

USNESENÍ

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Mgr. Radima Kadlčáka ve věci

žalobce: **E. E.**, narozený X,
bytem X,
zastoupený JUDr. Jiřím Císařem, advokátem,
sídlem Revoluční 551/6, 400 01 Ústí nad Labem,

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**,
sídlem Velká Hradební 39/61, 400 21 Ústí nad Labem,

o žalobě proti exekučním příkazům žalovaného ze dne 17. 7. 2023, č. j. 1693839/23/2514-00540-506042 a č. j. 1694044/23/2514-00540-506042,

takto:

- I. Žaloba **se odmítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobci **se vrací** zaplacené soudní poplatky v částce 8 000 Kč. Částka 8 000 Kč bude žalobci vrácena z účtu Krajského soudu v Ústí nad Labem do třiceti dnů ode dne právní moci tohoto usnesení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení exekučních příkazů žalovaného ze dne 17. 7. 2023, č. j. 1693839/23/2514-00540-506042 a č. j. 1694044/23/2514-00540-506042, kterými byla nařízena daňová exekuce prodejem nemovitých věcí, a to pozemku parc. č. XA a pozemku parc. č. XB, jehož součástí je stavba č. p. XC, rodinný dům, vše zapsáno v katastru nemovitostí pro Ústecký kraj, Katastrální pracoviště Teplice, pro k. ú. a obec X. Daňová exekuce nařízená exekučním příkazem č. j. 1693839/23/2514-00540-506042 byla nařízena k vymožení nedoplatku ve výši 4 458 650,22 Kč podle vykonatelného zajišťovacího příkazu ze dne 5. 6. 2023, č. j. 1515601/23/2514-00540-506042. Daňová exekuce nařízená exekučním příkazem č. j. 1694044/23/2514-00540-506042 byla nařízena k vymožení nedoplatku ve výši 3 145 860,54 Kč podle vykonatelného zajišťovacího příkazu ze dne 5. 6. 2023, č. j. 1515468/23/2514-00540-506042. Žalobce v žalobě zároveň navrhoval, aby soud přiznal jeho žalobě odkladný účinek.
2. Při vyhodnocování existence překážek bránících o žalobě věcně rozhodnout soud předně vycházel z § 5 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), dle něhož platí, že pokud nestanoví tento nebo zvláštní zákon jinak, lze se ve

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

správním soudnictví domáhat ochrany práv jen na návrh a po vyčerpání řádných opravných prostředků, připouští-li je zvláštní zákon.

3. Soudní ochrana ve správním soudnictví tedy nastupuje teprve poté, kdy jsou vyčerpány možnosti nápravy nezákonného nebo vadného rozhodnutí prostředky správního řízení. Obecně stanovený důvod nepřipustnosti návrhu v § 5 s. ř. s. je rozveden v následujících ustanoveních s. ř. s., např. v § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 68 písm. a) s. ř. s. Podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. platí, že nestanoví-li tento zákon jinak, soud usnesením odmítne návrh, jestliže je návrh podle tohoto zákona nepřipustný, přičemž § 68 písm. a) s. ř. s. stanovuje, že žaloba je nepřipustná tehdy, pokud žalobce nevyčerpal řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem, připouští-li je zvláštní zákon, ledaže rozhodnutí správního orgánu bylo na újmu jeho práv změněno k opravnému prostředku jiného.
4. V posuzovaném případě žalovaný nařídil exekučními příkazy daňovou exekuci na prodej nemovitých věcí a žalobci jako dlužníku přikázal, že od okamžiku doručení exekučních příkazů nesmí nemovité věci převést na jinou osobu nebo je zatěžovat. Žalovaný poučil žalobce s odkazem na § 178 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), o tom, že proti exekučnímu příkazu nelze uplatnit opravné prostředky. Současně žalovaný v poučení s poukazem na § 159 odst. 1 daňového řádu uvedl, že proti nařízení daňové exekuce může žalobce podat ve lhůtě 30 dnů, kdy se o nařízení exekuce dozví, námitku.
5. Dle § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, (není-li dále uvedeno jinak, vychází soud z tohoto znění) se řádným opravným prostředkem, který lze uplatnit proti rozhodnutí vydaném při správě daní, rozumí odvolání nebo rozklad.
6. Dle § 159 odst. 5 daňového řádu platí, že v případě, kdy námitka směřuje proti rozhodnutí správce daně, je řádným opravným prostředkem proti tomuto rozhodnutí. Řádným opravným prostředkem námitka není ve vztahu k ustanovení vylučujícímu uplatnění řádného opravného prostředku.
7. Dle § 178 odst. 4 daňového řádu potom platí, že exekuční příkaz se doručuje dlužníkovi a dalším příjemcům tohoto rozhodnutí a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky.
8. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016-53, publ. pod č. 3873/2019 Sb. NSS, konstatoval, že námitka podaná dle § 159 daňového řádu není řádným opravným prostředkem ve smyslu § 5 a § 68 písm. a) s. ř. s., který by bylo nutno před podáním žaloby ve správním soudnictví vyčerpát. Současně rozšířený senát uvedl, že rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s. je jak exekuční příkaz vydaný podle § 178 daňového řádu, tak i rozhodnutí o námitce podle § 159 daňového řádu podané proti tomuto exekučnímu příkazu.
9. Jak uvedl Krajský soud v Praze v usnesení ze dne 4. 4. 2023, č. j. 43 Af 2/2022-34, „[t]ato judikatura je však s ohledem na novelu daňového řádu provedenou zákonem č. 283/2020 Sb., kterým byl § 159 daňového řádu s účinností ode dne 1. 1. 2021 doplněn o odstavce 5 a 6, obsoletní. Za současné právní úpravy je již nezbytně nutné před podáním žaloby ke správnímu soudu podat proti exekučnímu příkazu námitku. Teprve následné rozhodnutí o námitce je soudně přezkoumatelné v režimu § 65 a násl. s. ř. s. (...)

10. *Zákonodárce ne právě ideálně formulovanou novelou daňového řádu zapříčinil, že adresátům právních norem nemusí být povaha institutu námitky podávané proti rozhodnutí správce daně na první pohled zřejmá. Text shora citované právní úpravy nezní intuitivně, ba naopak spíše zmatečně. Z důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb. nicméně plyne, že výsledkem tohoto (dle názoru soudu poněkud krkolomného) legislativního řešení má být závěr, že námitka proti exekučnímu příkazu představuje řádný opravný prostředek, jehož uplatnění je nezbytnou podmínkou pro následné podání žaloby ke správnímu soudu. Od nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. je tedy možné žalovat už jen rozhodnutí o uplatnění námitce podle § 159 daňového řádu, a nikoliv vlastní exekuční příkaz.*
11. *V důvodové zprávě k zákonu č. 283/2020 Sb. je ve vztahu k novelizovanému znění § 159 daňového řádu uvedeno následující: „V situacích, kdy námitka nastupuje jako prostředek ochrany namísto odvolání či rozkladu, které jsou podle § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu tzv. řádnými opravnými prostředky, vzniká v aplikační praxi nejistota ohledně toho, zda má být námitce přiznán analogický status. Nejde přitom pouze o úvahu akademickou, ale zodpovězení této otázky je klíčové z hlediska aplikace soudního přezkumu v rámci správního soudnictví. Ustanovení § 68 soudního řádu správního stanoví, že žaloba je nepřipustná tehdy, nevycerpal-li žalobce řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem. Navrhuje se proto explicitně stanovit, že námitka směřující proti rozhodnutí správce daně (vydaném v rámci platební roviny daňového řízení) je řádným opravným prostředkem. Jde tedy o doplnění taxativního výčtu obsaženého v § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Důvodem pro takové řešení je jednak zachování zásady subsidiarity správního soudnictví a jednak promítnutí zásady hospodárnosti a procesní ekonomie. Z formálních důvodů je současně třeba stanovit, že status řádného opravného prostředku u daného typu námitky nemůže být zohledněn právě ve vztahu k ustanovením, která aplikaci řádného opravného prostředku vylučují (a zakládají tak možnost použití námitky jako prostředku ochrany proti danému rozhodnutí). Pokud by již při aplikaci norem vylučujících použití řádných opravných prostředků byla námitka chápána jako takový prostředek, došlo by i k jejímu vyloučení, což by bylo proti smyslu dané konstrukce a vytvořilo by svého druhu paradoxní výklad „kruhem.“*
12. *Teprve z výše citovaného textu je dle názoru soudu úmysl zákonodárce zcela zřejmý. Jinými slovy jej lze shrnout tak, že pokud ustanovení daňového řádu vylučuje u některých rozhodnutí opravné prostředky, taková norma se nevztahuje na námitku, neboť pro účely tohoto vylučujícího ustanovení opravným prostředkem není. Námitku tedy proti takovým rozhodnutím uplatnit lze, a pokud se tak stane, pak se jedná o (řádný) opravný prostředek.*
13. *Rovněž v nejnovější komentářové literatuře (která přijaté legislativní řešení označuje za těžko uchopitelné jak pro laickou, tak i odbornou veřejnost) autoři uvádějí, že napříště bude patrně možné správní žalobu podat až po vyčerpání možnosti podat námitku jako řádný opravný prostředek proti exekučnímu příkazu (srov. ROZEHNAL, Tomáš, KOSTOLANSKÁ, Eva. § 178 [Nařízení daňové exekuce]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 771).*
14. *Povahou námitky proti exekučnímu příkazu po nabytí účinnosti novely daňového řádu provedené zákonem č. 283/2020 Sb. se zabývá rovněž další autor, který ve svém příspěvku uvádí, že „[p]okud bychom akceptovali pouze nové znění zákona, bylo by usnesení rozšířeného senátu pro dnešek již překonané a námitku před podáním žaloby by bylo nutno povinně využít.“ (srov.*

BURDA, Zdeněk. *Námitka dle daňového řádu – výběr z judikatury správních soudů*, časopis *Daně a právo v praxi*, č. 12/2022. Dostupné v systému ASPI). Tentýž autor současně dodává, že „[n]a druhé straně však nelze přehlédnout fakt, že zmíněnou novelou se neodstranily další argumenty, na kterých je původní usnesení rozšířeného senátu postaveno. Například námitka nemá odkladný účinek proti napadanému rozhodnutí, rozhoduje o ní nikoli nadřízený orgán, ale prvostupňový správce daně, tedy ten, jehož rozhodnutí je námitkou napadáno, apod. Zřejmě tedy budeme muset vyčkat na další vývoj judikatury, zda bude umožněno žalovat přímo bez předchozího využití námítky.“

15. Soud uvádí, že námitka proti exekučnímu příkazu skutečně nemá ani nadále suspenzivní a devolutivní účinek (stejně jako správní žaloba). Jak správně uvádí autoři shora citovaného komentáře, podaná námitka ve vztahu k exekučnímu příkazu nadále nebude mít odkladný účinek a rovněž nebude mít ani vliv na právní moc námitkou napadeného exekučního příkazu vzhledem k úpravě v § 103 odst. 1 daňového řádu, podle kterého platí, že rozhodnutí, proti kterému se nelze odvolat, je v právní moci. Exekuční příkaz tak i po nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. nadále nabývá právní moci jeho doručením poslednímu z příjemců bez ohledu na později podanou námitku proti němu.
16. Jak však zdejší soud již v minulosti připustil, poněkud absurdní situace, kdy je přípustný „řádný opravný prostředek“ proti „pravomocnému rozhodnutí“, není nemyslitelná (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 22. 6. 2020, č. j. 43 A 55/2020-42, a navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2020, č. j. 6 Azs 192/2020-21, č. 4078/2020 Sb. NSS). Právě takováto situace nastala i v případě stávající právní úpravy námítky proti rozhodnutí správce daně v daňovém řádu. Byť soud takovýto stav vnímá jako nestandardní a do jisté míry i jako odporující právní teorii, nemění to nic na faktu, že námitka proti rozhodnutí správce daně je v § 159 odst. 5 větě první daňového řádu explicitně označena za řádný opravný prostředek a že smyslem této právní úpravy je – jak z citované důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb. plyne – „zachování subsidiarity správního soudnictví“. Tedy nejen na základě teleologického výkladu, ale rovněž na základě výkladu gramatického je dle názoru soudu nutné dojít k závěru, že námitka proti rozhodnutí správce daně dle § 159 daňového řádu je – jakkoliv směřuje proti pravomocnému rozhodnutí – řádným opravným prostředkem ve smyslu § 5 a § 68 písm. a) s. ř. s., jehož uplatnění je nezbytnou podmínkou pro podání žaloby ve správním soudnictví.
17. Žádoucím důsledkem uvedeného výkladu novelizované legislativy pak je to, že správce daně dostává příležitost posoudit argumentaci daňového subjektu a buď exekuční příkaz korigovat, nebo se k námitkové argumentaci alespoň vyjádřit ještě před podáním správní žaloby. Zvyšuje se tím šance, že se spory vyřeší bez nutnosti zapojení soudů. Pokud přesto k podání žaloby dojde, bude soudu k přezkumu předloženo v ideálním případě přezkoumatelné rozhodnutí řádně reagující na veškeré námitky daňového subjektu. Současně tím dochází k odstranění poněkud nekoncepční dosavadní praxe navazující na rozhodnutí rozšířeného senátu připouštějící soudní přezkum jak exekučního příkazu, tak rozhodnutí o námitce proti němu.“
18. S ohledem na výše uvedené závěry, se kterými se zdejší soud ztotožňuje, je třeba konstatovat, že žaloba proti napadeným exekučním příkazům je nepřipustná, neboť žalobce v řízení před správním orgánem nevyčerpal řádné opravné prostředky.
19. Soud nad rámec potřebného odůvodnění poukazuje na skutečnost, že žalovaný ve vyjádření k žalobce uvedl, že žalobce dne 17. 8. 2023 námitky proti exekučním příkazům uplatnil,

avšak do podání žaloby o nich nebylo rozhodnuto. Z toho důvodu soud nemohl postupovat podle § 46 odst. 5 s. ř. s. a postoupit návrh k vyřízení opravného prostředku, neboť nelze tvrdit, že by se žalobce řídil nesprávným poučením žalovaného o tom, že proti jeho rozhodnutí není přípustný opravný prostředek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2016, č. j. 3 As 214/2015-96). V této souvislosti soud účastníkům připomíná, že je povinností žalovaného o podaných námitkách ze dne 17. 8. 2023 rozhodnout. Teprve proti rozhodnutím o námitkách je přípustná správní žaloba (tato možnost přitom vyplývala i z dosavadní výše citované judikatury rozšířeného senátu). V případě nečinnosti správce daně je právem daňového subjektu uplatnit opatření proti nečinnosti (§ 38 daňového řádu).

20. Žalobu proti exekučním příkazům proto soud výrokem I. usnesení odmítl jako nepřípustnou dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. v návaznosti na § 68 písm. a) s. ř. s., neboť žalobce nevyčerpal žádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem.
21. Výrok II. usnesení o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 3 s. ř. s., podle kterého nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, byla-li žaloba odmítnuta.
22. Jelikož řízení skončilo odmítnutím žaloby před prvním jednáním, soud podle § 10 odst. 3 věty první zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soudních poplatcích“), rozhodl výrokem III. usnesení rovněž o vrácení žalobcem zaplacených soudních poplatků za žalobu ve výši 6 000 Kč (2 x 3 000 Kč) a za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 2 000 Kč (2 x 1 000 Kč). Částka ve výši 8 000 Kč bude žalobci vrácena z účtu krajského soudu ve lhůtě stanovené v § 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích.
23. O návrhu žalobce na přiznání odkladného účinku jeho žalobě soud samostatně nerozhodoval, neboť soud ve lhůtě pro rozhodnutí o přiznání odkladného účinku žalobu odmítl, a rozhodnutí o návrhu na přiznání odkladného účinku žalobě se tak stalo bezpředmětným.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 4. října 2023

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.
předseda senátu