ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců Mgr. Petry Weissové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **QANTO CZ, s. r. o.** se sídlem Bubenská 8a/943, Praha 7 – Holešovice, zastoupený JUDr. Petrem Tomanem, advokátem se sídlem Trojanova 12, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2015, č. j. 9 Af 82/2014 - 43,

takto:

Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2015, č. j. 9 Af 82/2014 - 43, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Usnesením Městského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2015, č. j. 9 Af 82/2014 - 43 byla odmítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční úřad“) ze dne 3. 12. 2014, č. j. 6834526/14/2007-00540-108308 (dále jen „exekuční příkaz“) a věc mu byla postoupena k vyřízení. V odůvodnění usnesení městský soud za zásadní označil otázku, zda existuje opravný prostředek proti exekučnímu příkazu vydanému finančním úřadem podle ust. § 178 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 2014 (dále jen „daňový řád“) a pokud ano, zda je třeba jej vyčerpat před podáním žaloby. Vzhledem ke změně ust. § 178 odst. 4 daňového řádu s účinností od 1. 1. 2014, která vylučuje možnost podat proti exekučnímu příkazu opravné prostředky, se podle městského soudu stala prostředkem ochrany proti němu námitka podle ust. § 159 daňového řádu. Tento závěr odůvodnil poukazem na důvodovou zprávu k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (dále jen „zákonné opatření“), které nabylo účinnosti 1. 1. 2014, v níž je uvedeno, že prostředkem ochrany proti exekučnímu příkazu je místo odvolání právě námitka a poukázal i na skutečnost, že mechanismus rozhodování i náležitosti námitek vzhledem k dikci ust. § 159 odst. 3 a 4 daňového řádu jsou obdobné jako u odvolání. Proto městský soud dovodil, že námitky jsou ve fázi placení daní opravným prostředkem *sui generis* proti těm úkonům správce daně, tedy i jeho rozhodnutím, proti nimž nelze podat odvolání. Tento opravný

prostředek (námitky) je tedy třeba vyčerpat dříve, než účastník řízení podá žalobu ve správním soudnictví. V opačném případě je žaloba podle ust. § 68 písm. a) s. ř. s. nepřípustná. Protože stěžovatel námitky proti exekučnímu příkazu nepodal, neboť v něm nebyl o možnosti jejich podání finančním úřadem ve smyslu ust. § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu poučen, městský soud žalobu jako nepřípustnou odmítl a s poukazem na ust. § 46 odst. 5 s. ř. s. rozhodl o postoupení věci k vyřízení finančnímu úřadu.

Proti usnesení městského soudu podal stěžovatel kasační stížnost z důvodu podle ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Nezákonnost spočívá podle stěžovatele v nesprávném závěru městského soudu o povaze námitky jako řádného opravného prostředku, který je třeba ve smyslu ust. § 68 písm. a) s. ř. s. vyčerpat před podáním žaloby. Podle ust. § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu je řádným opravným prostředkem odvolání nebo rozklad. Výklad městského soudu, pokud jde o vymezení opravných prostředků, nepřípustně rozšiřuje zákonnou úpravu a tím zasahuje do právní jistoty daňových subjektů. Stěžovatel poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 31/2005, z něhož vyplývá požadavek přiklonit se při posouzení podmínek přípustnosti žaloby k výkladu doslovnému, což městský soud nerespektoval. Stěžovatel zdůraznil, že i důvodová zpráva k zákonnému opatření neřadí námitku mezi řádné opravné prostředky, nýbrž mezi „jiné prostředky ochrany“. Ostatně ta není jako řádný opravný prostředek uvedena ani v taxativním výčtu opravných prostředků v ust. § 108 odst. 1 daňového řádu. To, že námitka podle ust. § 159 daňového řádu není řádným opravným prostředkem, nelze dovodit ani z ust. § 112 daňového řádu, jak argumentuje městský soud, jelikož v tomto ustanovení jsou stanoveny obsahové náležitosti odvolání. Z toho však nelze usuzovat, zda se jedná o řádný nebo mimořádný opravný prostředek. Podle stěžovatele nebylo úmyslem zákonodárce námitku, obdobě jako stížnost na postup správce daně, zahrnout mezi řádné opravné prostředky, jak vyplývá nejen z důvodové zprávy k daňovému řádu, ale i ze srovnání stávající právní úpravy v daňovém řádu a v zákoně č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), kde naopak výslovně námitka i stížnost byly mezi řádné opravné prostředky zahrnuty. Dále poukázal stěžovatel i na účinky, které jsou spojeny s podáním odvolání podle ust. § 103 odst. 1 daňového řádu, tedy že nenastává právní moc napadeného rozhodnutí, naopak obdobné účinky v případě podání námitky daňový řád nestanoví. Konečně odlišnosti v povaze námitek a odvolání spatřuje stěžovatel i v odlišném řízení o nich. O odvolání rozhoduje nadřízený orgán správce daně, pokud mu postupem podle ust. § 113 daňového řádu správce daně sám nevyhoví, naproti tomu u námitky takový „instanční“ přezkum není garantován. Stěžovatel tedy uzavřel, že námitky nejsou řádným opravným prostředkem ve smyslu ust. § 68 písm. a) s. ř. s., a proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční úřad ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že městský soud nepochybil, když podle ust. § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. žalobu odmítl jako nepřípustnou pro nevyčerpání opravných prostředků proti exekučnímu příkazu. Proto se také městský soud nemohl zabývat věcnými námitkami stěžovatele uplatněnými vůči exekučnímu příkazu, neboť se jimi musí nejprve zabývat finanční úřad v rozhodnutí o námitkách. Finanční úřad proto navrhl kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu lze kasační stížnost proti usnesení o odmítnutí žaloby podat pouze z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2004, č. j. 7 Azs 13/2004 - 54,

a ze dne 5. 1. 2006, č. j. 2 As 45/2005 - 65, všechny dostupné na www.nssoud.cz). V takovém případě jsou pak vyloučeny důvody podle ust. § 103 odst. 1 písm. a), c) a d) s. ř. s., neboť nezákonným je rozhodnutí o odmítnutí žaloby i tehdy, byla-li nesprávně posouzena právní otázka ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s, bylo-li řízení zmatečné ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s., nebo je-li nepřezkoumatelné ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2012, č. j. 4 As 57/2012 - 13). Nejvyšší správní soud se proto zabýval pouze tím, zda městský soud postupoval v souladu se zákonem, když žalobu odmítl jako nepřípustnou pro nevyčerpání řádných opravných prostředků.

Podle ust. § 178 odst. 4 daňového řádu se exekuční příkaz doručuje dlužníkovi a dalším příjemcům tohoto rozhodnutí a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky.

Druhy opravných prostředků, které lze proti rozhodnutí při správě daní uplatnit, vymezuje daňový řád v ust. § 108 odst. 1 a rozděluje je na řádné opravné prostředky, kterými jsou odvolání nebo rozklad, a na mimořádné opravné prostředky, kterým je návrh na povolení obnovy řízení. Tento výčet opravných prostředků je taxativní, jelikož daňový řád nepřipouští možnost rozšíření jejich výčtu například uvozením slovy „zejména“, „příkladmo“ apod. Na rozdíl od předchozí právní úpravy v ust. § 52 zákona o správě daní a poplatků, který námitku mezi řádné opravné prostředky řadil, daňový řád v ust. § 108 odst. 1 námitku jako řádný opravný prostředek neuvádí.

Podle ust. § 178 odst. 4 daňového řádu nelze proti exekučnímu příkazu uplatnit řádné ani mimořádné opravné prostředky, byť je nesporné, že proti němu lze podat námitky podle ust. § 159 daňového řádu, jak správě dovodil i městský soud s poukazem na důvodovou zprávu k zákonnému opatření. V této důvodové zprávě je výslovně uvedeno, že „*nově by již odvolání proti exekučnímu příkazu nebylo možné. Stejně tak nebude možné uplatnit jiný opravný prostředek, kterým je v souladu s § 108 návrh na povolení obnovy řízení. To ovšem neznamená, že by dlužník neměl jiný prostředek ochrany, kterým by mohl brojit proti případným nedostatkům exekučního příkazu, resp. zahájeného exekučního řízení. Tímto prostředkem je námitka podle § 159. Důvodem pro tuto změnu je zejména odstranění zatěžujícího formalismu (…). Rozdíl mezi námitkou a odvoláním tkví zejména v tom, že o námitce rozhoduje prvostupňový správce daně. V praxi se proti exekučnímu příkazu brojí především z důvodu nespokojenosti s tím, jak byla daň stanovena v nalézacím řízení, což ovšem není relevantní námitka, neboť o stanovení daně je nutno rozhodovat v nalézacím řízení, nikoli řízení exekučním. Odvolání, které musí posoudit orgán prvního i druhého stupně, je pak zbytečně zatěžujícím a neefektivním nástrojem. Za legitimní tak lze považovat pouze námitky, že vymáhaná daň již byla zaplacena nebo že neexistuje vykonatelný exekuční titul. I v těchto případech je však efektivnější, aby je posuzoval správce daně prvního stupně, neboť to je orgán, který může rychle, efektivně a relevantně tyto skutečnosti přezkoumat s ohledem na to, že vede evidenci daní a současně disponuje exekučními tituly. (…) V rámci obecnějšího srovnání lze uvést, že nejčastějším způsobem vymáhání soukromoprávních (ale i některých veřejnoprávních) pohledávek je vymáhání prostřednictvím soudního exekutora, vůči jehož exekučnímu příkazu zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, rovněž nepřipouští opravné prostředky.*“

Mezi námitkami jako prostředkem ochrany proti úkonům správce daně při placení daní (nejedná-li se o rozhodnutí, proti němuž se lze odvolat) a odvoláním sice existuje určitá paralela, jelikož daňový řád v § 159 odst. 4 stanoví, že v řízení o námitce se použije obdobně § 112, který upravuje náležitosti odvolání a také způsob rozhodnutí o námitkách, upravený v § 159 odst. 3 daňového řádu, je obdobný tomu, jak je rozhodováno o odvolání. Přesto z uvedeného nelze bez dalšího dovodit, že by bylo možno námitky považovat za řádný opravný prostředek.

Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 16. 11. 2004, č. j. 1 As 28/2004 – 106, uvedl, že „*[o]becnou podmínkou ochrany práv před správním soudem je vyčerpání řádných opravných prostředků,*

které zákon ve správním řízení připouští (§ 5 s. ř. s.). Taková úprava není samoúčelná a má zásadní důvody (…) Klade se tak důraz jednak na respektování požadavku procesní ekonomie, neboť je-li tu otevřena právní možnost nápravy nezákonnosti vyšší správní instancí, není věcný ani právní důvod předkládat věc in foro, jednak je zdůrazněna nutnost aktivity subjektů veřejnoprávních vztahů při ochraně jejich subjektivních oprávnění. Řádné opravné prostředky jsou instituty procesního práva, které - jsou-li podány řádně a včas - dávají účastníkům řízení procesní oprávnění ("právo") iniciovat přezkoumání vydaného správního rozhodnutí před nabytím jeho právní moci. Řádné, tj. přípustné a u příslušného správního orgánu včas podané odvolání tedy s sebou pravidelně přináší suspenzivní (odkladný) účinek. Účinky právní moci, a tedy i vykonatelnosti, se přitom odkládají až do vyřízení opravného prostředku (zde: odvolání).“

S ohledem na citovanou judikaturu je třeba zdůraznit, že daňový řád suspenzívní účinky podle ust. § 103 odst. 1 spojené s podáním řádného opravného prostředku nepředpokládá u námitek. Jelikož proti exekučnímu příkazu nelze opravný prostředek podat (§ 178 odst. 4 daňového řádu), okamžikem jeho doručení dlužníkovi a dalším příjemcům nabývá právní moci bez ohledu na skutečnost, zda byly proti němu námitky podle ust. § 159 daňového řádu uplatněny či nikoliv.

Námitka je sice prostředkem ochrany mimo jiné i proti exekučnímu příkazu, který je rozhodnutím, u kterého zákon nepřipouští odvolání (§ 159 odst. 1 daňového řádu), ale není řádným opravným prostředkem ve smyslu ust. § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu, jelikož není v tomto ustanovení jako řádný opravný prostředek uvedena. Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že se ve vztahu k námitce obdobně aplikuje ust. § 112 daňového řádu o náležitostech odvolání, ani že existuje obdobný mechanismus rozhodování v případě jak námitek, tak i odvolání.

Závěr městského soudu, že námitky jsou opravným prostředkem *sui generis*, které je třeba vyčerpat před podáním žaloby, nemá oporu v platné právní úpravě. Podle ust. § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu je nezbytnou náležitostí rozhodnutí finančního úřadu poučení, zda je možné podat proti rozhodnutí odvolání, v jaké lhůtě a u kterého správce daně s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku. Poučovací povinnost správce daně se tedy vztahuje podle citovaného ustanovení pouze na odvolání a nikoliv na jiné opravné prostředky. Výklad ust. § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu provedený městským soudem je tak nepřípustně extenzivní.

Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že může nastat situace, kdy daňový subjekt uplatní nejen námitky proti daňovému exekučnímu příkazu podle ust. § 159 daňového řádu, ale také, bez ohledu na jejich podání, žalobu. Právní úprava účinná od 1. 1. 2014, kterou došlo k novelizaci ust. § 178 odst. 4 daňového řádu, sice již neumožňuje podat proti exekučnímu příkazu opravný prostředek, avšak tato změna nebyla současně promítnuta do příslušných ustanovení daňového řádu o námitkách nebo obecně o opravných prostředcích tak, aby byl tento případný dvojí „přezkumný“ režim vedle sebe vyloučen. Proto jsou podle názoru Nejvyššího správního soudu výše uvedené závěry i v souladu s ústavním požadavkem na přístup k soudu podle čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Naopak opačný výklad by mohl v krajním případě vést k odmítnutí spravedlnosti, což považuje Nejvyšší správní soud za nepřípustné.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že podání námitky proti exekučnímu příkazu není podmínkou ve smyslu ust. § 68 písm. a) s. ř. s. v návaznosti na § 5 s. ř. s., jak nesprávně dovodil městský soud.

Proto Nejvyšší správní soud napadené usnesení městského soudu podle ust. § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. zrušil a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení, v němž je vázán právním

názorem, vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (ust. § 110 odst. 4 s. ř. s.). S ohledem na skutečnost, že se městský soud dosud meritorně věcí nezabýval, jelikož vycházel z nesprávného právního názoru na nepřípustnost žaloby v nyní posuzované věci, v dalším řízení věcně posoudí stěžovatelem uplatněné žalobní námitky a nově rozhodne.

V novém rozhodnutí rozhodne městský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. listopadu 2015

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu