



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **POKLIET, s. r. o.**, se sídlem Karlovo náměstí 290/16, Praha 2, zastoupená JUDr. Pavlem Kačírkem, advokátem se sídlem Zenklova 66/230, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2021, čj. 48429/21/5100-41455-711539, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 11. 2023, čj. 14 Af 1/2022-32,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 11. 2023, čj. 14 Af 1/2022-32, **se ruší**
a věc **se** městskému soudu **v r a c í** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Zajišťovacími příkazy z 15. 3. 2021, čj. 1854069/21/2002-00540-609327 a čj. 1854370/21/2002-00540-609327, správce daně žalobkyni uložil, aby složením jistoty v celkové výši 488 528 Kč zajistila úhradu daně z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2020 a 3. čtvrtletí roku 2020, která doposud nebyla stanovena.

[2] Žalobkyně proti výše uvedeným zajišťovacím příkazům podala odvolání, které žalovaný rozhodnutím z 5. 5. 2021, čj. 17231/21/5100-41456-712609, zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil. Žalobu proti tomuto rozhodnutí zamítl Městský soud v Praze rozsudkem z 30. 3. 2022, čj. 10 Af 10/2021-97. Kasační stížnost zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem z 30. 8. 2023, čj. 2 Afs 91/2022-55. Zajišťovací příkazy nejsou předmětem nyní projednávané věci.

[3] Téhož dne jako zajišťovací příkazy, 15. 3. 2021, vydal správce daně k vymožení nedoplatku ve výši 488 528 Kč exekuční příkazy čj. 1861529/21/2002-00540-609327 (na částku 143 405 Kč) a čj. 1861585/21/2002-00540-609327 (na částku 345 123 Kč).

[4] Proti exekučním příkazům podala žalobkyně dvě samostatná podání ze 7. 4. 2021 označená jako „*Námitky dle ustanovení § 159 daňového řádu proti úkonům správce daně při placení, tj. proti způsobu placení vyplývajících z vydaných exekučních příkazů*“ (dále „podání ze 7. 4. 2021“). Správce daně obě obsahově shodná podání posoudil v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu podle skutečného obsahu jednak jako námitky proti exekučním příkazům podle § 159 daňového řádu, a jednak jako žádost o povolení posečkání úhrady daně podle § 156 daňového řádu (dále „žádost o posečkání“). Na závěr těchto podání (část IV body 12 a 13) totiž žalobkyně uvedla: „*Daňový subjekt s ohledem na výše uvedené navrhuje, aby správce daně exekuční příkaz č. j. 1861529/21/2002-00540-609327, vydaný v neprospěch daňového subjektu dne 15. 3. 2021 (pozn. NSS: v případě druhého podání ze 7. 4. 2021 šlo o exekuční příkaz čj. 1861585/21/2002-00540-609327) zrušil a aby k úhradě nedoplatku plynoucího ze zajišťovacího příkazu vydaného téhož dne, stanovil daňovému subjektu přiměřené splátky, které umožní další existenci daňového subjektu coby podnikatelského subjektu a rovněž coby plátce daní, k nimž je u správce daně registrován. Pro případ, že by správce daně byl ochoten výši splátek či jiný způsob garance úhrady nedoplatků vymezených odkazovaným zajišťovacím příkazem sjednat s daňovým subjektem, daňový subjekt potvrzuje, že je k takovému jednání připraven, a to zcela dle dispozic správce daně*“.

[5] Námitky proti oběma exekučním příkazům správce daně zamítl rozhodnutím ze 7. 5. 2021, čj. 4260378/21/2000-11452-107363. Rozhodnutí o námitkách není předmětem nyní projednávané věci.

[6] Rozhodnutím z 6. 5. 2021, čj. 4127503/21/2002-00540-609327, správce daně zamítl žádosti o posečkání (dále „rozhodnutí o posečkání“). Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, v němž namítla, že její podání ze 7. 4. 2021 neměla být posouzena jako žádosti o posečkání. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím odvolání zamítl a rozhodnutí o posečkání potvrdil (dále „rozhodnutí žalovaného“).

[7] Městský soud v Praze k žalobě žalobkyně rozhodnutí žalovaného v záhlaví uvedeným rozsudkem zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Předně, s odkazem na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu z 31. 7. 2015, čj. 8 Afs 22/2015-37, ohledně § 70 odst. 2 daňového řádu, dospěl k závěru, že správce daně nepostupoval svévolně a zmatečně, pokud podání ze 7. 4. 2021 vyřídil i jako žádost o posečkání. Text těchto podání v části IV bodech 12 a 13 podle městského soudu takový postup nevyklučoval.

[8] Podle městského soudu však jiná situace nastala poté, co žalobkyně v odvolání proti rozhodnutí o posečkání jednoznačně uvedla, že podání ze 7. 4. 2021 nezamýšlela jako žádost o posečkání, o které by měl správce daně rozhodovat podle § 156 odst. 1 daňového řádu. Za takové situace bylo na žalovaném, aby si vyjasnil, čeho se žalobkyně podáními ze 7. 4. 2021 domáhala, tedy aby postavil najisto, zda žalobkyně žádá o posečkání (povolení úhrady částek uvedených v zajišťovacích příkazech ve splátkách), nebo jaký jiný postup citovaným textem navrhovala. Městský soud rovněž uvedl, že v rámci odvolacího řízení není ani vyloučeno zpětvzetí takové žádosti. Jelikož žalovaný v rámci odvolacího řízení nezjistil vůli žalobkyně ohledně dané otázky dostatečně určitě, zatížil podle městského soudu řízení vadou, která

pokračování

může mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Žalovaného městský soud zavázal, aby v dalším řízení znovu rozhodl poté, kdy postaví najisto, k čemu směřuje vůle žalobkyně.

[9] Zbylé žalobní námitky shledal nedůvodnými.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[10] Žalovaný (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, jíž navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a žalobu sám odmítl, eventuálně věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Namítl, že žalobkyni v řízení před městským soudem nesvědčila aktivní procesní legitimace, neboť netvrdila, že by byla na svých právech zkrácena přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení rozhodnutím správního orgánu, jak vyžaduje § 65 odst. 1 s. ř. s. Vydáním žalobou napadeného rozhodnutí totiž nemohlo dojít k zásahu do práv žalobkyně, neboť správce daně nepovolil posečkání úhrady daně, o které žalobkyně dle svého následného tvrzení ani nežádala. Městský soud tak pochybil, neboť před vydáním meritorního rozhodnutí neposoudil, zda žalobkyně skutečně tvrdila, že úkonem správního orgánu došlo k zásahu do nějakého jejího konkrétního práva. Kdyby tak býval učinil, musel by žalobu odmítnout.

[12] Dále stěžovatel namítl nezákonnost závěru městského soudu v bodech 26 a 27 napadeného rozsudku, že stěžovatel měl v odvolacím řízení k odvolací námitce účastníka řízení „vyjasnit“, čeho se žalobkyně podáními ze 7. 4. 2021 domáhala, s tím, že v rámci odvolacího řízení není vyloučeno ani zpětvzetí původní žádosti o posečkání úhrady daně. V odvolacím řízení nebylo povinností stěžovatele vyzývat žalobkyni, aby projevila dodatečně svou skutečnou vůli ve vztahu k podáním ze 7. 4. 2021. Jeho povinností bylo vypořádat se s odvolací námitkou žalobkyně, že podáními ze 7. 4. 2021 nezamýšlela podat žádost o posečkání. Za účelem posouzení této námitky nebylo zapotřebí žalobkyni vyzývat k tomu, aby dodatečně projevila svou vůli. Skutečná vůle žalobkyně měla vyplývat z podání ze 7. 4. 2021, jejichž obsah měl stěžovatel na podkladě nových odvolacích tvrzení přezkoumat. Tuto svou povinnost stěžovatel beze zbytku splnil, neboť podání ze 7. 4. 2021 posoudil podle skutečného obsahu ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu, a dospěl k závěru o správnosti postupu správce daně, který uvedená podání posoudil i jako žádost o posečkání. Ostatně, ke shodnému závěru dospěl i městský soud v bodu 26 napadeného rozsudku. Předmětem odvolacího řízení tedy nemělo být zkoumání skutečné vůle žalobkyně na základě odvolací argumentace, ale naopak posuzování skutečného obsahu podání ze 7. 4. 2021 a toho, zda je správce daně správně posoudil.

[13] V této souvislosti stěžovatel rovněž namítl faktickou neproveditelnost závazného právního závěru vysloveného městským soudem. Stěžovatel totiž podle daňového řádu nemá v odvolacím řízení žádný procesní nástroj, kterým by mohl žalobkyni vyzvat k upřesnění obsahu podání ze 7. 4. 2021. Jediným procesním nástrojem je v tomto ohledu výzva k odstranění vad podání podle § 74 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Tu však stěžovatel nemůže vydat, neboť jednak podání ze 7. 4. 2021 nesměřují vůči němu, ale vůči správci daně, a jednak o těchto podáních již správce daně rozhodl. Tato podání byla tedy zjevně způsobilá k projednání, a není tak splněna podmínka pro vydání výzvy k odstranění vad podání podle uvedeného ustanovení. Nesprávný je i závěr městského soudu, že v odvolacím řízení není

vyloučeno ani zpětvzetí žádosti o posečkaní. Podle § 73 odst. 4 daňového řádu však podání, kterým je zahájeno řízení, může ten, kdo jej učinil, změnit nebo vzít zpět do doby, než je správcem daně vydáno rozhodnutí ve věci.

[14] Žalobkyně ve vyjádření navrhla zamítnutí kasační stížnosti. Ta není ničím jiným nežli pouhou reprodukcí odůvodnění, případně účelovou obhajobou rozhodnutí žalovaného. Městský soud učinil své závěry na základě komplexního a zejména objektivního hodnocení všech relevantních souvislostí řešené problematiky a rovněž takto byly kvalifikovaně a zejména pak srozumitelně odůvodněny a rovněž tak opřeny o relevantní judikaturu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Kasační stížnost je důvodná.

III.A Aktivní procesní legitimace žalobkyně v řízení před městským soudem

[16] Ve vztahu k nedostatku aktivní procesní legitimace žalobkyně v řízení před městským soudem stěžovatel vznesl dvě dílčí související kasační námitky.

[17] Jednak namítl, že městský soud před vydáním meritorního rozhodnutí (napadeného rozsudku) neposoudil, zda žalobkyně skutečně tvrdila, že úkonem správního orgánu došlo k zásahu do nějakého jejího konkrétního práva. Svojí podstatou jde o námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, které není důvodná.

[18] Již jen ze skutečnosti, že městský soud žalobě vyhověl a napadené rozhodnutí žalovaného zrušil, je evidentní, že městský soud neměl o existenci aktivní procesní legitimace žalobkyně žádných pochyb. Tuto úvahu si tedy učinil, byť vzhledem k okolnostem „jen“ implicitně. Rozhodnutími daňových orgánů v nyní projednávané věci byly zamítnuty žádosti žalobkyně, resp. odvolání proti jejich zamítnutí, přičemž taková rozhodnutí jsou typickým příkladem úkonů orgánů veřejné správy, jež se dotýkají právní sféry účastníků (usnesení rozšířeného senátu NSS z 23. 3. 2005, čj. 6 A 25/2002-42, č. 906/2006 Sb. NSS), pročez jsou soudně přezkoumatelná (rozsudek NSS z 17. 12. 2014, čj. 1 Afs 121/2014-52, bod 33 a další tam citovaná judikatura). Za této situace, a vzhledem k tomu, že stěžovatel v řízení před městským soudem na nedostatek aktivní procesní legitimace žalobkyně nikterak nepoukazoval, proto skutečnost, že tato otázka není v napadeném rozsudku řešena výslovně, nepůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (rozsudek NSS z 28. 5. 2024, čj. 4 As 54/2024-89).

[19] Návazně stěžovatel namítl, že žalobkyni v řízení před městským soudem nesvědčila aktivní procesní legitimace, neboť netvrdila, že by byla na svých právech zkrácena přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení rozhodnutím správního orgánu, jak vyžaduje § 65 odst. 1 s. ř. s. Městský soud měl proto žalobu odmítnout.

[20] Podle § 65 odst. 1 s. ř. s. *kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen "rozhodnutí"), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.*

pokračování

[21] Nejvyšší správní soud již ve výše uvedeném usnesení rozšířeného senátu čj. 6 A 25/2002-42 dospěl k závěru, že citované ustanovení nelze interpretovat doslovným jazykovým výkladem, ale podle jeho smyslu a účelu tak, že žalobní legitimace je dána pro všechny případy, kdy se úkon správního orgánu, vztahující se ke konkrétní věci a konkrétním adresátům, dotýká právní sféry žalobce.

[22] Podmínka aktivní procesní legitimace bude tedy splněná, bude-li žalobce logicky konsekventně a myslitelně tvrdit možnost dotčení svojí právní sféry příslušným úkonem orgánu veřejné správy. Naopak, pokud z tvrzení žalobce obsažených v žalobě vyplývá, že i kdyby byla tato tvrzení pravdivá, žalobce nemohl být na svých právech dotčen, žalobní legitimace ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. dána není. V takovém případě byla žaloba podána osobou zjevně neoprávněnou a má být odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s. (rozsudek rozšířeného senátu NSS z 18. 5. 2010, čj. 5 Afs 33/2008-180, č. 2084/2010 Sb. NSS, body 23 a 24).

[23] Žalobkyně v žalobě namítla nesprávnou aplikaci § 70 odst. 2 daňového řádu (body 7 a 10 žaloby), bezdůvodnost a nepřiměřenost rozhodnutí žalovaného (bod 8 žaloby), a nesrozumitelnost a nepřipustnost postupu daňových orgánů, jímž došlo k „rozdělení“ a vypořádání jeho podání ze 7. 4. 2021 ve dvou různých řízeních (bod 9 žaloby).

[24] Podle Nejvyššího správního soudu žalobkyně ve smyslu citovaného § 65 odst. 1 s. ř. s. logicky konsekventně a myslitelně tvrdila dotčení své právní sféry, jež mělo spočívat v nesprávném posouzení jejích podání ze 7. 4. 2021, které vyústilo v nezákonně vydané rozhodnutí o posečkání, potažmo rozhodnutí žalovaného. Z uvedených žalobních tvrzení žalobkyně pak ani nevyplývá, že i kdyby byla tato tvrzení pravdivá, žalobkyně by nemohla být na svých právech dotčena. Dotčení může spočívat již v tom, že s žalobkyní bylo vedeno dílčí daňové řízení (o posečkání), jež podle jejího tvrzení pro neexistenci její žádosti vůbec vedeno být nemělo.

[25] Pro účely existence aktivní procesní legitimace je pak nerozhodné, že žalobkyně tvrdila, že žádnou žádost o posečkání nepodala, neboť to je předmětem až věcného posouzení žaloby, tj. aktivní věcné legitimace [k rozdílu mezi aktivní procesní (návrhovou/žalobní) legitimací a aktivní věcnou legitimací srov. rozsudek NSS z 12. 6. 2023, čj. 5 As 116/2021-111, č. 4498/2023 Sb. NSS, body 29 a 30].

III.B Nezákonnost napadeného rozsudku

[26] Stěžovatel namítl nezákonnost závěru městského soudu v bodech 26 a 27 napadeného rozsudku, podle kterého měl stěžovatel v odvolacím řízení k odvolací námitce účastníka řízení „vyjasnit“, čeho se žalobkyně podáními ze 7. 4. 2021 domáhala.

[27] Podle § 70 odst. 2 daňového řádu *se podání posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno.*

[28] Podle návěti § 156 odst. 1 téhož zákona *na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední může správce daně povolit posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky (dále jen „posečkání“),*

[29] Nejvyšší správní soud vyšel z kasační stížností (logicky) nezpochybněného závěru městského soudu, že správce daně správně a v souladu s § 70 odst. 2 posoudil podání ze 7. 4. 2021 v části i jako žádosti o posečkání. Ostatně, ani žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti tento závěr nikterak nespороvala, naopak se s napadeným rozsudkem ztotožnila. Zároveň, vzhledem k tomu, že podle citovaného § 156 odst. 1 daňového řádu může správce daně rozhodnout o posečkání i z moci úřední, tedy pro samotné řízení není bezpodmínečně třeba žádosti daňového subjektu, nemůže nedostatek takové žádosti způsobit nicotnost rozhodnutí o posečkání, potažmo rozhodnutí žalovaného, kterou by se Nejvyšší správní soud musel v souladu s § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat i bez kasační námitky (rozsudek NSS z 28. 2. 2023, čj. 8 Azs 110/2021-29, bod 24 a další tam citovaná judikatura).

[30] Městský soud však zatížil napadený rozsudek nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], neboť dospěl k nesprávnému závěru, že žalovaný tím, že v návaznosti na podané odvolání dostatečně určité nezjistil vůli žalobkyně ohledně jejích podání ze 7. 4. 2021, zatížil odvolací řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[31] Městský soud v bodu 21 napadeného rozsudku citoval, a následně aplikoval, závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu z 31. 7. 2015, čj. 8 Afs 22/2015-37, jenž v bodech 13 a 14 dospěl k závěru, že § 70 odst. 2 daňového řádu lze „*aplikovat výhradně v případě, je-li projev vůle daňového subjektu v učiněném podání jednoznačný, neboť správce daně nesmí svou úvahou o obsahu podání nahrazovat vůli podatele. ... Stejně tak nelze postupem podle § 70 odst. 2 daňového řádu napravovat omyl podatele, který navenek učinil jiný procesní úkon, než jaký ve skutečnosti zamýšlel*“ [zvýraznění přidal NSS].

[32] Z uvedeného podle Nejvyššího správního soudu plyne, že pro aplikaci § 70 odst. 2 daňového řádu, tj. pro posouzení příslušného podání daňového subjektu podle jeho skutečného obsahu, je rozhodující projev vůle obsažený v daném podání, nikoli samotná vůle, již daňový subjekt svým podáním sice zamýšlel projevit, avšak objektivně, navenek, tak neučinil. Procesní úkony podle daňového řádu se řídí teorií projevu vůle, nikoli teorií vůle, a proto je nutno je posuzovat objektivně tj. podle toho, jak byly navenek projeveny. Ani podstatný omyl účastníka mezi tím, co procesním úkonem projevil, a tím, co jím projevit chtěl, nemá na procesní úkon a jeho účinnost žádný vliv (rozsudek NSS z 8. 9. 2023, čj. 10 Afs 96/2023-41, bod 13). Podání účastníka tak procesní úkon buď obsahuje (vůle byla projevena), nebo neobsahuje. Třetí varianta neexistuje.

[33] Městský soud v bodu 26 dospěl k závěru o správnosti postupu správce daně, který podání ze 7. 4. 2021 podle jejich obsahu posoudil i jako žádosti o posečkání, tedy k závěru, že žalobkyně projevila vůli podat, vedle námitek podle § 159 daňového řádu, i žádosti o posečkání podle § 156 odst. 1 téhož zákona (tj. skutečně podala žádosti o posečkání).

[34] V příkrém rozporu s tímto závěrem je však navazující závěr městského soudu, že žalovaný měl v odvolacím řízení, v návaznosti na odvolací námitky žalobkyně, vyjasnit, zda žalobkyně žádost o posečkání skutečně podala, resp. zda ji zamýšlela podat. Stejně jako závazný právní názor městského soudu v bodu 30 napadeného rozsudku, aby žalovaný v dalším řízení postavil najisto, k čemu směřuje vůle žalobkyně. V souladu s teorií projevu vůle však není přípustné jednou již učiněný projev vůle zpětně relativizovat či zpochybnit, resp. z něj následným postupem učinit projev jiné vůle. Za splnění zákonem daných

pokračování

podmínek je možné projev vůle (v podobě procesního úkonu) vzít zpět dalším projevem vůle, nikoli však projevenou vůli zpětně změnit.

[35] Jak příhodně uvedl stěžovatel v kasační stížnosti, předmětem odvolacího řízení měl být a byl „toliko“ přezkum správnosti a zákonnosti postupu správce daně při posouzení podání ze 7. 4. 2021. Nikoli dodatečné vyjasňování, čeho se žalobkyně uvedenými podáními domáhala, resp. zamýšlela domáhat.

[36] Městský soud tak na jednu stranu dospěl k závěru založeném na judikaturou potvrzené teorii projevu vůle, aby v rozporu s tím zrušil rozhodnutí žalovaného pro vadu zjištěnou aplikací teorie vůle.

[37] Kasační námitka je proto důvodná.

[38] Jelikož Nejvyšší správní soud shledal nezákonným závěr městského soudu, podle nějž stěžovatel zatížil odvolací řízení vadou s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé, tedy závěr, z něhož vzešel závazný právní názor vyslovený městským soudem, je bezpředmětné zabývat se namítanou faktickou neproveditelností tohoto závazného právního názoru.

IV. Závěr a náklady řízení

[39] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[40] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 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 28. listopadu 2024

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu