ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Jitky Zavřelové a Jana Kratochvíla v právní věci žalobkyně: **CZT a. s.**, se sídlem Lísková 1513, Čáslav, zast. Mgr. Zbyškem Malíkem, advokátem se sídlem Střelecká 672/14, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**, se sídlem Na Pankráci 1685/17, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2023, čj. 4900567/23/2113-00540-209701, a proti exekučnímu příkazu žalovaného ze dne 14. 8. 2023, čj. 3989385/23/2113-00540-110705, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 24. 3. 2025, čj. 41 Af 1/2024-47,

takto:

I. Kasační stížnost proti výroku II. rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 24. 3. 2025, čj. 41 Af 1/2024-47, **se odmítá.**

II. Kasační stížnost proti výroku I. rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 24. 3. 2025, čj. 41 Af 1/2024-47, **se zamítá.**

III. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladu řízení.

IV. Žalovanému **se** náhrada nákladu řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Exekučním příkazem ze dne 14. 8. 2023, čj. 3989385/23/2113-00540-110705 (dále též „exekuční příkaz“), žalovaný nařídil vůči žalobkyni daňovou exekuci přikázáním jiné peněžité pohledávky vykazované u Celního úřadu pro Pardubický kraj (dále též „celní úřad“). Exekuční příkaz vycházel z výkazu nedoplatků ze dne 14. 8. 2023, sestaveného ke dni 11. 8. 2023.

[2] Rozhodnutím ze dne 16. 8. 2023, čj. 40149994/23/2113-00540-110705, žalovaný částečně zastavil daňovou exekuci vůči žalobkyni v rozsahu částky 5 390 802 Kč, neboť v tomto rozsahu byl vymáhaný nedoplatek uhrazen přeplatkem převedeným od celního úřadu. Zbývající část nedoplatku ve výši 906 000 Kč zůstala předmětem nařízené daňové exekuce.

[3] Proti exekučnímu příkazu podala žalobkyně námitku dle § 159 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád"). Rozhodnutím ze dne 4. 12. 2023, čj. 4900567/23/2113-00540-209701 (dále též „rozhodnutí o námitce"), žalovaný námitku zamítl.

[4] Exekuční příkaz a rozhodnutí o námitce napadla žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Praze.

[5] Krajský soud žalobu ve vztahu k exekučnímu příkazu odmítl pro opožděnost (výrok I.). V tomto ohledu vyšel z judikatury, podle které je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. jak exekuční příkaz vydaný podle § 178 daňového řádu, tak i rozhodnutí o námitce podané proti tomuto exekučnímu příkazu (§ 159 daňového řádu). Proti exekučnímu příkazu i proti rozhodnutí o námitce proto lze podat samostatnou žalobu. V daném případě však žaloba směřující proti exekučnímu příkazu nebyla podána po uplynutí zákonné dvouměsíční lhůty.

[6] Výrokem II. rozsudku pak krajský soud zrušil rozhodnutí o námitce a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud uvedl, že rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 18. 5. 2023 byl zrušen platební výměr ze dne 17. 5. 2013. Jelikož uvedený platební výměr byl podkladem pro položku č. 2 výkazu nedoplatků ze dne 14. 8. 2023, jeho zrušením pozbyla položka č. 2 výkazu nedoplatků podklad. V tomto rozsahu byl proto výkaz nedoplatků ze dne 14. 8. 2023 nesprávný, což má vliv na zákonnost exekučního příkazu. Žalovaný proto měl dle § 159 odst. 3 daňového řádu přistoupit alespoň k částečné změně exekučního příkazu. Pokud tak neučinil, nezbylo krajskému soudu než rozhodnutí o námitce zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Zbylým žalobním námitkám krajský soud nepřisvědčil.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[7] Rozsudek krajského soudu napadla žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížností z důvodů obsahově podřaditelných pod § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s."). Z hlediska věcného identifikoval Nejvyšší správní soud následující okruhy námitek, které pro přehlednost uspořádal takto. V prvním okruhu námitek stěžovatelka brojila proti výroku II. rozsudku, jímž krajský soud vyhověl žalobě stěžovatelky a zrušil rozhodnutí o námitce. Podle stěžovatelky krajský nesprávně posoudil některé stěžovatelkou vznesené žalobní námitky. V druhém okruhu námitek brojila proti výroku I. napadeného rozsudku, kterým byla žaloba odmítnuta. Podle stěžovatelky byly splněny podmínky k věcnému projednání žaloby. Krajský soud neměl žalobu v tomto rozsahu odmítnout, ale měl ji věcně projednat. Stěžovatelka proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný podal písemné vyjádření ke kasační stížnosti, v němž se plně ztotožnil se závěry krajského soudu. Kasační námitky neshledal důvodnými. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl.

[9] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného setrvala na stížních námitkách uvedených v kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Nejvyšší správní soud se předně zabýval přípustností kasační stížnosti směřující proti výroku II. napadeného rozsudku. Tímto výrokem krajský soud rozhodl takto: „*Rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2023, č. j. 4900567/23/2113-00540-209701, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.*“

[12] Podle § 104 odst. 2 s. ř. s. platí, že *kasační stížnost, která směřuje jen proti výroku o nákladech řízení nebo proti důvodům rozhodnutí soudu, je nepřípustná.* Výkladem uvedeného ustanovení se opakovaně zabývala judikatura. Ta dovodila, že kasační stížností se nelze domáhat zrušení výroku rozsudku krajského soudu, kterým byl účastník řízení úspěšný. Např. v usnesení ze dne 1. 7. 2015, čj. 5 Afs 91/2012-41, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu uvedl, že „*kasační stížnost podaná účastníkem, který byl v řízení před krajským soudem procesně úspěšný a který nenamítá, že krajský soud měl výrokem ve věci rozhodnout jinak, je podle § 104 odst. 2 s. ř. s. nepřípustná.*“ (viz bod 60). To platí i v případě, „*kdy stěžovatel nesouhlasí s převážnou většinou důvodů, o které je napadený výrok opřen*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2024, čj. 9 As 245/2023-55, bod 12; srov. též usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2013, čj. 8 As 90/2012-56). Přesně takto postupuje i stěžovatelka. Ta kasační stížností míří proti některým důvodům, na nichž krajský soud vystavěl zrušení žalobou napadeného rozhodnutí o námitce, avšak souhlasí s tím, že byly dány důvody ke zrušení předmětného rozhodnutí.

[13] Nejvyšší správní soud tedy vyhodnotil kasační stížnost v rozsahu mířícím do výroku II. napadeného rozsudku jako nepřípustnou a odmítl ji [§ 104 odst. 2 a § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 120 s. ř. s.]. Z tohoto důvodu se nemohl zabývat ani námitkami, které se týkají odůvodnění tohoto výroku (obdobně viz bod 13 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2024, čj. 9 As 245/2023-55).

[14] Ve zbývající části kasační stížnosti stěžovatelka brojila proti výroku I. rozsudku, kterým krajský soud odmítl žalobu proti exekučnímu příkazu pro opožděnost. Nejvyšší správní soud neshledal tyto námitky důvodnými.

[15] Z konstantní judikatury vyplývá, že rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s. je jak exekuční příkaz vydaný podle § 178 daňového řádu, tak rozhodnutí o námitce podle § 159 daňového řádu podané proti tomuto exekučnímu příkazu; námitka podaná dle § 159 daňového řádu není řádným opravným prostředkem ve smyslu § 5 a § 68 písm. a) s. ř. s., který by bylo nutno vyčerpat před podáním žaloby ve správním soudnictví (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2019, čj. 1 Afs 271/2016-53, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, čj. 5 Afs 126/2018-27, ze dne 7. 2. 2020, čj. 7 Afs 402/2017-48, ze dne 21. 5. 2020, čj. 9 Afs 204/2019-49 atp.). Uvedené závěry lze aplikovat i na právní úpravu daňového řádu účinnou od 1. 1. 2021. K tomu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 1. 2024, čj. 8 Afs 59/2023-39, uvedl, že „*jelikož ani změna § 159 daňového řádu účinná od 1. 1. 2021 nic nezměnila na charakteru rozhodnutí o námitkách, jsou nadále platné i závěry opakovaně citovaného usnesení rozšířeného senátu čj. 1 Afs 271/2016-53 (...), podle nichž rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s. je jak exekuční příkaz vydaný podle § 178 daňového řádu, tak rozhodnutí o námitce podle § 159 uvedeného zákona podané proti tomuto exekučnímu příkazu. Proti oběma rozhodnutím se proto lze, nezávisle na sobě, bránit správní žalobou.*“ (viz bod 61; zdůraznění přidáno NSS).

[16] Z uvedeného tedy vyplývá, že i proti exekučnímu příkazu vydanému podle § 178 daňového řádu (rozhodnutí) se lze bránit správní žalobou. Tuto žalobu je třeba podat ve lhůtě dvou měsíců poté, kdy bylo rozhodnutí žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem (§ 72 odst. 1 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že exekuční příkaz byl stěžovatelce doručen dne 15. 8. 2023. Poslední den dvouměsíční žalobní lhůty proto dle § 40 odst. 3 s. ř. s. připadl na pondělí 16. 10. 2023 (15. 10. 2023 byla neděle). Stěžovatelka však podala žalobu až ve čtvrtek 1. 2. 2024, tj. po uplynutí zákonem stanovené lhůty. Krajský soud proto postupoval správně, pokud žalobu proti exekučnímu příkazu odmítl jako opožděnou [§ 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

[17] Na závěru o opožděnosti žaloby nemůže nic změnit ani stížní argumentace.

[18] Nejvyšší správní soud není názoru, že by z poučení uvedeném v exekučním příkazu bylo lze dovodit včasnost podané žaloby. V části „poučení“ exekučního příkazu je mj. uvedeno: „*Proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky (§ 178 odst. 4 daňového řádu). Proti tomuto úkonu při placení dané lze uplatnit námitku (§ 159 odst. 1 daňového řádu), a to ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděla osoba zúčastněná na správě daní. Námitka se podává u správce daně, který úkon provedl. Podaná námitka nemá odkladný účinek.*“ Z citovaného tedy plyne, že stěžovatelka byla poučena o tom, že proti předmětnému exekučnímu příkazu nelze podat opravné prostředky, nýbrž toliko námitku podle § 159 daňového řádu, která však nemá odkladný účinek, přičemž tu, jak je uvedeno výše, nelze považovat za řádný opravný prostředek ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2024, čj. 8 Afs 59/2023-39, bod 60). Z poučení současně nevyplývá, že by správce daně uvedl v poučení chybnou lhůtu pro podání žaloby. O možnosti podání žaloby se v exekučním příkazu nezmiňuje. Lze dodat, že není povinností správce daně poučovat účastníka řízení o možnosti podání správní žaloby, resp. o lhůtě pro její podání (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2007, čj. 4 Ads 5/2007-64).

[19] Stěžovatelka nemá pravdu ani v tom, že by exekuční příkaz a rozhodnutí o námitce tvořily jeden celek, resp. že by exekuční příkaz sám o sobě nemohl založit, změnit či zrušit práva a povinnosti ve vztahu k jeho adresátovi. Takové tvrzení odporuje závěrům konstantní judikatury (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2019, čj. 1 Afs 271/2016-53, a rozsudky téhož soudu ze dne 17. 1. 2024, čj. 8 Afs 59/2023-39, ze dne 25. 7. 2019, čj. 5 Afs 126/2018-27, a ze dne 27. 3. 2024, čj. 6 Afs 245/2023-32).

[20] Nepřípadné je i tvrzení stěžovatelky, že má krajský soud povinnost vždy zrušit současně s druhostupňovým i prvostupňové rozhodnutí. Takovou povinnost nelze dovodit ani z § 78 odst. 3 s. ř. s. Uvedené ustanovení představuje možnost, nikoliv povinnost správního soudu zrušit prvostupňové rozhodnutí (viz Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář.* § 78. Wolters Kluwer, Praha, 2019; srov. usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 28. 8. 2007, čj. 1 As 60/2006-106, či rozsudky ze dne 26. 7. 2007, čj. 1 Afs 57/2006-70, ze dne 14. 7. 2016, čj. 9 As 68/2016-34, ze dne 11. 6. 2020, čj. 1 As 189/2020-40, či ze dne 9. 8. 2022, čj. 4 As 493/2019-29 atp.). Krajský soud přitom odůvodnil, proč zrušil pouze rozhodnutí o námitce, a nikoliv i exekuční příkaz (srov. body 20-25 a 45 rozsudku krajského soudu).

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost směřující proti výroku I. rozsudku krajského soudu není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). V části směřující proti výroku II. shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost nepřípustnou, a proto ji odmítl [§ 104 odst. 2 a § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 120 s. ř. s.]. Ve věci rozhodl soud na základě oprávnění stanoveného v § 109 odst. 2 s. ř. s. bez jednání.

[22] Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

[23] Podle § 60 odst. 3 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, byla-li kasační stížnost odmítnuta. Ve vztahu k části, v níž byla kasační stížnost odmítnuta, proto nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně 1. září 2025

Tomáš Foltas
předseda senátu