ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Bohumila Hnízdila, JUDr. Václava Novotného, JUDr. Petra Příhody, JUDr. Marie Součkové a JUDr. Marie Turkové v právní věci žalobce: **R. F.**, zastoupeného JUDr. Ladislavou Palatinovou, advokátkou se sídlem Vejvanovského 468, Kroměříž, proti žalovanému: **Finanční úřad v Holešově** se sídlem nám. Dr. E. Beneše 59, Holešov, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 29. 1. 2004, sp. zn. 29 Ca 32/2002,

takto:

Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 29. 1. 2004, sp. zn. 29 Ca 32/2002, **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného usnesení Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla odmítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného č. j. 29110/01/322970/4594 ze dne 10. 12. 2001. Žalovaný uvedeným rozhodnutím nevyhověl námitce stěžovatele proti jím vydanému exekučnímu příkazu ze dne 21. 11. 2001 na srážku ze mzdy.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že pravomoc soudu k přezkoumání napadeného rozhodnutí žalovaného je dána ustanovením § 4 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002, soudního řádu správního („s. ř. s.“), jedná se o ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu. Platební výměry vydané žalovaným trpí vadami, v trestním řízení byly označeny za nepřezkoumatelné. Žalovaný však na jejich základě přesto vydal exekuční příkazy, které jsou nepřezkoumatelné, není z nich patrno, o jaké daňové období se jedná a jaká daňová povinnost je jimi předepsána. Stěžovatel se proto domnívá, že žaloba byla podána důvodně, stěžovatel byl k jejímu podání legitimován ve smyslu ustanovení § 65 s. ř. s. a nebyly dány podmínky pro její odmítnutí dle ustanovení § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Proto stěžovatel navrhuje napadené usnesení krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k novému řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí o námitkách. K námitce nezákonnosti uvedeného rozhodnutí z důvodu absence specifikace předmětného daňového období a nároku na penále uvedl, že tyto údaje jsou stěžovateli známé z předchozích rozhodnutí, tj. z platebních výměrů. Dále žalovaný poukázal na rozdílnost trestního a daňového řízení, daňová povinnost může být stanovena pouze rozhodnutím příslušného správce daně. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

Z obsahu spisu plyne, že exekučním příkazem ze dne 21. 11. 2001 byla nařízena exekuce srážkou ze mzdy stěžovatele k zaplacení vykonatelných daňových nedoplatků ve výši 1 291 418 Kč. Exekuční příkaz byl vydán poté, kdy stěžovatel žalovanému nezaplatil vykonatelné nedoplatky stanovené několika pravomocnými platebními výměry. Stěžovatel proti uvedenému exekučnímu příkazu namítal, že zde není uvedeno zdaňovací období, za které nedoplatek vznikl, a že rovněž chybí uvedení existence nároku na penále. Žalovaný námitky zamítl pro nedůvodnost, když konstatoval, že nejde o náležitosti, které by byly rozhodujícím podkladem pro nařízení daňové exekuce dle ustanovení § 73 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Podstatné skutečnosti byly předmětem vyměřovacího řízení, které proběhlo, v něm vydaná rozhodnutí jsou pravomocná a vykonatelná.

Krajský soud k tomu uvedl, že stěžovatel se v dané věci domáhal přezkoumání správních rozhodnutí vydaných na základě ustanovení § 73 odst. 6 daňového řádu poté, kdy bylo pravomocně skončeno řízení vyměřovací. Existovaly tedy vykonatelné nedoplatky stanovené platebními výměry a stěžovatel tyto nedoplatky do vydání exekučního příkazu neuhradil. Stěžovatel tak nesplnil dobrovolně povinnost uloženou mu rozhodnutím vydaným ve vyměřovacím řízení, ve vykonávacím řízení jsou již práva a povinnosti stěžovatele autoritativně určena. Na základě uvedených zjištění krajský soud dospěl k závěru, že nejsou splněny podmínky řízení, konkrétně zde není správní rozhodnutí, které by bylo možno podrobit soudnímu přezkumu. Žalobní legitimace dle ustanovení § 65 s. ř. s. je dána existencí úkonu správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva a povinnosti, tyto úkony jsou označovány legislativní zkratkou jako „rozhodnutí“. Žalobou je napadeno rozhodnutí (včetně jemu předcházejícího), kterým nebyla zakládána, měněna, rušena nebo závažně určována veřejná subjektivní práva a povinnosti stěžovatele, soud proto s odkazem na ustanovení § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. žalobu odmítl.

Usnesením ze dne 31. 8. 2005 rozhodující 2. senát Nejvyššího správního soudu podle ustanovení § 17 odst. 1 s. ř. s. předložil věc rozšířenému senátu, protože při předběžné poradě dospěl k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru judikovaného Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 11. 5. 2004, č. j. 3 Afs 6/2003-62. Jde o právní otázku posouzení možnosti soudního přezkumu rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu podle ustanovení § 73 odst. 8 daňového řádu, kdy soud v citovaném rozsudku vyslovil právní názor (s nímž se 2. senát neztotožnil), že „*rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu (§ 73 odst. 8 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) je rozhodnutím spadajícím do oblasti výkonu práva, o kterém již bylo rozhodnuto. Chybí mu tedy v § 65 odst. 1 s. ř. s. předpokládaný právní obsah rozhodnutí, které lze napadnout žalobou ve správním soudnictví. Žalobce není odmítnutím návrhu krácen na svém právu přístupu k soudu, neboť v případě meritorního hmotněprávního rozhodování měl možnost uplatnit opravné prostředky jak ve správním řízení, tak i v řízení před soudem rozhodujícím ve správním soudnictví*.“

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu při hodnocení předmětné právní otázky vycházel z následujících úvah.

Předně nelze pominout 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*.“ K tomu je nutno pro úplnost dodat, že 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.

Další podpůrný argumentační potenciál plyne ze 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 ostatně 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.

Nejvyšší správní soud proto, respektujíc hierarchické uspořádání vnitrostátního právního řádu, dospívá k závěru danému argumentačním souběhem citovaných ústavních kautel a komparací se srovnatelnou úpravou v civilním řízení a vyúsťujícímu ve výsledek,

že rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu podle ustanovení § 73 odst. 8 daňového řádu je rozhodnutím, které lze napadnout žalobou ve správním soudnictví. Jedná se tedy o rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s.

Protože napadené usnesení krajského soudu je založeno na právním závěru opačném, tzn. na závěru, že se v projednávané věci nejednalo o rozhodnutí zakládající, měnící, rušící či závazně určující veřejná subjektivní práva stěžovatele ve smyslu citovaného zákonného ustanovení, jedná se nutně o usnesení nezákonné, které Nejvyšší správní soud pro naplnění kasačního důvodu obsaženého v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) musel zrušit.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že soudní přezkum v těchto případech samozřejmě nemůže zpochybňovat souslednost a logickou provázanost jednotlivých fází daňového řízení. Námitkami proti exekučnímu příkazu proto nelze účinně brojit proti samotnému daňovému nedoplatku, stanovenému samostatným správním rozhodnutím, a rovněž následný soudní přezkum může být zaměřen zejména na vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, na vykonatelnost exekučního titulu, na jeho právní účinnost vůči povinnému apod., nikoliv již na přezkum důvodnosti samotného exekučního titulu. Soudní přezkum proto v těchto případech lze označit za do určité míry omezený a koncentruje se na případné „vybočení“ z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce. Jak již ostatně uvedl Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004-75, *„je-li u správního soudu napadeno rozhodnutí vydané v další fázi řízení (v řízení exekučním), pak přirozeně soud může zkoumat jen samotnou existenci titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, poměr výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci apod., navíc za podmínky, že stížnost tvrdí například, že exekuční titul neexistuje, zvolený způsob exekuce není zákonem připuštěn, že cena postižené věci je v nepoměru k výši pohledávky atp. Soud se ve fázi exekučního řízení nemůže zabývat skutečnostmi, které nastaly před vydáním vykonatelného výkazu nedoplatků, tedy v řízení vyměřovacím*.“

Protože Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. října 2005

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu