



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **J. K.**, zastoupeného JUDr. Miroslavem Koláčným, advokátem se sídlem Ústí nad Labem, Dvořákova 3, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká hradební 61, za účasti **Č., a. s.**, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 4. 2002, č. j. 18993/150/2001 a č. j. 13545/1/150/2001, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 6. 2003, č. j. 15 Ca 200/2002-15,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 6. 2003, č. j. 15 Ca 200/2002-15, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 10. 4. 2002, č. j. 13545/1/150/2001, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti exekučnímu příkazu na prodej nemovitostí, vydanému podle § 73 odst. 6 písm. d) daňového řádu Finančním úřadem v Libochovicích dne 8. 8. 2001, č. j. 19558/01/197970/2862. Rozhodnutím ze dne 10. 4. 2002, č. j. 18993/150/2001, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti exekučnímu příkazu na přikázání pohledávky na jeho peněžní prostředky na účtech vedených u Č., a. s., vydanému podle § 73 odst. 6 písm. a) daňového řádu Finančním úřadem v Libochovicích dne 25. 9. 2001, č. j. 21803/01/197970/2862. V obou případech byly exekuční příkazy vydány pro celkovou

částku nedoplatků ve výši 2 797 623 Kč a exekucním titulem byl zajišťovací příkaz Finančního úřadu v Libochovicích ze dne 3. 7. 2001, č. j. 17290/01/197970/2862, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 1997, 1998 a 1999.

Žaloby proti těmto rozhodnutím spojil Krajský soud v Ústí nad Labem ke společnému projednání a rozsudkem ze dne 17. 6. 2003 zrušil pro vady řízení jak napadená rozhodnutí žalovaného, tak předmětné exekuční příkazy správce daně I. stupně. V odůvodnění uvedl, že zajišťovací příkaz, který byl základem pro vydání exekučních příkazů, pozbyl platnosti vydáním příslušných dodatečných platebních výměrů. S ohledem na tuto skutečnost správce daně I. stupně rozhodnutími ze dne 28. 2. 2002, č. j. 5943/02/197970/2862 a č. j. 5364/02/197970/2862, obě exekuční řízení zastavil. Žalovaný tak pochybil, když za tohoto stavu věci odvolání proti exekučním příkazům zamítl, neboť tím učinil úkony směřující k pokračování již skončených exekučních řízení. Tato situace pak vyvolává právní nejistotu na straně žalobce. Žalovaný proto při projednávání odvolání měl přihlídnout k zastavení exekučních řízení, které měly podstatný vliv na výrok rozhodnutí, a poté exekuční příkazy zrušit, když bylo jeho povinností vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jeho rozhodování. Tak došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem (§ 50 odst. 3 věta druhá, § 50 odst. 6 daňového řádu), které mělo za následek nezákonná rozhodnutí ve věcech samých. Proto soud napadená rozhodnutí žalovaného i exekuční příkazy správce daně I. stupně zrušil pro vady řízení. Dalšími žalobními námitkami se pak nezabýval, neboť za situace, kdy měl žalovaný exekuční příkazy zrušit a v předmětných exekučních řízeních nepokračovat, již není nutné zkoumat, zda před jejich zastavením bylo při exekuci postupováno v souladu s daňovým řádem.

Proti zrušujícímu rozsudku krajského soudu podal žalovaný včas kasační stížnost založenou na důvodech dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Uvedl, že po vydání dodatečných platebních výměrů pozbyly exekuční příkazy vydané na základě zajišťovacího příkazu účinnosti a odvolací orgán (žalovaný) tak měl v rámci principu úplné apelace odvolací řízení zastavit pro odpadnutí důvodu řízení. Žalovaný tak neučinil a namísto toho rozhodl ve věci samé. Tato rozhodnutí však v souladu se zásadou *superfluum non nocet* nepoškodilo účastníka řízení na jeho právech. „Chybný“ postup žalovaného podle jeho názoru nenaplnuje podmínku důvodnosti žaloby dle § 2 s. ř. s., kterou je potřeba ochrany veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob. Dodal, že soud sice konstatoval pochybení žalovaného spočívající v nepřihlídnutí k zastavení exekučních řízení, sám však svým výrokem, kterým zrušil předmětné exekuční příkazy, *de facto* rovněž rozhodl ve věci samé, a to aniž by sám zpochybňoval správnost rozhodnutí o zastavení exekučních řízení. Z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V podání ze dne 2. 9. 2003 žalovaný upřesnil, že rozhodnutí správce daně I. stupně neměla být zrušena; kasační stížnost, která by za jiných okolností byla nadbytečná, podal jen kvůli probíhajícímu sporu o náhradu škody způsobené nesplněním povinnosti banky zablokovat účet daňového dlužníka.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Podáním ze dne 11. 7. 2003 oznámila Č., a. s., že jako poddlužník bude uplatňovat práva osoby na řízení zúčastněné.

Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval právní otázkou, zda je rozhodnutí o opravném prostředku proti exekučnímu příkazu dle § 73 odst. 8 daňového řádu rozhodnutím vyloučeným ze soudního přezkumu. Rozhodující první senát dospěl k právnímu názoru, že tomu tak není, tento závěr však byl odlišný od právního názoru již dříve judikovaného Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 11. 5. 2004, č. j. 3 Afs 6/2003-62. Proto věc dle § 17 odst. 1 s. ř. s. postoupil usnesením ze dne 21. 4. 2005 rozšířenému senátu.

Dne 19. 4. 2006 rozšířený senát věc vrátil prvnímu senátu s tím, že v mezidobí již rozporné právní názory o dané otázce odstranil postupem podle § 17 s. ř. s., když ve dvou obdobných věcech (rozsudky ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004-54, publikováno pod č. 791/2006, a č. j. 8 Afs 4/2005-125, www.nssoud.cz) zaujal právní názor, který je v souladu s právním názorem předkládajícího prvního senátu: rozhodnutí o opravném prostředku proti exekučnímu příkazu dle § 73 odst. 8 daňového řádu je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť prováděním daňové exekuce dochází vždy přinejmenším k zásahu do vlastnického práva garantovaného článkem 11 Listiny základních práv a svobod a s ohledem na čl. 36 odst. 2 Listiny nemůže být takové rozhodnutí vyloučeno ze soudního přezkumu.

První senát Nejvyššího správního soudu proto pokračoval v řízení o podané kasační stížnosti a přitom shledal, že je důvodná.

V daném případě se věcně jedná o posouzení, jak má odvolací orgán rozhodnout o odvoláních proti exekučním příkazům vydaným na základě zajišťovacího příkazu za situace, kdy v rámci těchto odvolacích řízení došlo k pravomocnému zastavení dotčených exekučních řízení správcem daně I. stupně, a to z důvodu pozbytí platnosti předmětného zajišťovacího příkazu.

Podle § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to však neplatí mimo jiné v případě, je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Žalovaný se v kasační stížnosti ztotožnil se závěrem soudu o vadnosti svého postupu v odvolacím řízení, zpochybnil však, že by tím došlo k zasažení veřejných subjektivních práv žalobce. Tento kasační důvod, kterým se Nejvyšší správní soud vzhledem k jeho možným procesním důsledkům pro jeho rozhodnutí (viz § 110 odst. 1 věta první část za středníkem s. ř. s.) zabýval nejdříve, je však nepřijatelný. Žalobou napadená rozhodnutí (o odvoláních proti exekučním příkazům) podléhají soudnímu přezkumu ve správním soudnictví (viz výše), žalobcova věcná legitimace pak byla dána právě jeho tvrzením o zkrácení na právech (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) – otázkou, zda práva žalobce byla v jednotlivém případě zkrácena, se však soud zabývá až při věcném posuzování žaloby a nikoli při rozhodování o procesních otázkách. V daném případě nelze souhlasit s tvrzením žalovaného, že jeho rozhodnutí ve věci samé jsou pouhými nadbytečnými úkony, kterými vlastně bylo žalobci poskytnuto více práv. Postupem žalovaného vznikla situace, kdy ve sféře žalobcových práv a povinností existovala rozhodnutí, která vedle sebe nemohla obstát (pravomocné rozhodnutí správce daně I. stupně o zastavení exekučních řízení a pozdější rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání proti exekučním příkazům); krajský soud proto správně uzavřel, že zamítnutí odvolání proti exekučním příkazům bylo způsobilé vyvolat právní nejistotu na straně žalobce a napadená rozhodnutí zrušil pro vady řízení (porušení § 50 odst. 3 daňového řádu). Žalovaným naznačená eventualita pro postup krajského soudu spočívající v rozhodnutí

o odmítnutí žaloby pro faktickou nemožnost zasažení veřejných subjektivních práv rozhodnutími žalovaného tak nebyla na místě.

Žalovaný dále napadl část výroku rozsudku, kterým soud přímo zrušil předmětné exekuční příkazy.

Podle § 78 odst. 3 s. ř. s. zrušuje-li soud rozhodnutí, podle okolností může zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo. Toto ustanovení je odrazem zásady procesní ekonomie a jeho uplatnění je nutno hledat zejména v případech, kdy rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně je nezákonné např. ze stejných důvodů, jako rozhodnutí napadené žalobou, takže by je správní orgán, jehož rozhodnutí je soudem primárně zrušováno, musel (např. jako odvolací orgán) stejně zrušit. Smysl tohoto ustanovení je tedy zřejmý a spočívá v urychlení postupu ve správní věci samé.

Dle setrvalé judikatury Ústavního soudu (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94, Sb. n. u. US, svazek č. 3, nález č. 34, str. 257, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, Sb. n. u. US, svazek č. 8, nález č. 85, str. 287, nález Ústavního soudu ze dne 21. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 686/02, Sb. n. u. US, svazek č. 35, nález č. 155, str. 147) jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy) a vylučujícím libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky odůvodnit (ve správním soudnictví viz § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

Při zrušení rozhodnutí správního orgánu tak musí být z odůvodnění rozsudku krajského soudu zejména zřejmé, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech resp. důvodech právních či případně skutkových) spočívá nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Je zjevné, že stejnými principy je ovládána i možnost soudu zrušit spolu s žalobou napadeným rozhodnutím také jemu předcházející rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně. Povinností vyplývajícím z výše uvedených postulátů však krajský soud v daném případě nedostál a jeho rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. V odůvodnění rozsudku chybí zejména logická spojitost mezi jeho závěrem o tom, že žalovaný v odvolacím řízení nepřihlédl k zastavení exekučních řízení správcem daně I. stupně a z toho dle soudu vyplývající nutnosti zrušení předmětných exekučních příkazů. Vymezení právních důvodů, na jejichž základě by tak měl žalovaný učinit zcela chybí. Otázkou zákonnosti či správnosti exekučních příkazů se přitom krajský soud vůbec nezabýval a zrušil je pro vadu odvolacího řízení (která navíc spočívala v nepřihlédnutí k zastavení předmětných exekučních řízení ze strany žalovaného), když pouze stroze uvedl, že je měl zrušit již žalovaný. Ostatně i sám závěr soudu o nutnosti zrušení předmětných exekučních příkazů pouze kvůli vadám odvolacího řízení postrádá bližší odůvodnění a též logiku ve vztahu k § 78 odst. 3 s. ř. s., v daném případě tyto vady nemohly být okolností, na jejímž základě by soud mohl přistoupit ke zrušení i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně.

K věci je nutno nad rámec výše uvedeného dodat, že zajišťovací příkaz je při splnění podmínek stanovených v § 73 odst. 4 daňového řádu exekučním titulem. V průběhu tzv. zajišťovací exekuce (tedy exekuce prováděné z titulu zajišťovacího příkazu) může dojít

typicky k situaci předvídané v § 268 odst. 1 písm. b) o. s. ř. (ve spojení s § 73 odst. 7 daňového řádu), tedy k tomu, že rozhodnutí, které je podkladem výkonu (zajišťovací příkaz) se stalo neúčinným. Ač sice daňový řád s výjimkou uvedenou v § 71 odst. 3 výslovně neřeší otázku délky doby platnosti zajišťovacího příkazu, z jeho předběžné povahy (viz též č. 143/2004 Sb. NSS; „jde o dočasný prostředek k zajištění účelu daňového řízení“), tedy lépe řečeno z podmínek stanovených pro možnost jeho vydání, je třeba dojít k jednoznačnému závěru, že okamžikem splatnosti dosud nesplatné nebo dosud nestanovené daně, jejíž úhrada byla zajišťována dle § 71 daňového řádu, zajišťovací příkaz pozbývá platnosti a stává se tak neúčinným ve smyslu § 268 odst. 1 písm. b) o. s. ř. (nutno zdůraznit, že tato skutečnost nemá žádný dopad na posuzování zákonnosti jeho vydání, čili na otázku vzniku jeho účinků a jeho právní existenci). Zajišťovací exekuce proto musí být formálně ukončena, a to zastavením exekučního řízení dle § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu za přiměřeného použití výše uvedeného ustanovení občanského soudního řádu (viz § 73 odst. 7 daňového řádu). Případná následující exekuce na téže dani je již tzv. exekucí uhrazovací, kde je exekučním titulem vykonatelné rozhodnutí, jímž byla stanovena daň (platební výměr, dodatečný platební výměr), vykonatelný výkaz nedoplatků nebo splatná částka zálohy na daň; v takovém případě však musí správce daně vydat nový exekuční příkaz.

V případě, kdy je v rámci daňové exekuce exekuční příkaz napaden opravným prostředkem a ještě před rozhodnutím o tomto opravném prostředku dojde k pravomocnému zastavení exekučního řízení, nezbývá orgánu vyřizujícímu tento opravný prostředek, než opravné řízení také zastavit, neboť odpadl důvod řízení [§ 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu]. Pro jiné rozhodnutí odvolacího orgánu zde v takovém případě již není místo.

Vzhledem k tomu, že kasační stížnost byla shledána důvodnou, Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto 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.).

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

V Brně dne 26. dubna 2006

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu