



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **RATO reality, s. r. o.**, se sídlem Lannova 2061/8, Praha 1, zast. JUDr. Petrem Hampem, Ph.D., advokátem se sídlem Nivnická 388/12, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 4. 2017, čj. 1729168/17/3215-00540-801771, čj. 1729424/17/3215-00540-801771, čj. 1729548/17/3215-00540-801771, čj. 1729743/17/3215-00540-801771, čj. 1729836/17/3215-00540-801771 a ze dne 19. 4. 2017, čj. 1843596/17/3215-00540-801771, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 2. 2018, čj. 22 Af 84/2017-49,

t a k t o :

- I. V řízení **se pokračuje**.
- II. Usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 2. 2018, čj. 22 Af 84/2017-49, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutími žalovaného (exekučními příkazy) ze dne 11. 4. 2017 a ze dne 19. 4. 2017 byla vůči žalobkyni nařízena daňová exekuce prodejem nemovitých věcí. Rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 6. 2017, čj. 2295405/17/3215-00540-801771, byla zamítnuta námitka podaná proti exekučním příkazům. Žalobkyně se žalobou podanou u Krajského soudu v Ostravě dne 1. 8. 2017 domáhala zrušení uvedených exekučních příkazů.

[2] Krajský soud žalobu v záhlaví označeným usnesením odmítl podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť dovodil, že žaloba byla podána opožděně.

[3] Krajský soud uvedl, že námitka proti exekučnímu příkazu nemá povahu řádného opravného prostředku podle § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu (srov. rozsudek NSS ze dne

26. 11. 2015, čj. 7 Afs 131/2015-32, č. 3381/2016 Sb. NSS). Doručení rozhodnutí o námitce proti exekučnímu příkazu proto není relevantní právní skutečností, od níž by se odvíjel běh dvouměsíční prekluzivní lhůty pro podání žaloby podle § 72 odst. 1 a 4 s. ř. s. Krajský soud dodal, že podle § 178 odst. 4 daňového řádu nelze proti exekučnímu příkazu uplatnit opravné prostředky. Dvouměsíční lhůta pro podání žaloby v nyní projednávaném případě se proto podle krajského soudu odvíjí ode dne doručení exekučních příkazů žalobkyni. V posuzované věci se tak stalo ve dnech 11. 4. 2017 a 19. 4. 2017. Posledním dnem pro podání žaloby tedy byl den 12. 6. 2017 (s přihlédnutím k § 40 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a den 19. 6. 2017. Žaloba však byla krajskému soudu doručena až dne 1. 8. 2017.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla usnesení krajského soudu kasační stížností. Namítla, že krajský soud přistoupil k posouzení včasnosti žaloby pouze na základě jednoho rozhodnutí NSS, aniž se podrobněji zabýval otázkou charakteru námitky proti exekučnímu příkazu vydanému v daňové věci. K této otázce není podle stěžovatelky doposud ustálena rozhodovací praxe, což stěžovatelka odůvodňuje mj. odkazem na usnesení NSS ze dne 21. 12. 2017, čj. 1 Afs 271/2016-44, kterým byla věc týkající se prostředků ochrany proti vydaným exekučním příkazům postoupena rozšířenému senátu NSS. S odkazem na toto usnesení je podle stěžovatelky i v nyní projednávané věci nezbytné vyřešit otázku, zda stěžovatelka mohla a v konečném důsledku také měla brojit žalobou přímo proti exekučním příkazům, anebo měla před podáním žaloby povinně vyčerpát námitku podle § 159 odst. 4 daňového řádu a až po rozhodnutí o této námitce měla žalobou napadnout rozhodnutí o této námitce.

[5] Stěžovatelka odkázala na rozsudky NSS ze dne 26. 11. 2015, čj. 7 Afs 131/2015-32, č. 3381/2016 Sb. NSS, a ze dne 24. 3. 2017, čj. 4 Afs 1/2017-193, které podle ní řeší otázku včasnosti podání žaloby proti exekučnímu příkazu a podle nichž je v praxi připuštěna možnost, aby daňový subjekt podal přímo žalobu proti exekučnímu příkazu podle § 65 s. ř. s. a současně měl možnost ze shodných důvodů napadnout zákonnost exekučního příkazu prostřednictvím námitek a následně žalobou proti rozhodnutí o námitkách. Stěžovatelka se ztotožnila s názorem obsaženým v usnesení NSS ze dne 21. 12. 2017, čj. 1 Afs 271/2016-44, že paralelní přezkum postupu správce daně na základě žaloby a prostřednictvím námitek není možný. Stěžovatelka by se totiž ocitla v právní nejistotě ohledně zachování lhůty k podání žaloby ve správním soudnictví. Stěžovatelka dále uvedla, že daňový řád výslovně hovoří o námitkách proti exekučnímu příkazu, z čehož plyne, že je to prostředek povoláný k přezkumu již vydaného rozhodnutí, a proto jej lze považovat za opravný prostředek. Stěžovatelka rovněž označila postup, při němž by byla poskytována soudní ochrana daňovému subjektu v řízení o samostatné žalobě brojící proti exekučnímu příkazu bez ohledu na to, zda byly proti exekučnímu příkazu podány námitky, za nehospodárný, neboť celé řízení o případně podané námitce by bylo zbytečné.

[6] Stěžovatelka navrhla, aby NSS napadené usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný uvedl, že výčet opravných prostředků vymezený v § 108 daňového řádu je taxativní a námitka podle § 159 daňového řádu mezi tyto prostředky zahrnuta není. Na toto ustanovení odkázal také krajský soud a pouze pro úplnost uvedl rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2015, čj. 7 Afs 131/2015-32, č. 3381/2016 Sb. NSS, který nemožnosti podřazení námitky proti exekučnímu příkazu pod výčet opravných prostředků přisvědčuje. Krajský soud odkázal

pokračování

rovněž na § 178 odst. 4 daňového řádu, podle kterého nelze proti exekučnímu příkazu podat opravný prostředek. S ohledem na uvedené nelze podle žalovaného krajského soudu vytýkat, že dále nezkoumal případné rozpory v existující judikatuře.

[8] K odkazu stěžovatelky na usnesení NSS ze dne 21. 12. 2017, čj. 1 Afs 271/2016-44, žalovaný konstatoval, že se nejedná o rozhodnutí ve věci samé a o závěru rozšířeného senátu NSS v současnosti nelze spekulovat.

[9] Žalovaný dále uvedl, že námitka podaná proti exekučnímu příkazu je z hlediska možnosti podat žalobu proti exekučnímu příkazu irelevantní, neboť již sám exekuční příkaz má povahu rozhodnutí, kterým se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva a povinnosti, a lze se proti němu bránit žalobou proti rozhodnutí správního orgánu, jak je tomu také v nyní projednávaném případě.

[10] Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Úvodem NSS konstatuje, že rozšířený senát NSS vydal usnesení ze dne 19. 2. 2019, čj. 1 Afs 271/2016-53, č. 3873/2019 Sb. NSS, ve kterém se zabýval otázkou přezkumu prostředků obrany proti exekučním příkazům vydaným podle § 178 daňového řádu. Odpadla tedy překážka, pro kterou bylo řízení o této kasační stížnosti přerušeno usnesením ze dne 11. 6. 2018, čj. 5 Afs 126/2018-19. NSS proto ve výroku I. rozhodl o pokračování v řízení.

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Podle § 159 odst. 1 daňového řádu proti úkonu správce daně při placení daní, nejde-li o rozhodnutí, u kterého zákon připouští podání odvolání, může osoba zúčastněná na správě daní uplatnit námitku ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděla.

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

[15] Rozšířený senát NSS usnesením ze dne 19. 2. 2019, čj. 1 Afs 271/2016-53, č. 3873/2019 Sb. NSS, rozhodl ve věci shodné právní otázky, jež je předmětem i tohoto řízení. Z usnesení plyne, že rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s. je jak exekuční příkaz vydaný podle § 178 daňového řádu, tak rozhodnutí o námitce podle § 159 téhož zákona podané proti tomuto exekučnímu příkazu. Námitka není řádným opravným prostředkem ve smyslu § 5 a § 68 písm. a) s. ř. s., který by bylo nutné před podáním žaloby ve správním soudnictví vyčerpat.

[16] Rozšířený senát NSS v citovaném usnesení nejdříve uzavřel, že námitky podle § 159 daňového řádu nejsou řádným opravným prostředkem. Výčet v § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu je výčtem taxativním a námitky v něm uvedeny nejsou. Zároveň podání námitek nevede k odložení právní moci exekučního příkazu.

[17] Rozšířený senát v usnesení dále uvedl, že není-li proti exekučnímu příkazu přípustné odvolání, lze podat žalobu podle § 65 s. ř. s. přímo proti exekučnímu příkazu, neboť zde není žádný řádný opravný prostředek, který by bylo nezbytné vyčerpat. Daňový subjekt může vedle

podání žaloby přímo proti exekučnímu příkazu či namísto něj využít možnost podání námítky podle § 159 daňového řádu. Rozhodnutí o námítce je podle „povahy“ též rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., jelikož jím lze zakládat, měnit či rušit povinnosti daňového subjektu v souvislosti s exekučním řízením. Správce daně může námítce zcela nebo částečně vyhovět, může napadený úkon změnit anebo námítku zamítnout (§ 159 odst. 3 daňového řádu). Případná nezákonnost rozhodnutí o námítce může znamenat zkrácení subjektivních práv toho, kdo námítku podal. Proto proti němu musí být zásadně přípustná žaloba podle § 65 s. ř. s. Tento stav – že se o určité skutkové otázky mohou vést dvě soudní řízení – jistě může vyvolávat obtíže. To však nesmí být důvodem pro vyloučení jedné z cest k soudní ochraně. Rozšířený senát zdůraznil názor, jenž NSS dlouhodobě zastává (viz např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2010, čj. 7 Aps 3/2008-98, č. 2206/2011 Sb. NSS, či rozsudek NSS ze dne 7. 9. 2010, čj. 7 As 26/2009-58, č. 2191/2011 Sb. NSS), že v pochybnostech je třeba se přiklonit k tomu, že soudní ochrana má být poskytnuta, a ne odepřena. Správní soud, který rozhoduje jako druhý v pořadí, je povinen reflektovat (ne však nutně respektovat) skutkové a právní závěry správního soudu, jenž rozhodoval před ním – samozřejmě pokud mu bylo dřívější rozhodnutí známo (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS).

[18] S ohledem na rozhodnutí rozšířeného senátu se NSS předně zabýval otázkou, zdali byla žaloba podána proti exekučním příkazům, nebo proti námítce podle § 159 daňového řádu.

[19] NSS konstatuje, že ze žalobních tvrzení není jednoznačně zřejmé, zda se stěžovatelka domáhala zrušení pouze exekučních příkazů, či zároveň rozhodnutí o námítce podané proti exekučním příkazům. Stěžovatelka v úvodu žaloby uvedla, že: „Rozhodnutí žalovaného uvedená výše [„výše“ stěžovatelka uvedla exekuční příkazy i rozhodnutí o námítce podle § 159 daňového řádu] považujeme za nezákonná, tvrdíme, že jsme těmito rozhodnutími, jakož i v řízení, které je předcházele, byli zkráceni na svých právech, proto ho z důvodů, uvedených dále, napadáme v běžící zákonné dvouměsíční lhůtě v celém jeho rozsahu správní žalobou. Domáháme se toho, aby rozhodnutí správního orgánu byla pro nezákonnost a vady řízení zrušena. Rozhodnutí o námítce bylo žalobci doručeno dne 11. 6. 2017.“ Z uvedeného nelze jasně dovodit, jaké konkrétní rozhodnutí stěžovatelka u krajského soudu vlastně hodlala napadnout. V žalobě stěžovatelka namítla nedostatky jak exekučních příkazů, tak rozhodnutí o námítce. Jednoznačnosti žaloby nepřispívá ani skutečnost, že o námítce proti exekučnímu příkazu rozhoduje tentýž správní orgán, který exekuční příkaz vydal.

[20] To, že stěžovatelka v navrhovaném petitu vyjmenovala pouze exekuční příkazy, na uvedeném závěru nic nemění. Ze zásady bezformálnosti, která je upravena v § 37 odst. 1 s. ř. s., vyplývá, že soud posuzuje procesní úkony účastníků podle jejich obsahu bez ohledu na to, jak procesní úkon označili (§ 41 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve spojení s § 64 s. ř. s.). K tomu Ústavní soud, např. v nálezu ze dne 7. 6. 2016, sp. zn. I. ÚS 3564/15, dále uvedl, že „Pro vymezení předmětu řízení, tedy toho, čeho se žalobce domáhá a na základě jakých skutečností, nicméně není v žádném případě rozhodující výlučně znění tzv. petitu, tedy konkrétní části žaloby, ale smysl a podstata žaloby jako celku.“ Zároveň stěžovatelka v bodu IV. žaloby tvrdí, že nesprávnost postupu správních orgánů *obou stupňů* je zřejmá.

[21] Uvedené závěry jsou podpořeny formulací některých pasáží kasační stížnosti, zejména pak v odst. 1 bodu IV. stížnosti, v němž stěžovatelka vyjádřila přesvědčení o včasném podání žaloby, neboť lhůta k podání žaloby počala běžet ode dne rozhodnutí o námítce proti exekučním příkazům, kterou považuje za opravný prostředek (viz odst. [5] tohoto rozsudku), byť by žaloba podle jejího právního názoru měla být podána proti exekučnímu příkazu.

pokračování

[22] Jistotě rozhodně nepřispívá ani skutečnost, že v době podání žaloby nebylo dle judikatury NSS zcela zřejmé, zda je námitka podaná dle § 159 daňového řádu řádným opravným prostředkem ve smyslu § 5 a § 68 písm. a) s. ř. s., který by bylo nutno před podáním žaloby ve správním soudnictví vyčerpat, či nikoli. Rovněž bylo sporné, zda se rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s. rozumí exekuční příkaz, anebo rozhodnutí o námitce proti tomuto exekučnímu příkazu, popř. obojí (srov. např. rozsudky NSS ze dne 24. 3. 2017, čj. 4 Afs 1/2017-193, a ze dne 24. 3. 2017, čj. 4 Afs 1/2017-193). Tyto otázky zodpověděl až rozšířený senát ve výše citovaném usnesení ve věci sp. zn. 1 Afs 271/2016. Tato spornost uvedené zásadní procesní otázky by ovšem neměla jít k tíži účastníka řízení, přičemž lze v této souvislosti také přiměřeně odkázat na ustálenou judikaturu Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 7. 6. 2016, sp. zn. I. ÚS 3564/15, nálezy ze dne 28. 5. 2019, sp. zn. IV. ÚS 2338/18), z níž plyne, že soudy jsou povinny hledat a zvolit takovou interpretaci žaloby, která umožňuje meritorní projednání žaloby, v opačném případě by došlo k porušení práva na přístup k soudu (čl. 36 Listiny základních práv a svobod).

[23] Za popsané situace NSS nezbývá než konstatovat, že žalobní tvrzení stěžovatelky, jakož i petit její žaloby jsou vnitřně rozporné a krajský soud se měl nejprve pokusit odstranit vady žaloby postupem podle § 37 odst. 5 s. ř. s. K této jiné vadě, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, je přitom NSS povinen přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Je ovšem korektní zdůraznit, že krajský soud vycházel při svém postupu z rozsudku NSS ze dne 26. 11. 2015, čj. 7 Afs 131/2015-32, č. 3381/2016 Sb. NSS, a v době vydání jeho usnesení mu nemohlo být známo usnesení rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 271/2016, které teprve dalo odpověď na rozhodné procesní otázky.

[24] Krajský soud bude v dalším řízení postupovat v souladu s § 37 odst. 5 s. ř. s. a vyzve stěžovatelku k doplnění žaloby tak, aby z ní jednoznačně vyplývalo, zdali je podána pouze přímo proti exekučním příkazům, anebo je podána proti rozhodnutí o námitce podle § 159 daňového řádu, popř. proti všem těmto rozhodnutím. Tato otázka je stěžejní pro určení včasnosti podané žaloby.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Z uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným NSS ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[26] V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 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 25. července 2019

Ondřej Mrákota
předseda senátu