

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **Potamos CZ s.r.o. (dříve QANTO CZ s. r. o.),** IČO: 259 69 714, se sídlem Praha 7 - Holešovice, Bubenská 943/8a, zastoupený JUDr. Petrem Tomanem, advokátem, se sídlem Praha 2, Trojanova 12, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu,** se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2014, č. j. 6839872/14/2007-00540-108308, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 30. 4. 2015, č. j. 9 Af 84/2014 – 46,

takto:

Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 30. 4. 2015, č. j. 9 Af 84/2014 – 46, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) se včas podanou kasační stížností domáhá zrušení v záhlaví označeného usnesení Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla odmítnuta žaloba stěžovatele směřující proti exekučnímu příkazu vydanému Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „žalovaný“) dne 3. 12. 2014, č. j. 6839872/14/2007-00540-108308, a věc byla postoupena žalovanému k vyřízení.

[2] V odůvodnění napadeného usnesení městský soud uvedl, že podstatnou otázkou je v dané věci posouzení, zda existuje opravný prostředek proti exekučnímu příkazu vydanému žalovaným dle § 178 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový

řád“), v rámci daňové exekuce dle právní úpravy účinné od 1. 1. 2014, a jestliže ano, zda je třeba jej vyčerpat před podáním žaloby proti rozhodnutí správního orgánu ke správnímu soudu dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[3] Městský soud dovodil, že na základě skutečnosti, že novelizované znění § 178 odst. 4 daňového řádu s účinností od 1. 1. 2014 vylučuje možnost podat proti exekučnímu příkazu opravné prostředky, se prostředkem ochrany proti němu stala námitka podle § 159 daňového řádu. Tento závěr odůvodnil poukazem na důvodovou zprávu k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (dále jen „zákonné opatření“), které nabylo účinnosti dne 1. 1. 2014. V této důvodové zprávě je výslovně uvedeno, že prostředkem ochrany proti exekučnímu příkazu je namísto odvolání právě námitka. V této souvislosti městský soud poukázal rovněž na skutečnost, že mechanismus rozhodování i náležitosti námitek vzhledem k dikci § 159 odst. 3 a 4 daňového řádu jsou obdobné jako u odvolání. Svým charakterem tak námitka odpovídá odvolání dle § 112 ve spojení s § 159 odst. 4 daňového řádu.

[4] Z uvedených důvodů měl městský soud za to, že námitku dle § 159 daňového řádu je nutno chápat jako opravný prostředek *sui generis,* tj. „specifický řádný opravný prostředek“, o kterém rozhoduje správní orgán, který úkon učinil či rozhodnutí vydal. Městský soud proto dospěl k závěru, že v případě rozhodnutí správce daně ve fázi placení daní, proti nimž nelze podat odvolání, je třeba námitku dle § 159 daňového řádu považovat za opravný prostředek, který je nutno vyčerpat, aby následná žaloba proti rozhodnutí správního orgánu byla přípustná dle § 65 a násl. s. ř. s. s přihlédnutím k § 68 písm. a) s. ř. s. [ve spojení s § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[5] Protože stěžovatel v posuzované věci nevyčerpal možnost podání námitky proti exekučnímu příkazu, městský soud žalobu jako nepřípustnou dle § 68 písm. a) s. ř. s. odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Vzhledem ke skutečnosti, že stěžovatel v napadeném exekučním příkazu nebyl žalovaným poučen o možnosti podat námitku ve smyslu § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu, městský soud zároveň rozhodl o postoupení věci k vyřízení žalovanému s poukazem na § 46 odst. 5 s. ř. s.

II.
Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Proti napadenému usnesení městského soudu podal stěžovatel kasační stížnost. Namítá, že není správný závěr městského soudu o povaze námitky jako řádného opravného prostředku, který je třeba ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s. vyčerpat před podáním žaloby ve správním soudnictví. Podle stěžovatele § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu taxativně stanoví řádné opravné prostředky v řízeních vedených správcem daně. Těmito řádnými opravnými prostředky jsou pouze odvolání a rozklad. Napadené usnesení městského soudu je nesprávné, neboť odporuje jazykovému výkladu citovaných ustanovení a představuje nepřípustné rozšíření výkladu zákonné úpravy, kterým je zasahováno do právní jistoty daňových subjektů. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, přitom podle stěžovatele plyne požadavek přiklonit se

při posouzení podmínek přípustnosti správní žaloby k výkladu doslovnému, což ovšem městský soud neučinil. Stěžovatel také odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 25. 11. 1999, sp. zn. IV. ÚS 325/99, dle kterého nelze akceptovat, aby výluky z přístupu občana k soudu ve správních věcech byly vykládány extenzivně.

[7] Stěžovatel zdůraznil, že rovněž důvodová zpráva k zákonnému opatření neřadí námitku mezi řádné opravné prostředky, nýbrž mezi „jiný prostředek ochrany". Námitka ostatně ani není jako řádný opravný prostředek uvedena v taxativním výčtu opravných prostředků v § 108 odst. 1 daňového řádu. Závěr městského soudu, že námitka podle § 159 daňového řádu je řádným opravným prostředkem, nelze podle stěžovatele dovodit ani z § 112 daňového řádu, neboť v tomto ustanovení jsou stanoveny obsahové náležitosti odvolání. Z uvedeného ovšem nelze dovozovat, zda je námitka řádný či mimořádný opravný prostředek.

[8] Podle názoru stěžovatele nebylo úmyslem zákonodárce námitku, obdobně jako stížnost na postup správce daně dle § 237 daňového řádu, zahrnout mezi řádné opravné prostředky, což vyplývá nejen z důvodové zprávy k daňovému řádu, ale i ze srovnání stávající právní úpravy (daňového řádu) a dřívější právní úpravy obsažené v zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"), kde naopak výslovně námitka a stížnost byly mezi řádné opravné prostředky zahrnuty. V této souvislosti stěžovatel poukázal na zcela rozdílné účinky, které jsou spojeny s podáním odvolání dle § 103 odst. 1 daňového řádu, ale nejsou daňovým řádem stanoveny v případě podání námitky. Rozdílný charakter námitky a odvolání se projevuje také v odlišnostech řízení o těchto prostředcích. U odvolání je zaručen přezkum nadřízeným orgánem, pokud mu postupem dle § 113 daňového řádu správce daně sám nevyhoví. Naopak u námitky takový přezkum garantován není.

[9] Z uvedeného je podle stěžovatele zřejmé, že námitky nejsou řádným opravným prostředkem ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s., a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti, neboť městský soud rozhodl v souladu se zákony České republiky, když žalobu odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 68 písm. a) s. ř. s. jako nepřípustnou pro nevyčerpání řádných opravných prostředků proti exekučnímu příkazu v řízení před žalovaným. Podle názoru žalovaného se městský soud nemohl zabývat věcnými námitkami stěžovatele uplatněnými vůči exekučnímu příkazu, neboť se jimi musí nejprve zabývat žalovaný v rozhodnutí o námitkách.

III.
Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[12] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost **je** důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud předesílá, že v případech, kdy je kasační stížností napadeno usnesení správního soudu o odmítnutí žaloby, přichází pro stěžovatele z povahy věci v úvahu pouze kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2004, č. j. 7 Azs 13/2004 - 54, nebo ze dne 5. 1. 2006, č. j. 2 As 45/2005 - 65, všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Rozsah přezkumu rozhodnutí soudu je v tomto případě vymezen povahou a obsahem přezkoumávaného rozhodnutí. Jestliže správní soud žalobu stěžovatele odmítl a věc samu meritorně neposuzoval, může Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti zkoumat pouze to, zda byly splněny zákonem stanovené důvody pro odmítnutí žaloby. Městský soud ve shodě s názorem vysloveným mimo jiné v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2008, č. j. 8 Aps 6/2007 - 247, se v řízení o podané žalobě stěžovatele nejprve zabýval okolnostmi bránícími věcnému projednání návrhu, tj. podmínkami řízení. Nejvyšší správní soud v citovaném usnesení konstatoval: *„Jsou-li naplněny zákonné předpoklady, soud žalobu odmítne, aniž by se mohl zabývat její důvodností. K posouzení důvodnosti žaloby tedy soud může přistoupit jen tehdy, byla-li včas podána přípustná žaloba osobou k tomu oprávněnou a pokračování v řízení nebrání neodstraněné vady žaloby nebo nedostatek podmínek řízení.“* Je-li dán kasační důvod podle písm. e) [§ 103 odst. 1 s. ř. s.], vylučuje to důvody podle písm. a), c) a d) [§ 103 odst. 1 s. ř. s.], neboť nezákonným je rozhodnutí o odmítnutí návrhu (žaloby) nebo o zastavení řízení v každém případě i tehdy, byla-li v něm soudem nesprávně posouzena právní otázka ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s, bylo-li řízení u soudu zmatečné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s., nebo je-li rozhodnutí soudu nepřezkoumatelné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2012, č. j. 4 As 57/2012 - 13). Pod kasační důvod vymezený v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. lze podřadit rovněž situaci, kdy vada řízení před soudem měla nebo mohla mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí o odmítnutí návrhu či o zastavení řízení, a dále vada řízení spočívající v tvrzené zmatečnosti řízení před soudem. Typickým příkladem pak může být odmítnutí žaloby správním soudem z důvodu, že nebyly vyčerpány řádné opravné prostředky v předcházejícím správním řízení (nebyla nedodržena subsidiarita soudního přezkumu). V případě tohoto důvodu je na stěžovateli, aby konkrétně popsal, v čem správní soud pochybil a proč je jeho procesní rozhodnutí podle stěžovatele nezákonné.

[14] V projednávané věci je úkolem Nejvyššího správního soudu ke kasační námitce stěžovatele přezkoumat skutkové a právní podmínky odmítnutí žaloby městským soudem z důvodu její nepřípustnosti pro nevyčerpání řádných opravných prostředků dle § 68 písm. a) ve spojení s § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Rozhodnou spornou právní otázkou je, zda námitka dle § 159 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2014, kterou lze podat proti exekučnímu příkazu vydanému v daňovém řízení při placení daní, je řádným opravným prostředkem, který je nutné podle § 65 a násl. s. ř. s. vyčerpat před podáním žaloby ve správním soudnictví.

[15] Obdobnými kasačními stížnostmi téhož stěžovatele směřující proti obsahově shodným procesním rozhodnutím Městského soudu v Praze se Nejvyšší správní soud již

zabýval ve svých rozsudcích ze dne 26. 11. 2015, č. j. 7 Afs 131/2015 – 32, a ze dne 18. 1. 2016, č. j. 5 Afs 106/2015 – 26, od nichž nemá důvod se odchýlit ani v nyní posuzované věci, proto se ani nyní jeho závěry neliší od závěrů uvedených rozsudků.

[16] Dle § 178 odst. 4 daňového řádu se *exekuční příkaz doručuje dlužníkovi a dalším příjemcům tohoto rozhodnutí a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky*. Dle § 159 odst. 1 daňového řádu *proti úkonu správce daně při placení daní, nejde-li o rozhodnutí, u kterého zákon připouští podání odvolání, může osoba zúčastněná na správě daní uplatnit námitku ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděla*. Dle § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu *rozhodnutí vydané při správě daní lze přezkoumat na základě řádného opravného prostředku, kterým je odvolání nebo rozklad*. Dle § 68 písm. a) s. ř. s. *žaloba je nepřípustná také tehdy, nevyčerpal-li žalobce 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*.

[17] Druhy opravných prostředků, které lze proti rozhodnutí při správě daní uplatnit, stanoví daňový řád v § 108 odst. 1 a rozděluje je na řádné opravné prostředky, kterými jsou odvolání nebo rozklad, a na mimořádné opravné prostředky, kterým je návrh na povolení obnovy řízení. Tento výčet opravných prostředků je třeba považovat za taxativní, neboť daňový řád nepřipouští možnost rozšíření jejich výčtu například uvozením slovy „zejména“, „příkladmo“ apod. Oproti předchozí právní úpravě v § 52 zákona o správě daní a poplatků, který námitku mezi řádné opravné prostředky výslovně řadil, daňový řád v § 108 odst. 1 námitku jako řádný opravný prostředek neuvádí.

[18] Také ze systematiky daňového řádu lze dovodit, že se v případě námitky nejedná o řádný nebo mimořádný opravný prostředek, neboť námitka je upravena v části třetí, hlavě V. daňového řádu – „Placení daní“, nikoli v části druhé, hlavě VII. daňového řádu – „Opravné a dozorčí prostředky“.

[19] Podle § 178 odst. 4 daňového řádu nelze proti exekučnímu příkazu uplatnit řádné ani mimořádné opravné prostředky, byť je nesporným, že proti němu lze podat námitky podle § 159 daňového řádu, jak správně dovodil i městský soud s poukazem na důvodovou zprávu k zákonnému opatření. Ve zmíněné důvodové zprávě je uvedeno: „*Nově by již odvolání proti exekučnímu příkazu nebylo možné. Stejně tak nebude možné uplatnit jiný opravný prostředek, kterým je v souladu s § 108 návrh na povolení obnovy řízení. To ovšem neznamená, že by dlužník neměl jiný prostředek ochrany, kterým by mohl brojit proti případným nedostatkům exekučního příkazu, resp. zahájeného exekučního řízení. Tímto prostředkem je námitka podle § 159. Důvodem pro tuto změnu je zejména odstranění zatěžujícího formalismu (...). Rozdíl mezi námitkou a odvoláním tkví zejména v tom, že o námitce rozhoduje prvostupňový správce daně. V praxi se proti exekučnímu příkazu brojí především z důvodu nespokojenosti s tím, jak byla daň stanovena v nalézacím řízení, což ovšem není relevantní námitka, neboť o stanovení daně je nutno rozhodovat v nalézacím řízení, nikoli řízení exekučním. Odvolání, které musí posoudit orgán prvního i druhého stupně, je pak zbytečně zatěžujícím a neefektivním nástrojem. Za legitimní tak lze považovat pouze námitky, že vymáhaná daň již byla zaplacena nebo že neexistuje vykonatelný exekuční titul. I v těchto případech je však efektivnější, aby je posuzoval správce daně prvního stupně, neboť to je orgán, který může rychle, efektivně a relevantně tyto skutečnosti přezkoumat s ohledem na to, že vede evidenci daní a současně disponuje exekučními tituly. (...) V rámci obecnějšího srovnání*

lze uvést, že nejčastějším způsobem vymáhání soukromoprávních (ale i některých veřejnoprávních) pohledávek je vymáhání prostřednictvím soudního exekutora, vůči jehož exekučnímu příkazu zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, rovněž nepřipouští opravné prostředky."

[20] Mezi námitkami jako prostředkem ochrany proti úkonům správce daně při placení daní (nejde-li o rozhodnutí, proti němuž se lze odvolat) a odvoláním sice existuje určitá podobnost, protože daňový řád v § 159 odst. 4 stanoví, že v řízení o námitce se použije obdobně § 112 daňového řádu, který upravuje náležitosti odvolání, a také způsob rozhodnutí o námitkách, upravený v § 159 odst. 3 daňového řádu, je obdobný tomu, jak je rozhodováno o odvolání. Přesto z uvedeného nelze bez dalšího dovodit, že by bylo možno námitky považovat za řádný opravný prostředek.

[21] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 16. 11. 2004, č. j. 1 As 28/2004 – 106, uvedl následující: „*Obecnou podmínkou ochrany práv před správním soudem je vyčerpání řádných opravných prostředků, které zákon ve správním řízení připouští (§ 5 s. ř. s.). Taková úprava není samoúčelná a má zásadní důvody (...) Klade se tak důraz jednak na respektování požadavku procesní ekonomie, neboť je-li tu otevřena právní možnost nápravy nezákonnosti vyšší správní instancí, není věcný ani právní důvod předkládat věc in foro, jednak je zdůrazněna nutnost aktivity subjektů veřejnoprávních vztahů při ochraně jejich subjektivních oprávnění. Řádné opravné prostředky jsou instituty procesního práva, které - jsou-li podány řádně a včas - dávají účastníkům řízení procesní oprávnění ("právo") iniciovat přezkoumání vydaného správního rozhodnutí před nabytím jeho právní moci. Řádné, tj. přípustné a u příslušného správního orgánu včas podané odvolání tedy s sebou pravidelně přináší suspenzivní (odkladný) účinek. Účinky právní moci, a tedy i vykonatelnosti, se přitom odkládají až do vyřízení opravného prostředku (zde: odvolání).*"

[22] S ohledem na citovanou judikaturu je třeba zdůraznit, že daňový řád suspenzivní účinky dle § 103 daňového řádu spojené s podáním řádného opravného prostředku nepředpokládá u námitek. Jelikož proti exekučnímu příkazu nelze opravný prostředek podat (§ 178 odst. 4 daňového řádu), okamžikem jeho doručení dlužníkovi a dalším příjemcům nabývá právní moci bez ohledu na skutečnost, zda proti němu byly podány námitky podle § 159 daňového řádu či nikoliv.

[23] Námitka je sice prostředkem ochrany mimo jiné i proti exekučnímu příkazu, který je úkonem, u něhož zákon nepřipouští odvolání (§ 159 odst. 1 daňového řádu), avšak není řádným opravným prostředkem ve smyslu § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu, neboť není v tomto ustanovení jako řádný opravný prostředek uvedena. Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že se ve vztahu k námitce obdobně aplikuje § 112 daňového řádu o náležitostech odvolání, ani že existuje obdobný mechanismus rozhodování jak v případě námitek, tak i odvolání.

[24] Závěr městského soudu, že námitky jsou opravným prostředkem *sui generis*, které je třeba vyčerpat před podáním žaloby, nemá oporu v platné právní úpravě. Podle § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu je nezbytnou náležitostí rozhodnutí finančního úřadu poučení, zda je možné podat proti rozhodnutí odvolání, v jaké lhůtě a u kterého správce daně s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku. Poučovací povinnost

správce daně se proto vztahuje podle citovaného ustanovení pouze na odvolání. Výklad § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu provedený městským soudem je proto nepřípustně extenzivní.

IV.
Závěr a náklady řízení

[25] Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že uplatnění námitky proti exekučnímu příkazu není podmínkou pro podání žaloby ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s. v návaznosti na § 5 s. ř. s., jak nesprávně dovodil městský soud.

[26] Proto Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než napadené usnesení městského soudu v souladu § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušit a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení, v němž je vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto zrušujícím rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). S ohledem na skutečnost, že se městský soud dosud meritorně věcí nezabýval, jelikož vycházel z nesprávného právního názoru na nepřípustnost žaloby v nyní posuzované věci, v dalším řízení věcně posoudí stěžovatelem uplatněné žalobní námitky a nově rozhodne.

[27] V novém rozhodnutí rozhodne městský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 dne 27. ledna 2016

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu