ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci **žalobce Ing. P. M.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Juříčkem, advokátem se sídlem Údolní 5, Brno, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně** se sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 3. 2002, č. j. 7262/01/FŘ/150, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 13. 4. 2004, č. j. 29 Ca 103/2002–28,

takto:

Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 13. 4. 2004, č. j. 29 Ca 103/2002–28, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění

Žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 3. 2002 zamítl žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno III (dále též „správce daně“), č. j. 145187/01/290940/6523, ze dne 21. 9. 2001 – exekučnímu příkazu - podle § 73 odst. 6 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“) k vymožení nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob ve výši 14 568 776 Kč.

Rozhodnutí žalovaného žalobce napadl včasnou žalobou u Krajského soudu v Brně a domáhal se jeho zrušení. V žalobě zejména namítal, že exekuční příkaz byl vydán na základě výkazu nedoplatků, který je nesprávný a zahrnuje také nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob vyměřený platebním výměrem č. j. 34909/00/29012/1018, který žalobce napadl žalobou u Krajského soudu v Brně a o této žalobě dosud nebylo pravomocně rozhodnuto.

Městský soud v Brně usnesením ze dne 13. 4. 2004 žalobu odmítl. Poukázal na to, že citovaným rozhodnutím bylo rozhodnuto o odvolání proti rozhodnutí správce daně, jímž byla nařízena exekuce srážkou ze mzdy dlužníka na základě zjištění, že žalobce nezaplatil vykonatelné nedoplatky v celkové výši 14 568 776 Kč. Jde o rozhodnutí vydané

ve fázi řízení vykonávacího (exekučního), poté, co bylo ve věci pravomocně ukončeno řízení vyměřovací. Stalo se tak za situace, kdy zde existovaly vykonatelné nedoplatky stanovené platebními výměry, přičemž žalobce tyto vykonatelné nedoplatky do vydání exekučního příkazu nezaplatil a nesplnil tak dobrovolně povinnost uloženou mu rozhodnutími vydanými v řízení vyměřovacím. Ve fázi vykonávacího řízení jsou již práva a povinnosti žalobce autoritativně určena platebním výměrem. Soud dospěl k závěru, že zde není splněna jedna z podmínek řízení a za tento neodstranitelný nedostatek podmínky řízení spatřuje v absenci soudně přezkoumatelného správního rozhodnutí, s tím, že napadené rozhodnutí není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť jím nejsou zakládány, měněny, rušeny nebo závazně určovány práva a povinnosti žalobce.

Proti rozhodnutí krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., a domáhá se jeho zrušení. Nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí žaloby spatřuje v tom, že exekuční příkaz, kterým se nařizuje exekuce srážkou ze mzdy dlužníka, je podle něho zcela nepochybně rozhodnutím, kterým se práva a povinnosti stěžovatele oproti stavu před tímto exekučním příkazem podstatně mění, neboť po vydání exekučního příkazu má právo na výplatu pouze části mzdy a jedná se o změnu v jeho právním postavení.

Žalovaný v písemném vyjádření navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Má za to, že stěžovatel si chybně vyložil podstatu a účel správního soudnictví a ztotožnil se s argumentací soudu v tom, že stěžovatelova práva a povinnosti byly založeny ve vyměřovacím řízení, v exekučním řízení jde již o vynucení splnění uložených a dobrovolně nesplněných povinností a tato fáze daňového řízení přezkumu ve správním soudnictví nepodléhá, neboť práva a povinnosti byly ve smyslu § 65 s. ř. s. založeny a pouze se vynucují. Toto rozhodnutí má základ jen v právu procesním a je výrazem nuceného výkonu práva, kterým se zasahuje do závazkového vztahu povinného a poddlužníka (plátce mzdy).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu a z důvodů uvedených v kasační stížnosti; důvody, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, neshledal [§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.].

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu již v rozhodnutí ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 – 54, dospěl k závěru, že rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu podle ustanovení § 73 odst. 8 daňového řádu je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., které lze napadnout žalobou ve správním soudnictví. Stejně je třeba nahlížet i na rozhodnutí o odvolání proti exekučnímu příkazu podle § 73 odst. 8 daňového řádu v případě, kdy vymáhání daňového nedoplatku vychází z postupu stanoveného v § 73 odst. 2 daňového řádu; podstata věci je totiž v obou případech shodná, neboť v obou případech jde o konečná rozhodnutí v daňovém řízení vztahující se k vydanému exekučnímu příkazu.

Je třeba především vzít do úvahy skutečnost, že Ústavní soud ČR nálezem ze dne 12. 10. 2000, sp. zn. III. ÚS 358/99 (in: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 20, str. 53 a násl.) vyslovil právní názor, podle něhož „*daňová exekuce nařízená na majetek daňového dlužníka je vážným zásahem do subjektivních práv tohoto účastníka správního řízení, proto musí takovéto rozhodnutí být vždy přezkoumatelné příslušným obecným soudem v režimu správního*

soudnictví podle části páté občanského soudního řádu, pokud tento účastník řízení své postavení dlužníka v daňovém řízení zpochybňuje a uvádí konkrétní skutečnosti, o nichž své důvody opírá. Odmítnutím soudního přezkumu takovéhoto rozhodnutí správního orgánu, s odvoláním na jeho procesní povahu, by účastník správního řízení zůstal bez soudní ochrany, čímž by došlo k porušení jeho ústavně zaručeného základního práva dle čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod.“ Citovaný nález se sice vztahuje k zákonné úpravě platné před nabytím účinnosti s. ř. s., nicméně - jak již judikoval Nejvyšší správní soud v jiné věci (rozsudek ze dne 11. 8. 2004, č. j. 2 Afs 33/2004-88) - „*soudním řádem správním nedošlo k omezení rozsahu soudního přezkumu správních rozhodnutí v tom smyslu, že by byla z tohoto přezkumu opětovně vyloučena rozhodnutí procesní povahy*.“ Lze tedy konstatovat, že nutnost soudního přezkumu rozhodnutí ve věcech daňové exekuce je dána již ústavními kautelami, vyplývajícími zejména z čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Podle citovaného čl. 36 odst. 2 věta druhá Listiny totiž z pravomoci soudu nesmí být vyloučeno přezkoumávání rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod podle Listiny. Přitom již z povahy věci je zřejmé, že provedením daňové exekuce dochází k zásahu (přinejmenším) do vlastnického práva podle čl. 11 Listiny, a to ve smyslu - podle typu exekuce - zániku vlastnického práva k určité peněžní hodnotě (přikázání pohledávky, srážka ze mzdy) či k movité nebo nemovité věci, k jejímuž prodeji může dojít. Za daných okolností proto soudní přezkum těchto rozhodnutí vyloučen být nemůže.

Podpůrně lze užít i srovnání exekučního řízení vedeného v civilním a v daňovém řízení. Právní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech či dokonce odvětvích. V daném případě občanský soudní řád v části šesté (§ 251 a násl.) velmi podrobně upravuje výkon rozhodnutí, přičemž z této úpravy vyplývá, že rozhodování o výkonu rozhodnutí je zásadně dvojinstanční (zejm. § 254 odst. 4 o. s. ř.), a že projednání odvolání a rozhodnutí o něm se řídí pravidly tzv. úplné apelace (viz Bureš/Drápal/Krčmář/Mazanec: Občanský soudní řád - komentář, II. díl, 6. vyd., C. H. Beck, 2003, str. 1172). Navíc, v těchto věcech o. s. ř. připouští rovněž použití dovolání, tzn. mimořádného opravného prostředku (§ 238 o. s. ř.). Zmíněnému požadavku racionality a bezrozpornosti by proto zjevně odporovalo, pakliže by byl přezkumný režim obou zmíněných typů exekučního řízení upraven procesně zásadně odlišným způsobem, jakkoliv je zároveň zřejmé, že správní žalobu nelze považovat za opravný prostředek proti správním rozhodnutím, neboť představuje nikoliv pokračování v řízení předchozím, nýbrž kvalitativně odlišný typ řízení vedeného před jiným typem orgánu veřejné moci. K tomu je případné i připomenout, že podle ustanovení § 73 odst. 7 daňového řádu se pro výkon daňové exekuce použije přiměřeně občanského soudního řádu, takže i z toho důvodu se případné úvahy o zásadní odlišnosti obou procesních režimů jeví jako iracionální.

Krajský soud proto pochybil, jestliže žalobu odmítl s tím, že se v projednávané věci nejednalo o rozhodnutí zakládající, měnící, rušící či závazně určující veřejná subjektivní práva stěžovatele ve smyslu citovaného § 65 odst. 1 s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto zrušil napadené rozhodnutí (§ 110 odst. 1 věta prvá s. ř. s.) a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Nad rámec shora uvedeného považuje kasační soud za vhodné dodat, že soudní přezkum v těchto případech samozřejmě nemůže zpochybňovat souslednost a logickou

provázanost jednotlivých fází daňového řízení. Odvoláním či námitkami proti exekučnímu příkazu proto nelze účinně brojit proti samotnému daňovému nedoplatku, stanovenému samostatným správním rozhodnutím, a rovněž následný soudní přezkum již nemůže být zaměřen na přezkum důvodnosti samotného exekučního titulu.

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

V Brně dne 15. prosince 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu