že žalovaný nepochybil, pokud vydal rozhodnutí o odvolání přesto, že k datu vydání napadeného rozhodnutí daňový řád neupravoval možnost podat odvolání proti exekučnímu příkazu.

[20] Žalobce uplatnil za účinnosti zákona o správě daní a poplatků řádný opravný prostředek proti exekučnímu příkazu (námitka dle § 73 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 10. 2009). Dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti daňový řád, který zrušil zákon o správě daní a poplatků (§ 265 bod 1. daňového řádu) a jako opravný prostředek proti exekučnímu příkazu zavedl v § 178 odst. 4 institut odvolání. Žalobcem podané námitky proti exekučnímu příkazu ze dne 17. 6. 2009 tedy bylo třeba posuzovat v souladu s § 264 odst. 1 daňového řádu jako odvolání ve smyslu § 178 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2013. Institut odvolání je totiž svojí povahou a účelem nejbližší postupu zakotvenému v § 73 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, který taktéž upravoval řádný opravný prostředek proti exekučnímu příkazu (námitku), a to bez ohledu na skutečnost, jak byl slovně označen. Novelou provedenou zákonným opatřením senátu č. 344/2013 Sb. byla s účinností od 1. 1. 2014 zrušena možnost podat proti exekučnímu příkazu odvolání (čl. XXI bod 38. zákonného opatření Senátu). V souladu s čl. XXII odst. 1 zákonného opatření se však řízení nebo jiné postupy při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti zákonného opatření (tj. ke dni 1. 1. 2014), dokončí podle ustanovení daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2013.

[21] Z výše uvedených zákonných ustanovení plyne, že i po nabytí účinnosti novelizovaného znění daňového řádu, které zrušilo možnost podat odvolání proti exekučnímu příkazu, bylo nutné v souladu s čl. XXII odst. 1 zákonného opatření posuzovat námitky žalobce jako odvolání proti exekučnímu příkazu ve smyslu § 178 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2013. Tato skutečnost ostatně plyne též z důvodové zprávy k zákonnému opatření, dle které „*[v] rámci přechodného ustanovení se z důvodu právní jistoty navrhuje zajistit kontinuitu u nedokončených řízení a jiných postupů při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti navrhovaného zákonného opatření Senátu a které byly dotčeny změnou obsaženou v tomto návrhu zákonného opatření Senátu. Příkladem takového řízení bude odvolací řízení proti exekučnímu příkazu (§ 178 odst. 4) nebo proti dražební vyhlášce (§ 195 odst. 4)*”.

[22] Nejvyšší správní soud uzavírá, že z výše předestřených důvodů neshledal napadené rozhodnutí žalovaného nicotným. Městský soud postupoval správně, pokud v souladu s § 68 písm. a) s. ř. s. odmítl žalobu stěžovatele jako nepřipustnou z důvodu nevyčerpání řádných opravných prostředků. „*Soudní přezkum správních rozhodnutí je totiž koncipován až jako následný prostředek ochrany subjektivně veřejných práv, který nemůže nahrazovat prostředky nacházející se uvnitř veřejné správy*” (viz rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 98/2004 - 65, č. 672/2005 Sb. NSS). Žalobce je přitom před podáním žaloby povinen nejen řádný opravný prostředek podat, ale též vyčkat, než o něm příslušný orgán rozhodne. Teprve rozhodnutím odvolacího (či rozkladového) orgánu o žalobcově opravném prostředku je podmínka vyčerpání řádných opravných prostředků naplněna (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 3. 2004, č. j. 3 Ads 58/2003 - 32, č. 69/2004 Sb. NSS). Za situace, kdy žalobce nevyčkal rozhodnutí odvolacího orgánu o řádném opravném prostředku, kterým je podle § 109 daňového řádu v posuzované věci odvolání, nenaplnil podmínku zákona, že žalobu lze podat až po vyčerpání řádných opravných prostředků, tj. po pravomocném rozhodnutí odvolacího orgánu.

[23] Není pravdou ani tvrzení stěžovatele, že proti napadenému rozhodnutí není přípustný řádný opravný prostředek, proto žalobu nelze jeho podáním podmiňovat. Podle § 109 odst. 1

daňového řádu se lze odvolat proti rozhodnutí správce daně, pokud zákon nestanoví jinak. Podle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu, může správce daně rozhodnout o odvolání, pokud mu částečně vyhoví a ve zbytku jej zamítne (což se v posuzované věci stalo). Zákon podání odvolání proti takovému rozhodnutí správce daně nevylučuje, odvolání je tedy přípustné, o čemž byl stěžovatel řádně poučen a odvolání rovněž podal.

#### IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[24] Nejvyšší správní soud shledal námitky uplatněné stěžovatelem v kasační stížnosti nedůvodné a důvod kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. nebyl naplněn, proto soud s ohledem na výše uvedené podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[25] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti. Náhrada nákladů řízení se mu proto nepřiznává.

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

V Brně dne 4. září 2020

Mgr. Aleš Roztočil  
předseda senátu