

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **ANAFRA s. r. o.**, se sídlem 5. května 1109/63, Praha 4, zastoupené Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 843/4, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Zlínský kraj**, se sídlem třída Tomáše Bati 21, Zlín, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2015, č. j. 286174/15/3307-00540-800735, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 8. 2016, č. j. 30 Af 14/2015 – 49,

t a k t o :

- I. V řízení **se pokračuje**.
- II. Věc **se postupuje** rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Exekučním příkazem ze dne 2. 12. 2014, č. j. 1907833/14/3307-00540-800735, žalovaný nařídil daňovou exekuci příkázáním pohledávky z účtu žalobkyně vedeného u Fio banky, a. s., k vymožení nedoplatku, příslušenství a exekučních nákladů v celkové výši 647.193 Kč a úroku z prodlení z částky 590.420 Kč od 28. 11. 2014 do zaplacení. Exekučním příkazem ze dne 2. 12. 2014, č. j. 1907862/14/3307-00540-800735, žalovaný nařídil daňovou exekuci k vymožení téhož nedoplatku, příslušenství, exekučních nákladů a úroku z prodlení příkázáním pohledávky z účtu žalobkyně vedeného u Československé obchodní banky, a. s. Rozhodnutím ze dne 15. 12. 2014 žalovaný exekuci nařízenou prvním z uvedených exekučních příkazů zcela zastavil, neboť vymáhaná částka „*byla uhrazena v plné výši včetně příslušenství na základě jiného exekučního titulu*“.

[2] Dne 15. 12. 2014 žalobkyně podala proti oběma exekučním příkazům námitku podle § 159 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v níž žádala jejich zrušení. Namítala především, že žalovaný vydal exekuční příkazy bez předchozího upozornění podle § 153 odst. 3 daňového řádu a při vědomí toho, že žalobkyně podala odvolání proti zamítnutí

žádosti o posečkání s úhradou daně. Dále namítla, že pro exekuci úroků z prodlení chyběl exekuční titul, neboť jí úroky nebyly sděleny rozhodnutím.

[3] Žalovaný námitku zamítl v záhlaví označeným rozhodnutím.

[4] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného o námitce žalobou u Krajského soudu v Brně, v níž uplatnila shodné okruhy námitek jako v námitce podle § 159 daňového řádu.

[5] Krajský soud žalobu zamítl v záhlaví označeným rozsudkem. Poté, kdy neshledal námitky důvodnými, závěrem konstatoval, že si je vědom rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2015, č. j. 7 Afs 131/2015 – 32, č. 3381/2016 Sb. NSS, a jeho důsledků pro včasnost žaloby. Přesto přistoupil k věcnému přezkumu žaloby, aby žalobkyni „s ohledem na změnu právního náhledu“ nebyl odepřen přístup k soudu.

[6] Žalobkyně (stěžovatelka) brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody nepovažuje předkládající senát za účelné rekapitulovat, neboť zpochybňují věcné posouzení krajského soudu, zatímco otázka předkládaná rozšířenému senátu se týká včasnosti žaloby.

[7] S ohledem na skutečnost, že v době projednávání kasační stížnosti před rozšířeným senátem probíhala řízení o otázkách předložených usneseními ze dne 27. 7. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 28, a ze dne 21. 12. 2015, č. j. 7 As 155/2015 - 142, která se sice primárně týkala otázek včasnosti zásahových žalob podle § 84 odst. 1 s. ř. s., první senát s ohledem na kontext daných věcí předpokládal, že se rozšířený senát bude v daných věcech zabývat také otázkou řádného vyčerpání opravných prostředků před podáním žaloby proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s., proto přerušil řízení v nyní posuzované věci usnesením ze dne 4. 10. 2017, č. j. 1 Afs 271/2016 - 37. Rozšířený senát rozhodl o položených otázkách rozsudky ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42, a ze dne 1. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015 - 160, odůvodnění těchto rozsudků však neposkytuje dostatečnou odpověď na otázku, která vyvstala v nyní posuzované věci (viz dále odst. [27]). První senát proto rozhodl o pokračování v řízení podle § 48 odst. 7 a věc postoupil sám rozšířenému senátu podle § 17 s. ř. s.

II. Důvody pro postoupení věci rozšířenému senátu

II.1 Důležitost předložené otázky pro rozhodnutí o kasační stížnosti

[8] Při předběžném posouzení věci se první senát zabýval mimo jiné otázkou včasnosti žaloby, neboť byla-li by žaloba opožděná, musel by k této vadě přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“, srov. také rozsudek rozšířeného senátu č. j. 7 As 155/2015 - 160, odst. 59).

[9] Stěžovatelka podala dne 21. 2. 2015 žalobu proti rozhodnutí žalovaného o námitkách, které jí bylo doručeno dne 3. 2. 2015. Podle rozsudku č. j. 7 Afs 131/2015 - 32 však námitka není řádným opravným prostředkem, který by bylo třeba vyčerpat před podáním žaloby proti exekučnímu příkazu podle § 65 s. ř. s. Počítala-li by se tedy lhůta pro podání žaloby od doručení exekučních příkazů (neboť žalobní námitky materiálně směřují

práve proti exekučním příkazům, viz výše odst. [4] ve spojení s odst. [2]), byla by žaloba opožděná, neboť exekuční příkazy byly žalobkyni doručeny dne 4. 12. 2014 (srov. rozsudek rozšířeného senátu č. j. 7 As 155/2015 - 160, odst. 69, podle kterého vyčerpání řádných opravných prostředků v rámci veřejné správy nemůže být žalobci na újmu z hlediska běhu lhůty pro podání žaloby, naopak v situaci, kdy žalobce využije prostředků ochrany, které nebyl povinen vyčerpat, nemá tento jeho krok vliv na běh lhůt pro podání žaloby; byť rozšířený senát vyslovil tento závěr v kontextu zásahové žaloby, není důvod, proč by měla pro žalobu proti rozhodnutí platit odlišná pravidla). Krajský soud připustil, že si je tohoto důsledku závěrů vyslovených v rozsudku č. j. 7 Afs 131/2015 - 32 vědom, ale „s ohledem na změnu právního náhledu“ žalobu věcně projednal.

[10] Prvnímu senátu vznikly pochybnosti o zákonnosti této úvahy a postupu krajského soudu, neboť krajský soud opřel postup příznivější pro stěžovatelku (posouzení žaloby jako včasné) o argument, který neodpovídá skutečnosti. Rozsudek č. j. 7 Afs 131/2015 - 32 nepředstavoval „změnu právního náhledu“, tedy judikatorní odklon, kdy určitá právní otázka byla setrvale rozhodována určitým způsobem, jenž se následně změnil, a to v takové době, že to žalobce již nemohl v žalobě zohlednit (blíže viz např. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 2 Afs 57/2007 - 92). Zásadní obrat judikatury by v určitých případech mohl být důvodem pro „prominutí“ nesplnění některých procesních podmínek, v daném případě však k žádnému obratu judikatury nedošlo a krajský soud ani na žádné konkrétní rozsudky, z nichž by „změnu právního náhledu“ dovozoval, neodkázal. Sedmý senát se v rozsudku č. j. 7 Afs 131/2015 - 32 neodkláněl od žádné předchozí judikatury, což by s ohledem na § 17 s. ř. s. ani učinit nemohl, ale vyložil novou (resp. novelizovanou) právní úpravu.

[11] Ke změně rozhodné právní úpravy došlo novelou daňového řádu provedenou zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., která změnila § 178 odst. 4 daňového řádu tak, že původní znění „*Exekuční příkaz se doručuje dlužníkovi a dalším příjemcům tohoto rozhodnutí a lze se proti němu odvolat do 15 dnů ode dne doručení.*“ nahradila zněním: „*Exekuční příkaz se doručuje dlužníkovi a dalším příjemcům tohoto rozhodnutí a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky.*“ Citovaná novela nabyla účinnosti od 1. 1. 2014, tedy téměř rok před vydáním exekučních příkazů, nemohla být tedy pro stěžovatelku překvapivá. V exekučních příkazech ze dne 2. 12. 2014 byla stěžovatelka v souladu s rozhodným zněním § 178 odst. 4 poučena, že „*opravné prostředky nejsou přípustné*“.

[12] Pro úplnost první senát podotýká, že rozporná judikatura, na níž poukáže v následující části usnesení, byla vydána až po podání námitek stěžovatelkou, resp. po podání žaloby proti rozhodnutí o námitkách. V době, kdy stěžovatelce běžela lhůta pro uplatnění zákonem předvídaných prostředků obrany, tedy neexistovala rozporná judikatura týkající se procesního způsobu obrany proti exekučnímu příkazu v rámci daňové exekuce.

[13] Za shora popsaných okolností první senát neshledává důvod pro mírnější postup odchylovající se od zákona, kterým by byla prolomena zásada rovnosti procesního postavení účastníků soudního řízení správního. Soud by měl být v rámci sporu mezi účastníky nezávislým třetím, proto by měl k průlomů kogentních procesních pravidel přistupovat zdrženlivě a jen ve výjimečných a náležitě odůvodněných případech.

[14] Včasnost žaloby v předkládané věci je proto třeba podle prvního senátu posoudit na základě vyřešení otázky, zda žalobkyně mohla a měla brojit žalobou přímo proti exekučnímu příkazu, nebo zda byla před podáním žaloby povinna vyčerpat námitku podle § 159 daňového řádu a mohla následně napadnout žalobou až rozhodnutí o této námitce.

II.2 Rozpor v judikatuře a nesouhlas prvního senátu se stávající judikaturou

[15] Jak již první senát výše předeslal, s účinností od 1. 1. 2014 daňový řád neumožňuje uplatnit proti exekučnímu příkazu opravné prostředky (§ 178 odst. 4 ve znění zákonného opatření č. 344/2013 Sb.).

[16] Zákonodárce odůvodnil tuto změnu následovně: *„Navrhuje se změna týkající se možnosti odvolat se proti exekučnímu příkazu. 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 spojeného s tím, že v dané věci musí rozhodovat nadřízený orgán, jakož i s tím, že o případném odvolání musí být v souladu s § 111 odst. 4 daňového řádu uvědoměni ostatní příjemci rozhodnutí prostřednictvím výzvy. Rozdíl mezi námitkou a odvoláním tkví zejména v tom, že o námitce rozhoduje prvostupňový správce daně. [...] 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.“* (důvodová zpráva k zákonnému opatření č. 344/2013 Sb., viz digitální repozitář Poslanecké sněmovny, tisk č. 184, 7. volební období, www.psp.cz).

[17] K výkladu § 178 odst. 4 daňového řádu ve znění zákonného opatření č. 344/2013 Sb. se vyjádřil Nejvyšší správní soud v již zmíněném rozsudku č. j. 7 Afs 131/2015 - 32. Sedmý senát uzavřel, že námitka podle § 159 daňového řádu není řádným opravným prostředkem ve smyslu § 108 odst. 1 písm. a) téhož zákona, který by byl daňový subjekt povinen vyčerpat před podáním žaloby proti exekučnímu příkazu. K tomuto závěru dospěl na základě následujících úvah:

„Podle § 178 odst. 4 daňového řádu se exekuční příkaz doručuje dlužníkovi a dalším příjemcům tohoto rozhodnutí a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky.

Druhy opravných prostředků, které lze proti rozhodnutí při správě daní uplatnit, vymezuje 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 taxativní, jelikož daňový řád nepřipouští možnost rozšíření jejich výčtu například uvozením slovy „zejména“, „příkladmo“ apod.

Na rozdíl od předchozí právní úpravy v § 52 zákona o správě daní a poplatků, který námitku mezi řádné opravné prostředky řadil, daňový řád v § 108 odst. 1 námitku jako řádný opravný prostředek neuvádí. [...]

S ohledem na citovanou judikaturu je třeba zdůraznit, že daňový řád suspenzivní účinky podle § 103 odst. 1 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 byly proti němu námitky podle § 159 daňového řádu uplatněny či nikoliv.

Námitka je sice prostředkem ochrany mimo jiné i proti exekučnímu příkazu, který je rozhodnutím, u kterého zákon nepřipouští odvolání (§ 159 odst. 1 daňového řádu), ale není řádným opravným prostředkem ve smyslu § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu, jelikož 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 v případě jak námitek, tak i odvolání. [...]

Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že může nastat situace, kdy daňový subjekt uplatní nejen námitky proti daňovému exekučnímu příkazu podle § 159 daňového řádu, ale také, bez ohledu na jejich podání, žalobu. Právní úprava účinná od 1. 1. 2014, kterou došlo k novelizaci § 178 odst. 4 daňového řádu, sice již neumožňuje podat proti exekučnímu příkazu opravný prostředek, avšak tato změna nebyla současně promítnuta do příslušných ustanovení daňového řádu o námitkách nebo obecně o opravných prostředcích tak, aby byl tento případný dvojí „přezkumný“ režim vedle sebe vyloučen. Proto jsou podle názoru Nejvyššího správního soudu výše uvedené závěry i v souladu s ústavním požadavkem na přístup k soudu podle čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Naopak opačný výklad by mohl v krajním případě vést k odmítnutí spravedlnosti, což považuje Nejvyšší správní soud za nepřipustné.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že podání námitek proti exekučnímu příkazu není podmínkou ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s. v návaznosti na § 5 s. ř. s.“ (zdůraznění doplnil předkládající senát).

[18] Rozsudek sedmého senátu tedy umožnil, aby daňový subjekt podal žalobu přímo proti exekučnímu příkazu, bez nutnosti vyčerpat před podáním žaloby námitku podle § 159 daňového řádu. Zároveň ovšem daný rozsudek naznačil, že není vyloučen paralelní přezkum exekučního příkazu v řízení o námitce podle § 159 daňového řádu (k otázce paralelního přezkumu viz dále odst. [23]).

[19] Následně rozsudek ze dne 24. 3. 2017, č. j. 4 Afs 1/2017 - 193, připustil možnost samostatného soudního přezkumu rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu vydanému podle daňového řádu. Čtvrtý senát se otázkou přípustnosti takové žaloby

zabýval pouze stručně v odst. 16: „Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že vykonatelnost exekučního titulu lze přezkoumat v řízení námitkách proti rozhodnutí o nařízení exekuce či v rámci soudního přezkumu těchto rozhodnutí (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 - 75, nebo rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54). Námitka podle § 159 daňového řádu však není řádným opravným prostředkem proti exekučnímu příkazu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2015, č. j. 7 Afs 131/2015 - 32, č. 3381/2016 Sb. NSS).“

[20] Citovaná judikatura rozšířeného senátu připouštějící soudní přezkum rozhodnutí o námitkách se ovšem vztahovala k předchozí právní úpravě – zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který výslovně námitku i stížnost zahrnoval mezi řádné opravné prostředky. V rozsudku č. j. 2 Afs 81/2004 - 54 rozšířený senát odůvodnil nezbytnost soudního přezkumu rozhodnutí o námitkách tím, že musí existovat nějaký prostředek ochrany, „neboť prováděním daňové exekuce dochází vždy přinejmenším k zásahu do vlastnického práva“. Možností podat žalobu přímo proti exekučnímu příkazu se nezabýval, zřejmě právě s ohledem na existenci řádného opravného prostředku v podobě námítky. Z odůvodnění rozsudku čtvrtého senátu není zřejmé, na základě jakých důvodů považoval citovaná rozhodnutí rozšířeného senátu za aplikovatelná na právní úpravu podle daňového řádu. A to tím spíše, že hned v následující větě odkázal na rozsudek č. j. 7 Afs 131/2015 - 32, podle kterého námitka podle § 159 daňového řádu řádným opravným prostředkem proti exekučnímu příkazu není.

[21] Zároveň z odůvodnění rozsudku č. j. 4 Afs 1/2017 - 193 je zřejmé, že připustil možnost, aby daňový subjekt brojil v námitce a následně v žalobě proti rozhodnutí o námitce proti zákonnosti exekučního příkazu, tedy aby uplatnil tytéž otázky, které by bylo možné namítat v žalobě podané přímo proti exekučnímu příkazu. Tento závěr lze dovodit z odstavce 17, podle něhož „V řízení o námitce se podle § 159 odst. 4 daňového řádu použije obdobně § 112 daňového řádu, který stanoví náležitosti odvolání. Podle § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu musí odvolání obsahovat uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí (zde úkonu správce daně při placení daní). Řízení o námitce je tedy v dispozici daňového subjektu, který vymezuje rozsah otázek, kterými se správce daně v rozhodnutí o námitce musí zabývat a k nimž se musí vyjádřit v odůvodnění rozhodnutí o námitce (srov. § 102 odst. 3 daňového řádu). Otázkou vykonatelnosti exekučního titulu se tak správce daně v řízení o námitce proti exekučnímu příkazu zabývá v případě, kdy je tato vlastnost exekučního titulu daňovým subjektem zpochybňována.“ (zdůraznění doplnil předkládající senát). Jednoznačně pak takový závěr plyne z právní věty, do níž čtvrtý senát shrnul své závěry: „V rozhodnutí o námitce (§ 159 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) proti exekučnímu příkazu vydanému dle § 178 daňového řádu je správce daně povinen odůvodnit, proč považuje za nedůvodné výtky, jimiž daňový subjekt zpochybňuje zákonnost exekučního příkazu [§ 112 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 159 odst. 4 daňového řádu]. Pokud daňový subjekt nezpochybnil vykonatelnost, resp. řádné doručení exekučního titulu, není rozhodnutí o námitce, které se touto otázkou nezabývá, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.“

[22] Pro úplnost je třeba dodat, že ve věci posuzované čtvrtým senátem, žalobce napadl toutéž žalobou exekuční příkazy a rozhodnutí o námitkách podle § 159 daňového řádu,

kterými byly exekuční příkazy změněny. Městský soud odmítl žalobu proti exekučním příkazům pro opožděnost, kasační stížnost však proti tomuto výroku nesměřovala.

[23] Výše uvedené rozsudky na první pohled nejsou ve vzájemném rozporu a výslovně se nepopírají. První senát však považuje právě jejich vzájemnou existenci za vnitřně rozpornou a neslučitelnou. Platily-li by závěry vyslovené v obou rozhodnutích současně, byla by připuštěna možnost, aby daňový subjekt brojil proti exekučnímu příkazu přímo žalobou podle § 65 s. ř. s. a zároveň měl možnost napadnout tytéž otázky vztahující se k zákonnosti exekučního příkazu cestou námitek a následně žalobou proti rozhodnutí o námitkách. Také argumenty žalobkyně v nyní posuzované věci uplatněné v námitkách a následně v žalobě proti rozhodnutí o námitkách se dotýkají otázek, které by žalobkyně mohla uplatnit přímo v žalobě proti exekučnímu příkazu, byla-li by taková žaloba přípustná (viz výše odst. [4] ve spojení s odst. [2]).

[24] Správní soudnictví je založeno na zásadě, že žaloba podle § 65 s. ř. s. je přípustná pouze tehdy, pokud žalobce vyčerpal „*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*“ (§ 68 písm. a) s. ř. s.]. Naopak, pokud právní řád řádné opravné prostředky nepřipouští, může žalobce napadnout rozhodnutí žalobou přímo. Stávající stav judikatury k možnostem právní obrany proti exekučnímu příkazu tyto principy popírá, neboť umožňuje dvě paralelní cesty, v nichž by byly tytéž otázky týkající se zákonnosti exekučního příkazu zkoumány ve dvou samostatných soudních řízeních, která by probíhala v různých časových obdobích (s ohledem na skutečnost, že jedna z cest zahrnuje „*vsuvku*“ v podobě řízení o námitkách), různými senáty téhož soudu. V důsledku těchto skutečností by tak nebylo možné vyloučit rozdílné výsledky obou soudních řízení.

[25] První senát nesouhlasí se sedmým senátem, že možnost paralelního přezkumu nelze vyloučit s ohledem na právo na přístup k soudu podle čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Zachování obou cest naopak vede k porušení principu právní jistoty, neboť nejen že nevylučuje, aby soudní řízení o žalobě proti exekučnímu příkazu a žalobě proti rozhodnutí o námitkách dospěla k odlišným výsledkům týkajícím se zákonnosti téhož exekučního příkazu, ale vystavuje daňový subjekt nejistotě také ohledně zachování lhůty, v níž se může obrátit na správní soud. Zároveň je třeba vzít v úvahu, že pokud by účinná ochrana byla poskytnuta již v řízení o žalobě proti exekučnímu příkazu, bylo by řízení o námitce brojící proti zákonnosti exekučního příkazu a následné řízení o žalobě proti rozhodnutí o této námitce již nadbytečné a rozporné se zásadou procesní ekonomie.

[26] Podle prvního senátu by proto měla existovat pouze jedna z výše nastíněných cest, s ohledem na § 17 s. ř. s. však první senát není oprávněn sám rozhodnout, která z nich to je.

[27] Otázku přípustnosti samostatné žaloby proti rozhodnutí o námitkách podle § 159 daňového řádu, jimiž byl napaden exekuční příkaz, nevyřešil ani rozšířený senát v rozhodnutí č. j. 1 Afs 58/2017 - 42. V závěru daného usnesení (odst. 46) rozšířený senát pouze letmo zmínil, že stížnost podle § 261 daňového řádu (která byla předmětem jeho rozhodnutí) se odlišuje od skupiny ostatních prostředků k ochraně hmotných či

procesních práv daňových subjektů tím, že tyto ostatní prostředky mají v rukou pouze daňové subjekty, kdežto stížnost podle § 261 daňového řádu může podat kterákoliv osoba zúčastněná na správě daní. Následně rozšířený senát v rámci skupiny „*ostatních prostředků*“ zmínil i námitku podle § 159 daňového řádu.

[28] Podle prvního senátu nelze na základě odstavce 46 usnesení rozšířeného senátu dovodit jednoznačný závěr, který by rozřešil výše nastíněný rozpor, resp. který by popřel jednu ze dvou linií judikatury, jež nemohou vedle sebe obstát. O citovaný odstavec nelze opřít ani závěr, že by námitka podle § 159 daňového řádu byla (na rozdíl od stížnosti podle § 261 téhož zákona) opravným prostředkem, který by bylo třeba vyčerpat před podáním žaloby. Jakkoliv citovaný odstavec k takovému závěru zdánlivě směřuje, kritérium na základě něhož tak činí (možnost podat určitý opravný prostředek, která svědčí pouze daňovému subjektu), neodpovídá právní úpravě daňového řádu.

[29] Podle §159 odst. 1 daňového řádu je námitku oprávněna podat osoba zúčastněná na správě daní: *„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“*. Tento pojem přitom daňový řád používá jako legislativní zkratku pro daňové subjekty a třetí osoby [§ 5 odst. 3 daňového řádu *„Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.“*].

[30] K závěru, že okruh osob, které mohou podat námitku podle § 159 daňového řádu, není omezen pouze na daňové subjekty, se kloní také odborná literatura. Podle komentáře k daňovému řádu Lichnovský O. a kol., *Daňový řád. Komentář*. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, *„Právo podat námitku má kterákoliv osoba zúčastněná na řízení, které se úkon správce daně týká“*. Shodný názor vyjadřuje také A. Schillerová: *„Právo na uplatnění tohoto instrumentu má osoba zúčastněná na správě daní (srov. díl druhý), nikoliv tedy pouze daňový subjekt (§ 20).“* (In Baxa a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011), nebo A. Kohoutková, podle níž námitka podle § 159 daňového řádu představuje *„prostředek ochrany práv daňových subjektů, jakož i třetích osob zúčastněných na správě daní“* (Kohoutková A., Počítá daňový řád s tím, že bude daňový subjekt něco namítat? *Finanční, daňový a účetní bulletin*. Praha: Wolters Kluwer ČR, č. 1/2017).

[31] Usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 58/2017 – 42 tak neposkytuje dostatečný podklad pro rozhodnutí, zda je rozhodnutí o námitce proti exekučnímu příkazu rozhodnutím samostatně žalovatelným ve správním soudnictví.

[32] Pro úplnost předkládající senát upozorňuje také na rozsudek ze dne 25. 8. 2015, č. j. 7 Afs 197/2015 - 30, který se sice nevěnoval konkrétně rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu, ale vyjádřil se k možnostem soudního přezkumu rozhodnutí o námitkách podle § 159 daňového řádu v jiných typových situacích. Sedmý senát se ve svých úvahách opřel o rozsudek ze dne 15. 12. 2005, č. j. 2 Afs 86/2005 - 55, podle kterého *„[d]ělicím kritériem pro připuštění soudního přezkumu správních rozhodnutí není jejich hmotně či procesněprávní povaha, nýbrž konkrétní projev v právní sféře účastníka řízení“*. Na

základě tohoto výchozího předpokladu pak dospěl k závěru, že rozhodnutí o námitkách podle § 159 daňového řádu je samostatně žalovatelné podle § 65 s. ř. s. pouze v některých typových případech. Pro zodpovězení otázky, kdy je možné rozhodnutí o námitkách samostatně soudně přezkoumat, je nutné vždy zhodnotit, proti jakému úkonu správního orgánu opravný prostředek směřuje a zejm. zda se rozhodnutím o opravném prostředku zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti daňového subjektu. Sedmý senát dospěl na základě těchto úvah k závěru, že rozhodnutí, kterým byly zamítnuty námitky proti potvrzení finančního úřadu o stavu osobního daňového účtu, není samostatně přezkoumatelné podle § 65 s. ř. s., neboť tímto potvrzením správce daně pouze informuje daňový subjekt o stavu jeho osobního účtu. Naopak připustil možnost žaloby proti rozhodnutí o námitkách (dříve reklamaci), je-li předmětem námitek přeplatek.

[33] Toto pojetí, podle něhož je rozhodnutí o námitkách v některých typových případech samostatně žalovatelným rozhodnutím, zatímco v jiných nikoliv, aniž by tyto dvě skupiny byly jasně vymezeny zákonem, se jeví problematické z hlediska právní jistoty a předvídatelnosti pro osoby zúčastněné na správě daní. Potvrzení či vyvrácení závěrů rozsudku č. j. 7 Afs 197/2015 - 30 by však samo o sobě neposkytlo dostatečnou odpověď na spornou otázku v nyní posuzované věci. I kdyby byl totiž připuštěn závěr, že námitka podle § 159 daňového řádu je řádným opravným prostředkem jen v některých typových případech podle povahy věci, nevyřešilo by to situaci, kdy je stávající judikaturou připuštěna paralelní cesta opravných prostředků v rámci jednoho institutu – žaloba přímo proti exekučnímu příkazu a současně žaloba proti rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu. Rozsudek č. j. 7 Afs 197/2015 - 30 předkládající soud zmiňuje pouze pro ilustraci širších souvislostí a možných dopadů rozhodnutí rozšířeného senátu v této věci.

II.3 Otázka předložená rozšířenému senátu

[34] Ze shora uvedených důvodů první senát postoupil věc v souladu s § 17 odst. 1 s. ř. s. rozšířenému senátu k zodpovězení této otázky:

[35] Je daňový subjekt oprávněn zpochybnit zákonnost exekučního příkazu cestou žaloby směřující přímo proti exekučnímu příkazu vydanému podle daňového řádu, nebo musí nejprve vyčerpat prostředek ochrany v podobě námítka podle § 159 daňového řádu a je oprávněn brojit žalobou až proti následnému rozhodnutí?

Poučení: Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: JUDr. Josef Baxa, Mgr. Jana Brothánková, JUDr. Filip Dienstbier, JUDr. Zdeněk Kühn, JUDr. Barbara Pořízková, Mgr. Aleš Roztočil, JUDr. Karel Šimka. Náhradníky jsou JUDr. Michal Mazanec a JUDr. Lenka Matyášová. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení.

V téže lhůtě se mohou účastníci vyjádřit k otázce předložené rozšířenému senátu.

V Brně dne 21. prosince 2017

JUDr. Marie Žiřková
předsedkyně senátu