

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně: **Tabák Plus, spol. s r.o.**, v konkursu, se sídlem Brno, Nové sady 606/40, zastoupená společností Rödl & Partner, k. s., se sídlem Praha 1, Platnéřská 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, za účasti osoby zúčastněné na řízení: **JUDr. J. Š.**, insolvenční správce, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 9. 2017, č. j. 31 Af 47/2015 – 252,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4 114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně Rödl & Partner, k.s.

III. Osoba zúčastněná na řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 3. 9. 2015, č. j. 29017/15/5100-41458-711929, zamítl odvolání žalobkyně ze dne 5. 8. 2015 a potvrdil 29 rozhodnutí (zajišťovacích příkazů) Specializovaného finančního úřadu (dále též „*správce daně*“) ze dne 4. 8. 2015 ve věci zajištění daně z přidané hodnoty. Jedná se o rozhodnutí správce daně č. j. 175052/15/4000-50715-050520, 175057/15/4000-50715-050520, 175071/15/4000-50715-050520, 175075/15/4000-50715-050520, 175079/15/4000-50715-050520, 175082/15/4000-50715-050520, 175087/15/4000-50715-050520, 175093/15/4000-50715-050520,

175094/15/4000-50715-050520, 175096/15/4000-50715-050520, 175097/15/4000-50715-050520, 175190/15/4000-50715-050520, 175103/15/4000-50715-050520, 175108/15/4000-50715-050520, 175109/15/4000-50715-050520, 175112/15/4000-50715-050520, 175113/15/4000-50715-050520, 175114/15/4000-50715-050520, 175115/15/4000-50715-050520, 175118/15/4000-50715-050520, 175119/15/4000-50715-050520, 175121/15/4000-50715-050520, 175123/15/4000-50715-050520, 175124/15/4000-50715-050520, 175126/15/4000-50715-050520, 175128/15/4000-50715-050520, 175130/15/4000-50715-050520, 175133/15/4000-50715-050520, 177144/15/4000-50715-050520 (dále společně jen „*zajišťovací příkazy*“).

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „*krajský soud*“), jenž jí vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V žalobě vytýkala celou řadu procesněprávních a hmotněprávních pochybení žalovaného a správce daně. Pro účely projednávané věci jsou však významné žalobní námitky ohledně procesních pochybení.

[3] Žalobkyně namítala, že správce daně neměl posoudit její podání ze dne 5. 8. 2015 jako perfektní odvolání proti zajišťovacím příkazům, ale měl ji vyzvat k doplnění podání podle § 112 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“). Mezi stranami je nesporné a z daňového spisu se podává, že podání žalobkyně je označeno rubrikami „*Námitka podle § 159 daňového řádu proti daňové exekuci*“ a „*Návrh na zastavení či odklad daňové exekuce dle § 181 daňového řádu*“. V posledním odstavci podání se uvádí: „*Současně daňový subjekt podává odvolání proti zajišťovacímu příkazu z důvodu, že daňový subjekt si není vědom žádného závazku vůči správci daně za situace otevřené daňové kontroly, kdy byly toliko daňovým subjektem v rámci řádné a plné součinnosti předávány správci daně podklady*“.

[4] Žalobkyně dovozovala, že uvedené podání neobsahovalo náležitosti podle § 112 odst. 1 daňového řádu. Správce daně ji měl tedy vyzvat k doplnění podání a stanovit jí k tomu přiměřenou lhůtu. Polemizovala s rozhodnutím žalovaného, jenž vyložil námitky směřující proti exekučnímu příkazu jako námitky odvolací proti zajišťovacím příkazům. Z textu podání bylo naopak zřejmé, že žalobkyně napadala důvodnost, přípustnost a přiměřenost samotné daňové exekuce.

[5] Krajský soud této argumentaci přisvědčil. Uvedl, že klíčovými náležitostmi odvolání jsou identifikace napadeného rozhodnutí, označení odvolatele a uvedení odvolacích důvodů. Tyto náležitosti vymezují předmět řízení a uvedením důvodů realizuje odvolatel svoji vůli, v jakém rozsahu požaduje přezkum napadených rozhodnutí. Není úkolem správce daně ani žalovaného, aby za daňový subjekt určoval rozsah přezkumu.

[6] Z obsahu podání ze dne 5. 8. 2015 je ve vztahu k zajišťovacím příkazům patrné pouze: 1) označení odvolatele, 2) označení správce daně, kterému podání směřuje, a to Specializovaného finančního úřadu (z podání nevyplývá, že by bylo adresováno žalovanému prostřednictvím správce daně), 3) fakt, že je zároveň toto podání odvoláním a 4) datum doručení zajišťovacích příkazů. Naopak v podání nebyly označeny napadené zajišťovací příkazy a konkrétní odvolací důvody. Správce daně tyto nedostatky neodstranil

postupem dle § 112 daňového řádu a žalovaný za této procesní situace přesto o odvolání rozhodl.

[7] Za nezákonný označil krajský soud postup žalovaného, který z podání žalobkyně dovodil, že odvolání směřuje proti všem zajišťovacím příkazům a za odvolací důvody považoval jednak tvrzení o probíhající daňové kontrole a dále námitky proti daňové exekuci. Z obsahu podání žalobkyně je zřejmé, že jeho primárním účelem je zpochybnění nařízení daňové exekuce, nikoliv odvolání proti zajišťovacím příkazům. Jednotlivé skutečnosti, které žalovaný považoval za odvolací důvody, jsou cílenými důvody pro zastavení exekuce a jako takové měly být posouzeny.

[8] Ani tvrzení o probíhající daňové kontrole v posledním odstavci podání neopravňovalo žalovaného posoudit podání žalobkyně jako obsahově dostatečné. Daňová kontrola byla u žalobkyně zahájena pouze za měsíc únor roku 2014 a za měsíce duben až říjen roku 2011, zatímco zajišťovacími příkazy byla zajištěna daň za období duben až říjen roku 2011, srpen až prosinec roku 2012, leden až prosinec roku 2013 a leden až červen roku 2014. Daňová kontrola pro zbývající zdaňovací období byla zahájena až dne 18. 8. 2015, tedy po podání odvolání.

[9] Jakkoliv se dle § 70 odst. 2 daňového řádu podání posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno, není na správci daně, aby zcela přetvořil obsah podání žalobkyně a z návrhu na odklad a zastavení exekuce vytvořil odvolání proti nespecifikovaným rozhodnutím (zde zajišťovacím příkazům). Účelem citovaného ustanovení je ochrana daňového subjektu, který se na správce daně obrací, a toto ustanovení je aplikovatelné pouze, pokud je z obsahu podání jasně patrné, co jím daňový subjekt vyjádřil.

[10] Krajský soud uzavřel, že se správce daně dopustil závažného porušení procesních práv žalobkyně, které mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, protože rezignoval na postup dle § 112 daňového řádu.

[11] Žalovaný (dále jen „*stěžovatel*“) brojí proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu, který lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[12] Stěžovatel namítá, že se krajský soud nesprávně vypořádal s právní otázkou, zda odvolání trpělo vadami, které bránily jeho řádnému projednání, a tedy zda měla být vydána výzva k doplnění podání podle § 112 odst. 2 daňového řádu. Popírá, že by odvolání žalobkyně postrádalo zákonné náležitosti, k jejichž odstranění měl přistoupit správce daně.

[13] Co se týče (podle krajského soudu chybějících) odvolacích důvodů, poukázal stěžovatel na to, že žalobkyně výslovně v odvolání důvod uvedla a cituje již zmíněnou pasáž podání ze dne 5. 8. 2015, podle níž „*daňový subjekt si není vědom žádného závazku vůči správci daně za situace otevřené daňové kontroly, kdy byly toliko daňovým subjektem v rámci řádné a plné součinnosti předávány správci daně podklady*.“ Na věci nic nemění, že uvedený důvod nemůže ve svém důsledku vést k nezákonnosti či nesprávnosti odvoláním napadených rozhodnutí. Postačuje, že žalobkyně v tom takový odvolací důvod spatřovala.

Zákon totiž nestanoví, že náležitostí odvolání mohou být výlučně jen ty důvody, ve kterých může nesprávnost či nezákonnost napadeného rozhodnutí skutečně spočívat.

[14] Neztotožňuje se ani s úvahou krajského soudu ohledně tvrzení žalobkyně, kterým v podání ze dne 5. 8. 2015 namítá nesplnění podmínek podle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o DPH*"; podle první věty uvedeného ustanovení *hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání* – pozn. soudu). Krajský soud dovodil, že tato námitka souvisí s nesplněním podmínek pro nařízení daňové exekuce a směřuje tak k námitce proti exekučnímu příkazu. Ačkoliv má existence nebezpečí z prodlení vliv na vykonatelnost zajišťovacího příkazu, a tedy i na okamžik zahájení daňové exekuce, jedná se stále o jeden z atributů zajišťovacího příkazu. Prostor pro přezkum splnění podmínek pro aplikaci § 103 zákona o DPH není v řízení o námitce proti exekučnímu příkazu, nýbrž výlučně v řízení o odvolání proti zajišťovacímu příkazu. Tvrzení o nesplnění podmínek pro aplikaci § 103 zákona o DPH tedy musí být považováno za námitku směřující proti zajišťovacím příkazům.

[15] Proti zajišťovacím příkazům pak bezpochyby žalobkyně brojila i větou: „*Odůvodněné obavy specifikované Zajišťovacím příkazem jsou zcela mimo realitu faktického stavu a života (bývalého) daňového subjektu*." Odůvodněná obava je zákonnou podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu, čehož si krajský soud musí být vědom. Namítá-li účastník řízení její neexistenci (jinak nelze výše citované tvrzení chápat), pak namítá nezákonnost zajišťovacího příkazu. Tuto námitku je nutno posuzovat jako odvolací důvod proti zajišťovacím příkazům.

[16] Stěžovatel odmítá, že by podání ze dne 5. 8. 2015 neobsahovalo dostatečnou identifikaci zajišťovacích příkazů ve smyslu § 112 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Není nutné uvedení jednoznačného identifikátoru – čísla jednacího nebo čísla platebního výměru. Uvedením data doručení zajišťovacích příkazů bylo jednoznačně identifikováno 29 zajišťovacích příkazů, ty byly společně exekučním titulem pro exekuční příkaz. Stěžovatel připouští nejednoznačnost spočívající v otázce, zda byly odvoláním napadeny veškeré zajišťovací příkazy vydané správcem daně toho dne, případně jestli byly napadeny pouze některé z těchto zajišťovacích příkazů. Druhé z uvedených možností nic nenasvědčuje s výjimkou užití jednotného čísla v některých částech textu odvolání. Krajský soud náležitosti odvolání posoudil přísně formalisticky, bez kontextu daňového řízení a celého textu odvolání.

[17] Stěžovatel rovněž polemizuje s judikaturou Nejvyššího správního soudu, konkrétně s rozsudkem ze dne 14. 10. 2005, č. j. 7 Afs 71/2005 – 74, jímž byl krajský soud inspirován (krajský soud sice citoval komentář k § 70 odst. 2 daňového řádu, jeho znění však z uvedeného rozsudku podle názoru stěžovatele vychází – pozn. soudu). Podle tohoto rozsudku „[n]*eumožňuje-li úkon jednoznačný závěr o tom, co jím účastník vyjádřil, je třeba v souladu s § 21 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků* (v rozhodné době ještě nebyl v účinnosti daňový řád – pozn. soudu) *účastníka vyzvat, aby odstranil vady podání. Posouzení procesního úkonu podle jeho obsahu však neumožňuje, aby finanční úřad určitému a srozumitelnému úkonu přikládal jiný než účastníkem sledovaný smysl, "domýšlel" obsah podání nebo z jeho obsahu činil nevyplývající závěry*."

[18] Stěžovatel poukazuje na to, že citovaný rozsudek byl vydán ještě za účinnosti předcházející právní úpravy, tj. zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „*zákon o správě daní a poplatků*“), jenž zastával přísnější nároky na splnění náležitostí odvolání. Týkal se také odlišné skutkové situace – posouzení podání, které bylo zcela zjevně žalobou zaslanou správci daně na vědomí, u které se daňový subjekt až následně domáhal, aby jí byly přiznány účinky námitky proti exekučnímu příkazu. Z citovaného rozsudku nevyplývá, že správce daně nemůže interpretovat obsah podání v daňovém řízení. Určuje meze interpretace obsahu podání ve zcela opačném směru, než jak dovodil krajský soud. Stěžovatel poukazuje na část právní věty rozsudku č. j. 7 Afs 71/2005 – 74, podle níž „[p]*osouzení procesního úkonu podle jeho obsahu však neumožňuje, aby správce daně určitému a srozumitelnému úkonu přikládal jiný než účastníkem sledovaný smysl*.“ Stěžovatel obsah podání nedomýšlel a nečinil závěry z obsahu podání nevyplývající. Tvrdí-li žalobkyně neexistenci odůvodněné obavy, respektive nesplnění podmínek pro aplikaci § 103 zákona o DPH, jelikož disponuje majetkem vyšším, než je vymáhaná povinnost, pak zjevně z těchto důvodů považuje za nezákonné všechny zajišťovací příkazy.

[19] Stěžovatel dále odkázal na princip hospodárnosti řízení. Pokud byly zajišťovací příkazy identifikovány a odvolání obsahovalo důvody, nemohl správce daně vydat výzvu podle § 112 odst. 2 daňového řádu. Pokud by byla vydána, žalobkyně by zpochybnila její zákonnost a vliv na běh lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání podle § 168 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud hodnotil obsah odvolání žalobkyně ze dne 5. 8. 2015 v kontextu jejího pozdějšího podání ze dne 3. 9. 2015 a toho, že takové podání bylo učiněno, aniž by stěžovateli existence tohoto podání byla známa v době rozhodnutí o odvolání.

[20] Krajský soud na podporu vlastní argumentace uvádí, že rozhodnutí o odvolání bylo vydáno před uplynutím odvolací lhůty. Avšak je-li rozsudek založen na skutečnosti, že odvolání (tj. podání ze dne 5. 8. 2015 – pozn. soudu) bylo jako odvolání správně posouzeno, pak nelze o jakémkoliv dalším plynutí lhůty k podání odvolání uvažovat. Ve vydání rozhodnutí o odvolání před uplynutím třiceti dní od vydání odvoláním napadených rozhodnutí tedy nemůže být spatřován postup, který by směřoval proti elementárním právům žalobkyně. Měla si být vědoma, že podáním odvolání zahájila dne 6. 8. 2015 odvolací řízení, a proto nemohla další plynutí odvolací lhůty předpokládat. Právo přeje bdělým, a proto by rozhodování soudů ani ve věcech daňových nemělo mířit k ochraně žalobců před nimi samotnými.

[21] Žalobkyně se ztotožňuje se zrušujícím výrokem krajského soudu. Má za to, že jí byla postupem stěžovatele upřena možnost řádně uplatit svá procesní práva. Poukázala na pasáže rozhodnutí stěžovatele, kde se připouští, že odvolací důvody nejsou v podání ze dne 5. 8. 2015 uvedeny „explicitně“. Zdůraznila označení tohoto podání (námitka proti daňové exekuci, respektive návrh na zastavení či odklad daňové exekuce). Tomu odpovídal i jeho obsah, jenž směřoval proti postižení majetku žalobkyně daňovou exekucí. Nebyl důvod, aby správce daně a stěžovatel dovozovali vůli žalobkyně pouze na základě jedné věty uvedené na konci podání.

[22] Zajištění daně pomocí zajišťovacího příkazu je nástrojem, který nebyl žalobkyni znám. Vždy povinnosti vůči správci daně plnila řádně a včas a i v rámci probíhajících

daňových kontrol poskytovala potřebnou součinnost. Byla doslova paralyzována zásahem správce daně, který u ní probíhal kontinuálně ve dnech 4. – 7. 8. 2015. Je proto logické, že z opatrnosti uvedla již v podání ze dne 5. 8. 2015, že má v úmyslu proti tomuto zásahu brojit odvoláním. Pod tíhou enormního tlaku, kterému byla vystavena, přitom žalobkyně použila neobratnou formulaci obsahující poukaz na podání odvolání proti zajišťovacímu příkazu, tj. nevyjádřila svoji vůli dostatečně určitě a jasně.

[23] Žalobkyně nepovažovala podání ze dne 5. 8. 2015 za „*komplexní odvolání proti všem zajišťovacím příkazům*“. Tomu odpovídá i následný postup: po podání ze dne 5. 8. 2015 vyhledala odbornou pomoc profesionála (advokáta) a teprve jeho prostřednictvím nepochybně brojila proti všem zajišťovacím příkazům odvoláním ze dne 3. 9. 2015, ve kterém byly podrobně vylíčeny veškeré námitky proti postupu správce daně.

[24] Postup stěžovatele svědčí o libovůli, neboť nerespektoval zákonný postup pro případy, kdy odvolání neobsahuje nezbytné náležitosti. Tento postup nelze ospravedlnit ani odkazem na zákonnou lhůtu podle § 168 odst. 1 daňového řádu. Ta je totiž v případě, kdy správce daně vyzve k součinnosti, stavěna a prodloužena ve smyslu § 34 daňového řádu.

[25] Žalobkyně polemizuje s tvrzením stěžovatele, že pokud by ji správce daně vyzval k doplnění odvolání, žalobkyně by pak zpochybnila zákonnost této výzvy a její vliv na běh lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání. Stěžovatel tím nepřípustně předjímá chování žalobkyně a snaží se zpochybnit její věrohodnost, aniž by dala svým jednáním k takové spekulaci příčinu. Poukázala na to, že dala stěžovateli příležitost k nápravě vadného procesního postupu podáním podnětu k přezkoumání jeho rozhodnutí dle § 121 odst. 4 daňového řádu. Na jeho základě mohl stěžovatel zajistit nápravu. Podsouvat žalobkyni nekalé úmysly zneužít procesního práva nemá opodstatnění.

[26] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti. Kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost přípustná, za stěžovatele jedná osoba s příslušným vysokoškolským právnickým vzděláním podle § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[27] Kasační stížnost není důvodná.

[28] Předmětem sporu je právní posouzení povahy podání ze dne 5. 8. 2015 a otázky, zda toto podání (coby odvolání proti zajišťovacím příkazům) bylo perfektní, či zda naopak toto podání vykazovalo vady a správce daně měl vyzvat žalobkyni k jeho doplnění podle § 112 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel v kasační stížnosti argumentuje ve prospěch prvně uvedeného názoru, zatímco krajský soud a žalobkyně zastávají názor druhý.

[29] Podle § 112 odst. 1 písm. c) a d) daňového řádu *odvolání musí mít tyto náležitosti* […] *číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru nebo jinou jednoznačnou identifikaci rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje*, a *uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí*. Podle odstavce 2 téhož ustanovení

obsahuje-li podané odvolání vady, které brání řádnému projednání věci, vyzve správce daně odvolatele k doplnění podání s poučením, v jakém směru musí být doplněno, a stanoví pro to přiměřenou lhůtu, která nesmí být kratší než 15 dnů.

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

[31] Otázka posouzení povahy podání byla řešena v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 71/2005 – 74, s jehož aplikací na posuzovanou věc stěžovatel polemizuje (viz odstavce [17] a [18] výše). Tehdy se soud zabýval aplikací § 21 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, jenž byl s účinností ode dne 1. 1. 2011 nahrazen daňovým řádem. Podle tohoto ustanovení *pro řízení je rozhodující obsah podání, i když je nesprávně označeno. Z podání musí být patrno, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje*. Z citovaného znění je patrné, že se normativní úprava prakticky nezměnila: jak § 70 odst. 2 daňového řádu, tak i § 21 odst. 6 zákona o správě a daní poplatků upravují zásadu, že rozhodující není formální označení podání, ale jeho obsah. Tato zásada bývá označována jako zásada materiálního posuzování podání (také někdy anglickým výrazem „*substance over form*“ čili „obsah má přednost před formou“).

[32] V judikovaném případě soud uvedl, že „[z] *citovaného ustanovení* (tj. § 21 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků – pozn. soudu) *vyplývá, že při posuzování procesního úkonu je rozhodující jeho obsah a nikoliv to, jak je označen. To platí i v případě, že procesní úkon nebyl nijak označen. Tato zásada však platí jen tehdy, je-li úkon účastníka určitý a srozumitelný nebo má li potřebné náležitosti. Neumožňuje-li úkon jednoznačný závěr o tom, co jím účastník vyjádřil, je třeba v souladu s § 21 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků účastníka vyzvat, aby odstranil vady podání. Posouzení procesního úkonu podle jeho obsahu však neumožňuje, aby finanční úřad určitému a srozumitelnému úkonu přikládal jiný než účastníkem sledovaný smysl, "domýšlel" obsah podání nebo z jeho obsahu činil nevyplývající závěry*.“

[33] Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit kasační argumentaci stěžovatele, že právní názor vyslovený v rozsudku č. j. 7 Afs 71/2005 – 74, nelze na projednávanou věc použít. Stěžovatel to dovozuje jednak z toho, že judikát se týkal předcházející právní úpravy zákona o správě daní a poplatků, jednak z toho, že soud tehdy posuzoval odlišnou situaci, kdy daňový subjekt poslal správci daně na vědomí žalobu a později se domáhal, aby jí byly přiznány účinky námitky proti exekučnímu příkazu. Co se týče prvního argumentu, relevantní právní úprava zákona o správě daní a poplatků a § 70 odst. 2 daňového řádu se podstatně neliší, jak je vyloženo výše. Co se týče druhého argumentu, skutkový základ nyní posuzované věci a judikovaného případu je vskutku jiný. Ovšem podstata posuzované otázky je podobná: v obou případech jde o otázku posouzení procesního úkonu podle obsahu a stanovení mezí interpretace podání daňového subjektu ze strany daňové správy. Stěžovateli je třeba dát za pravdu v tom, že citovaný judikát nevylučuje, aby správce daně podání přiměřeným způsobem interpretoval pro účely svého rozhodování. Důležitý je však důraz na to, že úkon musí být „určitý a srozumitelný“, musí umožnit „jednoznačný závěr“ o tom, co účastník vyjádřil. O to právě v projednávaném případě jde.

[34] V rozsudku ze dne 15. 5. 2014, č. j. 9 Afs 24/2013 – 31, se Nejvyšší správní soud již zabýval výkladem § 70 odst. 2 daňového řádu. Spornou otázkou zde bylo, zda podání

žalobce lze vyložit jako vyúčtování daně. Toto podání bylo označeno jako „*vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2011*“, avšak obsahem tohoto podání byl – zřejmě omylem přiložený – výpis z účtu, nikoli však vyúčtování daně. Správce daně nevyzval daňový subjekt k odstranění vad podání podle § 74 daňového řádu, ale vydal platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně. V judikovaném případě Nejvyšší správní soud tento postup daňové správy neaproboval. Uvedl, že „***zásada materiálního posuzování podání platí pouze tehdy, pokud je podání osoby zúčastněné na správě daní určité a srozumitelné nebo má-li potřebné náležitosti**. Pokud není z podání možno seznat, co jím podatel vyjádřil, je nutné nejprve dle § 74 odst. 1 daňového řádu vyzvat podatele k odstranění vad podání. **Je přitom zcela logické, že jen srozumitelné a určité podání je možno dále hodnotit a posuzovat, a to i s ohledem na požadavky dle § 70 odst. 2 daňového řádu, dle něhož obsah převažuje nad nesprávným označením***“ (zvýraznění přidáno).

[35] Dále se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval výkladem § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu, byť na základě odlišných skutkových okolností. V rozsudku ze dne 30. 10. 2014, č. j. 4 Afs 143/2014 – 22, šlo o situaci do značné míry opačnou oproti projednávané věci: předmětem sporu totiž bylo rozhodnutí o zastavení řízení poté, kdy daňový subjekt nejprve podal odvolání se stručnými důvody, správce daně jej vyzval k doplnění, na což daňový subjekt nereagoval a poté bylo řízení zastaveno. Nejvyšší správní soud konstatoval, že odvolání splňovalo všechny zákonem požadované náležitosti: „*Žalobce totiž uvedl tyto okruhy právních otázek, kterými se měl odvolací orgán zabývat: nebyl dán důvod pro dodatečné doměření daně z příjmů prostřednictvím pomůcek; nepřezkoumatelnost dodatečného platebního výměru, neboť správce daně neuvedl důvod, proč daň doměřil prostřednictvím pomůcek; stanovení daně v nesprávné výši; stanovení daně po uplynutí prekluzivní lhůty. Byť bylo odvolání žalobce ze dne 4. 3. 2012 v odůvodnění a propracovanosti argumentace značně strohé, lze z něj **bez jakýchkoli pochyb** s ohledem na předmět daného daňového řízení zjistit, proč žalobce považuje rozhodnutí o dodatečném doměření daně za nezákonné. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že tato strohost nebránila řádnému projednání věci a že se žalovaný mohl a měl s těmito odvolacími námitkami řádně vypořádat a nevyzývat (opakovaně) žalobce k jejich doplnění*“ (zvýraznění přidáno). Soud uzavřel, že odvolání žalobce obsahovalo všechny zákonem požadované náležitosti, neboť v něm byla uvedena příslušná právní argumentace, proč žalobce považuje dodatečný platební výměr za nezákonný.

[36] I s vědomím významných skutkových odlišností lze výše uvedené judikatorní závěry zobecnit tak, že: (1) požadavek materiálního posuzování neznamená bezbřehou interpretační svobodu správce daně; posuzování obsahu bez ohledu na označení podání přichází v úvahu pouze v situaci, kdy samotný obsah podání splňuje zákonné náležitosti a podání je (jinak) určité a srozumitelné, tedy není vnitřně rozporné; (2) odvolací důvody mohou být uvedeny jen velmi stručně a povinností odvolatele není obecně podaný důvod „dopovědět“ či vysvětlit do všech možných detailů. Z předložených důvodů však musí být jasně patrná argumentace odvolatele vztahující se k napadenému rozhodnutí (tedy proč jej považuje za nezákonné). Odvolací orgán může přiměřeným způsobem odvolací důvody interpretovat v souladu s gramatickým vyjádřením odvolatele. Nesmí je však dovozovat mimo rámec gramatického znění odvolání, respektive za účastníka domýšlet obsah podání či mu přikládat jiný smysl.

[37] Ze správního spisu je patrné, že podání ze dne 5. 8. 2015 je poměrně stručné (dvě strany textu), je označeno rubrikami „*Námitka podle § 159 daňového řádu proti daňové exekuci*“ a „*Návrh na zastavení či odklad daňové exekuce dle § 181 daňového řádu*“, naopak není označeno jako odvolání proti zajišťovacím příkazům. Dále text podání označuje exekuční příkaz na prodej movitých věcí (ze dne 4. 8. 2015, č. j. 177587/15/4000-50715-050520), poukazuje na nemožnost splnit uloženou povinnost dobrovolně a na porušení práva na spravedlivý proces. Zmiňuje zajišťovací příkazy a to, že byly žalobkyni doručeny až po zahájení daňové exekuce, aniž jí byla dána možnost „*jiného řešení nebo obrany*“. Exekuce je neoprávněná a musí být podle § 181 daňového řádu zastavena, protože probíhá na základě rozhodnutí, které nebylo vykonatelné. Podání poukazuje také na to, že daňová správa nepostupovala v souladu s § 103 zákona o DPH. Jeho aplikace byla v posuzovaném případě neadekvátní, odůvodněné obavy specifikované zajišťovacím příkazem jsou „*zcela mimo realitu faktického stavu a života (bývalého) daňového subjektu*“.

[38] Teprve v posledním odstavci podání žalobkyně výslovně uvádí, že současně podává odvolání proti zajišťovacímu příkazu (uveden v jednotném čísle). Dále výslovně uvádí jediný důvod, spočívající v tom, že „*daňový subjekt si není vědom žádného závazku vůči správci daně za situace otevřené daňové kontroly*“, v níž žalobkyně poskytla podklady a součinnost.

[39] Z § 70 odst. 2 daňového řádu plyne, že chybějící označení podání jako odvolání proti zajišťovacím příkazům samo o sobě není na překážku tomu, aby podání bylo obsahově posouzeno jako odvolání. Proti tomu ostatně žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ničeho nenamítá.

[40] Sporné však je, zda podání ze dne 5. 8. 2015 obsahuje odvolací důvody. Stěžovatel má za to, že obsahuje dva typy odvolacích důvodů: (1) odvolací důvod výslovně uvedený v posledním odstavci podání (tj. že si žalobkyně není vědoma žádného daňového závazku a poskytuje součinnost správci daně), (2) dále dovozuje odvolací důvody z další části podání, kde žalobkyně zmiňuje „zajišťovací příkaz“ a sporuje užití § 103 zákona o DPH a splnění podmínek pro okamžitou vykonatelnost zajišťovacích příkazů.

[41] Co se týče prvně uvedeného důvodu, není sporné, že ten nepředstavuje relevantní důvod, jímž by bylo možné brojit proti zajišťovacím příkazům. Připouští to i stěžovatel, když uvádí, že uvedený důvod nemůže ve svém důsledku vést k nezákonnosti či nesprávnosti odvoláním napadených rozhodnutí. Mýlí se však v tom, že postačuje, aby žalobkyně subjektivně spatřovala ve svém tvrzení odvolací důvod. Je samozřejmé, že vlastní důvodnost odvolání je otázkou jeho věcného posouzení v rozhodnutí stěžovatele. Žalobkyně však v podání ze dne 5. 8. 2015 uvádí důvod, jenž se již „na první pohled“ (*prima facie*) netýká zákonnosti napadeného rozhodnutí, ale poukazuje na nevědomost o existenci daňového závazku a poskytovanou součinnost. Tyto okolnosti nelze považovat za legitimní odvolací důvod, a tedy za splnění náležitosti odvolání podle § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu.

[42] Stěžovatel si toho je zřejmě vědom, neboť se s tímto výslovně uvedeným „důvodem“ nespokojil a ve svém rozhodnutí vypořádal i důvody další, jež interpretačně

dovodil ze zbylého obsahu podání ze dne 5. 8. 2015. Přitom nepopírá, že tyto důvody se výslovně týkají daňové exekuce a nikoli přímo zajišťovacích příkazů.

[43] Konkrétně polemizuje s hodnocením krajského soudu, že námitka žalobkyně ohledně § 103 zákona o DPH souvisí s nesplněním podmínek pro nařízení daňové exekuce. Zdůrazňuje, že ačkoliv má existence nebezpečí z prodlení vliv na vykonatelnost zajišťovacího příkazu, a tedy i na okamžik zahájení daňové exekuce, jedná se stále o jeden z atributů zajišťovacího příkazu.

[44] Z obsahu podání ze dne 5. 8. 2015 je bezesporu patrné, že brojí proti daňové exekuci. Plyne tak nejen z nadpisu podání, ale i z celého jeho obsahu (vyjma posledního odstavce citovaného v odstavci [3] výše). Ačkoli označení podání není samo o sobě rozhodné (což ostatně plyne i z § 70 odst. 2 daňového řádu), v kombinaci s obsahem podání nevyvolává pochybnosti o tom, že vůlí žalobkyně bylo brojit proti daňové exekuci. Zde lze poukázat na formulace jako např. „*tato daňová exekuce je excesem*“, „*exekuce (...) je neoprávněná*“, „*absentuje zákonný podklad pro daňovou exekuci*“, „*hodnota majetku (...) je vyšší než exekuovaná povinnost*“ či „*§ 103 zákona o dani z přidané hodnoty, který správce daně (...) využil k okamžitému provedené* (míněno zřejmě „provedení“ – pozn. soudu) *daňové exekuce*“.

[45] Vyjma posledního odstavce je tedy obsah podání v souladu s jeho označením a brojí výlučně proti daňové exekuci. Předmětem nyní posuzované věci není otázka exekuce. Obecně však lze říci, že uvedené námitky nejsou „na první pohled“ (*prima facie*) irelevantní pro případný odklad, respektive zastavení exekučního řízení. V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že důvody pro zastavení daňové exekuce nejsou uzavřené [srov. § 181 odst. 2 písm. i) daňového řádu].

[46] Sám stěžovatel v kasační stížnosti připouští, že námitka žalobkyně ohledně aplikace § 103 zákona o DPH „*má vliv*“ na vykonatelnost zajišťovacího příkazu (jako exekučního titulu). To je zde však klíčové. Stěžovatel touto úvahou bezděky sám demonstruje, že se může jednat o legitimní námitku proti daňové exekuci samé. Je pak již jen otázkou jeho dalšího interpretačního postupu, že tutéž námitku „použil“ a vypořádal ve svém rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům, přestože to žalobkyně jako odvolací důvod v této souvislosti výslovně neuvedla. Krajský soud tedy rozhodl správně, jestliže dovodil, že o odvolací důvod proti zajišťovacím příkazům nešlo, ale jednalo se o žalobkyní tvrzený důvod pro zastavení exekuce.

[47] Stěžovateli nelze přisvědčit ani v jeho označení další námitky žalobkyně (obsažené v podání ze dne 5. 8. 2015) jako odvolacího důvodu. Cituje větu „*odůvodněné obavy specifikované Zajišťovacím příkazem jsou zcela mimo realitu faktického stavu a života (bývalého) daňového subjektu*“ a vyvozuje, že toto tvrzení by mělo být ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu považováno za odvolání „bez dalšího“. Nejvyšší správní soud s tímto hodnocením nesouhlasí. Je sice pravdou, že žalobkyně v podání příliš nerozlišovala mezi prováděnou daňovou exekucí a podkladovým titulem pro ni. Celý kontext podání (včetně jeho nadpisu) však míří právě proti exekuci a není vyloučeno, aby se v rámci takového postupu žalobkyně pokoušela zpochybnit splnění zákonných podmínek pro její nařízení (včetně např. námitky mířící proti vykonatelnosti exekučního titulu, v tomto případě

zajišťovacích příkazů). Tím samozřejmě soud nijak nepředjímá, zda by taková námitka v daňové exekuci byla či nebyla důvodná.

[48] Stěžovatel dále v kasační stížnosti tvrdí, že absence konkrétní a specifické identifikace zajišťovacích příkazů nezpůsobuje vadu odvolání. Pro identifikaci rozhodnutí to není nutné a postačovalo uvedení data doručení zajišťovacích příkazů. Ze širšího kontextu podání vyvozuje, že odvolání směřuje proti všem zajišťovacím příkazům. Odhlíží přitom od užití jednotného čísla („*zajišťovací příkaz*“) v posledním odstavci podání; podle něj nic nenasvědčuje tomu, že by žalobkyně zamýšlela podat odvolání jen proti některým z nich, protože všechny společně jsou exekučním titulem.

[49] I zde je evidentní, že stěžovatel šel daleko za rámec projevu vůle žalobkyně jako odvolatelky. Daňový řád nabízí v § 112 odst. 1 písm. c) tři možnosti identifikace odvoláním napadeného rozhodnutí: (1) uvedením čísla jednacího, popřípadě (2) uvedením čísla platebního výměru, nebo (3) jinou jednoznačnou identifikací rozhodnutí. Je nesporné, že podání neobsahuje čísla jednací zajišťovacích příkazů. Uvedení čísla platebního výměru zde nepřipadá v úvahu. Zbývá tedy jediná zákonu odpovídající možnost – splnění obecné podmínky, aby rozhodnutí bylo určeno jiným způsobem. Musí tak ovšem být učiněno „jednoznačně“.

[50] Právě polemika o rozsahu odvolání (tedy proti jakým konkrétním rozhodnutím – zajišťovacím příkazům – mířilo) probíhající v řízení před správními soudy sama o sobě dokládá, že odvolání žalobkyně nebylo a nemohlo být jednoznačné. Z pohledu gramatického žalobkyně užívala pro tato rozhodnutí jednou plurál („*zajišťovací příkazy byly doručeny*...“), jindy zase singulár. V posledním odstavci, označeném jako „odvolání“, používá právě singulár. Vezme-li se k tomu v úvahu chybějící určení čísel jednacích, není vyjádření žalobkyně z hlediska jazykového „jednoznačné“.

[51] Z judikatorních zásad pro výklad podání uvedených v odstavci [36] plyne, že daňová správa může nadále pracovat s takovým podáním, které je po obsahové stránce jednoznačné, srozumitelné a určité. Naopak případné rozpory, nejasnosti a otázky je nutné odstranit výzvou k odstranění vad podání podle § 74 daňového řádu, respektive výzvou k doplnění odvolání podle § 112 odst. 2 daňového řádu. K této výzvě v daném případě správce daně v rozporu se zákonem nepřistoupil.

[52] Závěrem kasační stížnosti stěžovatel poukazuje na to, že pokud by výzvu podle § 112 odst. 2 daňového řádu vydal, žalobkyně by zpochybnila její zákonnost. Žalobkyně toto tvrzení odmítla. V tomto případě se jedná o pouhou spekulaci a jako takové jí nelze přiznat argumentační hodnotu. Nelze předjímat, jak by se žalobkyně zachovala v určité situaci, která *de facto* nenastala. Nelze jistě vyloučit, že by se věci odehrály, jak stěžovatel naznačuje, ani to by však nezbavilo správce daně povinnosti vydat výzvu podle § 112 odst. 2 daňového řádu, jestliže podání ze dne 5. 8. 2015 objektivně vykazovalo nesrovnalosti (jak je předestřeno výše).

[53] Co se týče argumentace krajského soudu, že rozhodnutí stěžovatele o odvolání bylo vydáno před uplynutím odvolací lhůty, stěžovatel ji interpretuje poněkud zavádějícím způsobem. Naznačuje, že krajský soud v tom spatřoval postup proti právům žalobkyně.

V napadeném rozsudku se sice na straně 6 uvádí, že „[z]*působ, kterým žalovaný interpretoval podání žalobce, a navíc to, že o takto interpretovaném podání rozhodl ještě před uplynutím odvolací lhůty, nebyl postup, kterým by žalovaný postupoval směrem k ochraně elementárních procesních práv daňového subjektu*“, krajský soud na toto téma ale také dále uvedl, že „[ú]*kon k doručení* (rozhodnutí žalovaného o odvolání – pozn. soudu) *byl ze strany žalovaného učiněn dne čtvrtek 3. 9. 2015* (patrně míněno „ve čtvrtek dne 3. 9. 2015“ – pozn. soudu), *tedy na samém konci třicetidenní lhůty.* ***Z tohoto pohledu nelze žalovanému nic vyčítat. Naopak, soud se se žalovaným shoduje potud, že podání ze dne 5. 8. 2015 je nutné považovat za odvolání (s výhradou toho, že dle soudu obsahovalo takové vady, že ho nebylo možno v dané situaci projednat),*** *a proto podání žalobce ze dne 1. 9. 2015, doručené správci daně prvního stupně dne 3. 9. 2015, by mělo být považováno toliko za doplnění odvolání. Za takové situace by bylo možné doplnění odvolání na samém konci odvolací lhůty a zejména na samém konci lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání hodnotit spíše jako procesní obstrukci, avšak to pouze a jedině za situace, kdyby postup správce daně po doručení podání ze dne 5. 8. 2015 byl v souladu se zákonem*“ (zvýraznění přidáno).

[54] Krajský soud tedy neshledal žalobní námitky předčasného vydání rozhodnutí o odvolání a nezohlednění doplnění odvolání ze dne 1. 9. 2015 jako důvodné, což ostatně na str. 6 napadeného rozsudku výslovně konstatoval. Otázka doby vydání rozhodnutí stěžovatele však nebyla pro krajský soud stěžejní a v jejím posouzení nespočívá jádro sporu, respektive důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Podstatné bylo, že krajský soud posoudil obsah podání žalobkyně ze dne 5. 8. 2015 a shledal, že správce daně na něj nereagoval správně – tedy že žalobkyni nevyzval k doplnění evidentně vadného odvolání proti zajišťovacím příkazům. Orgány daňové správy toto podání chybně vyložily jako odvolání obsahující všechny zákonné náležitosti a žalovaný o něm nezákonným způsobem rozhodl. V tomto směru tak ani není přiléhavé stěžovatelovo tvrzení, že krajský soud hodnotil obsah odvolání žalobkyně ze dne 5. 8. 2015 ve světle jejího pozdějšího podání ze dne 1. 9. 2015, o němž stěžovatel v době vydání rozhodnutí o odvolání nevěděl. Úvahy krajského soudu o doplnění odvolání byly především reakcí na některé žalobní námitky, pro výrok napadeného rozsudku ovšem nebyly rozhodující.

[55] Lze tedy shrnout, že podání žalobkyně ze dne 5. 8. 2015 primárně brojilo proti daňové exekuci a bylo návrhem na její zastavení či odklad. Současně v něm žalobkyně podala odvolání proti blíže nespecifikovanému zajišťovacímu příkazu (či příkazům), které nesplňovalo všechny zákonem požadované náležitosti. Bylo na správci daně, aby postupoval podle § 112 odst. 2 daňového řádu a učinil kroky k odstranění vad podaného odvolání. To se ovšem nestalo. Protože žalovaný chybný postup správce daně nekorigoval, podání považoval za perfektní odvolání, a věcně je projednal, zatížil své rozhodnutí vadou nezákonnosti. Krajský soud tedy rozhodl správně, když pro důvodně vytýkanou vadu napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[56] Nejvyšší správní soud dále pro úplnost uvádí, že na majetek žalobkyně byl usnesením ze dne 6. 1. 2016, č. j. KSBR 38 INS 20919/2015 – B – 42, prohlášen konkurs. Insolvenčním správcem byl jmenován JUDr. J. Š., se sídlem X , X. Krajský soud si byl této okolnosti vědom a uvedenému insolvenčnímu správci zaslal vyjádření žalovaného k žalobě, předvolal jej na jednání a následně jej uvědomil o skutečnosti, že o žalobě bylo rozhodnuto

bez jednání za podmínek v § 76 odst. 1 s. ř. s. Insolvenční správce však nebyl v řízení o žalobě účastníkem řízení ani osobou zúčastněnou na řízení.

[57] Soud za této situace s ohledem na předmět tohoto řízení zohlednil názor vyplývající z rozsudku rozšířeného senátu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 – 121 (věc *ELMO-PLAST*), a insolvenčního správce, na něhož prohlášením konkursu přešlo oprávnění nakládat s majetkovou podstatou, jakož i výkon práv a plnění povinností, které přísluší dlužníku, pokud souvisí s majetkovou podstatou [§ 246 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon)], vyzval ke sdělení, zda uplatňuje práva osoby zúčastněné na řízení. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2007, č. j. 8 Aps 8/2007 – 90, má totiž osoba, která byla přímo dotčena ve svých právech a povinnostech vydáním napadeného správního rozhodnutí, právo vstoupit do řízení i v jeho kasační fázi.

[58] JUDr. J. Š. v přípise ze dne 14. 9. 2018 soudu sdělil, že uplatňuje práva osoby zúčastněné na řízení. Dále uvedl, že je ze strany společnosti Rödl & Partner, k. s., zástupkyně žalobkyně, informován o průběhu soudního řízení, jsou mu k dispozici veškeré písemnosti a pravidelně s jejími zástupci konzultuje další procesní postup. Ke kasační stížnosti žalovaného se nevyjádřil.

[59] Nejvyšší správní soud pro úplnost konstatuje, že krajský soud nezatížil řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) a § 109 odst. 4, věta za středníkem s. ř. s.], jestliže insolvenčního správce žalobkyně podle § 34 odst. 2 s. ř. s. nevyrozuměl o probíhajícím řízení a nevyzval jej, aby oznámil, zda bude uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení. V rozsudku ze dne 17. 12. 2010, č. j. 7 As 70/2009 – 190, se uvádí, že „[z] *judikatury Nejvyššího správního soudu lze tedy dovodit několik kritérií pro řešení situace, kdy v řízení o žalobě krajský (městský) soud nevyrozumí osobu přicházející v úvahu jako osoba zúčastněná na řízení. Je-li taková osoba označená již v žalobě nebo je-li existence takové osoby zjevná z obsahu správního rozhodnutí či správního spisu, je takové opomenutí důvodem pro zrušení napadeného soudního rozhodnutí pro jinou vadu řízení [§ 109 odst. 3 ve spojení s § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. To však neplatí v případě, kdy napadené správní rozhodnutí bylo krajským (městským) soudem správně zrušeno pro některý z důvodů, ke kterým je nutno přihlížet z úřední povinnosti, např. pro nepřezkoumatelnost ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., bez ohledu na to, zda byl tento důvod namítán v žalobě.* ***Dále nelze za jinou vadu řízení před krajským (městským) soudem považovat případy, kdy to, že určitá osoba splňuje materiální podmínku podle ust. § 34 odst. 1 s. ř. s., není natolik zjevné, aby krajskému soudu vznikla povinnost takovou osobu vyrozumět o probíhajícím řízení ve smyslu odst. 2 citovaného ustanovení***“ (zvýraznění přidáno).

[60] V souvislosti s výše uvedeným vzal Nejvyšší správní soud v potaz, že krajskému soudu nemohla být v době vydání napadeného rozsudku (dne 21. 9. 2017) známa rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 – 42, a ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 – 121, která se mj. zabývala postavením insolvenčního správce v soudním řízení správním. Teprve ve druhém zmiňovaném rozhodnutí rozšířený senát dovodil, že „[j]*e zřejmé, že pokud rozhodnutí o úpadku nemá mít žádný vliv na soudní řízení ve správním soudnictví, nemůže mít ani vliv na procesní postavení dlužníka v rámci tohoto soudního řízení. Dlužník tedy je (či se může stát) i nadále účastníkem řízení ve správním*

soudnictví a má plné oprávnění v něm činit veškeré procesní úkony. (...) Stejně tak může podle okolností vyvstat důvod, aby se insolvenční správce dlužníka stal – s ohledem na své specifické postavení – v řízení před správním soudem osobou zúčastněnou na řízení podle § 34 s. ř. s. (k otázce insolvenčního správce jako možné osoby zúčastněné na řízení viz body 57 až 62 rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42, č. 3686/2018 Sb. NSS)." V době rozhodování krajského soudu tedy nebylo zcela jasné, zda má být insolvenční správce žalobkyně osobou zúčastněnou na řízení (respektive zda je v jeho případě splněna materiální podmínka v § 34 odst. 1 s. ř. s.), k určitému vyjasnění této problematiky došlo až v pozdější judikatuře. Insolvenční správce žalobkyně byl nadto o probíhajícím soudním řízení prokazatelně informován (byl krajským soudem předvolán k jednání a bylo mu doručeno vyjádření žalovaného), přesto zůstal nečinný a k věci se nevyjádřil, navíc Nejvyššímu správnímu soudu sám sdělil, že věc pravidelně konzultuje se zástupkyní žalobkyně a má k dispozici veškeré podklady a informace. Tím, že nebyl krajským soudem poučen o možnosti uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení již ve fázi řízení o žalobě, tak fakticky nebyl na svých právech zkrácen.

[61] S ohledem na nedůvodnost všech stěžovatelových námitek Nejvyšší správní soud kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1, větou druhou s. ř. s. zamítl.

[62] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení náleží procesně úspěšné žalobkyni. Mezi náklady řízení (srov. § 57 odst. 1 s. ř. s.) patří odměna zástupce a náhrada jeho hotových výdajů stanovená podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif).

[63] Odměnu zástupkyně – obchodní společnosti s předmětem podnikání daňové poradenství – v řízení o kasační stížnosti soud stanovil ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu náleží zástupkyni žalobkyně též náhrada jejích hotových výdajů ve výši 300 Kč. Protože je zástupkyně žalobkyně plátcem DPH, zvyšuje se takto vypočtená odměna a náhrada výdajů o částku odpovídající této dani (sazba daně 21 %) a celkově tak činí 4 114 Kč. Stěžovatel je tak povinen uhradit žalobkyni uvedenou částku ve lhůtě 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám její zástupkyně.

[64] Osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, jelikož soud jí neuložil žádnou povinnost, v souvislosti s níž by jí nějaké náklady mohly vzniknout (§ 60 odst. 5 s. ř. s., ve spojení s § 120 téhož zákona). Výzvu k učinění oznámení, zda bude v řízení o kasační stížnosti uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení, soud nepovažuje za uložení povinnosti ve smyslu § 60 odst. 5 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 31. října 2018

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu