

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy Josefa Baxy a soudců Karla Šimky, Filipa Dienstbiera, Zdeňka Kühna, Petra Mikeše, Barbary Pořízkové a Aleše Roztočila 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. Námitka podaná dle § 159 daňového řádu není řádným opravným prostředkem ve smyslu § 5 a § 68 písm. a) s. ř. s., který by bylo nutno před podáním žaloby ve správním soudnictví vyčerpat.
- II. Rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s. je jak exekuční příkaz vydaný podle § 178 daňového řádu, tak rozhodnutí o námitce podle § 159 daňového řádu podané proti tomuto exekučnímu příkazu.
- III. Věc se vrací k projednání a rozhodnutí prvnímu senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

[1] Jádrem sporu je právní otázka, zda je daňový subjekt jako osoba zúčastněná na správě daní oprávněn napadnout zákonnost exekučního příkazu žalobou podle § 65 s. ř. s. směřující přímo proti tomuto exekučnímu příkazu, nebo musí nejprve vyčerpat prostředek ochrany v podobě námítky podle § 159 daňového řádu a žalobou je oprávněn brojit až proti následnému rozhodnutí o námitce.

[2] Žalovaný nařídil exekučním příkazem ze dne 2. 12. 2014, č. j. 1907833/14/3307-00540-800735, daňovou exekuci přikázáním pohledávky z účtu žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) 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. Dále žalovaný exekučním příkazem ze dne 2. 12. 2014, č. j. 1907862/14/3307-00540-800735, nařídil daňovou exekuci k vymožení

téhož nedoplatku, příslušenství, exekučních nákladů a úroku z prodlení příkázáním pohledávky z účtu stěžovatelky vedeného u Československé obchodní banky, a. s. Rozhodnutím ze dne 15. 12. 2014 žalovaný exekuci nařízenou prvním z uvedených exekučních příkazů zcela zastavil z důvodu uhrazení vymáhané částky včetně příslušenství na základě jiného exekučního titulu.

[3] Dne 15. 12. 2014 stěžovatelka podáním námitky podle § 159 daňového řádu brojila proti oběma exekučním příkazům. Žádala jejich zrušení zejména z důvodu jejich vydání bez předchozího upozornění podle § 153 odst. 3 daňového řádu a neexistence exekučního titulu pro exekuci úroků z prodlení, které jí nebyly sděleny rozhodnutím.

[4] Žalovaný námitku v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl.

[5] Dne 21. 2. 2015 podala stěžovatelka u Krajského soudu v Brně žalobu proti rozhodnutí žalovaného o námitce, v níž uplatnila shodné okruhy námitek jako v námitce podle § 159 daňového řádu.

[6] V záhlaví označeným rozsudkem krajský soud žalobu stěžovatelky zamítl. Krajský soud nesouhlasil s tvrzením stěžovatelky, že žalovaný pochybil, když jej před přistoupením k daňové exekuci nevyrozuměl o výši nedoplatku ve smyslu § 153 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatelka byla s existencí a stavem svých nedoplatků srozuměna a po zamítnutí v pořadí již čtvrté žádosti žalobce o posečkání mohla a měla předpokládat, že nedošlo-li z její strany k dobrovolné úhradě nedoplatků na dani, žalovaný může (a to i bez předchozího zaslání vyrozumění dle § 153 odst. 3 daňového řádu) přistoupit k jejich exekučnímu vymáhání. Exekučním titulem pak dle § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu je výkaz nedoplatků, obsahuje-li všechny náležitosti předepsané zákonem, v němž jsou obsaženy jednotlivé nedoplatky na dani a jejich výše, a potvrzuje-li, že vykázané nedoplatky jsou vykonatelné. Krajský soud tudíž neshledal nezákonným postup žalovaného, který při exekuci dlužné daňové povinnosti s ní vymáhá i úrok z prodlení, jenž zde s ohledem na existenci dlužné daňové povinnosti existuje do doby vydání exekučního příkazu. Skutečnost, že při daňové exekuci nebylo daňovému dlužníkovi sděleno penále (samostatným rozhodnutím), proto nelze považovat za nezákonnost. Krajský soud pak 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 krajský soud v tomto případě přistoupil k věcnému přezkumu žaloby, aby stěžovatelce „s ohledem na změnu právního náhledu“ nebyl odepřen přístup k soudu.

[7] Stěžovatelka brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, přičemž důvody v ní uvedené zpochybňují věcné posouzení věci krajským soudem a nedotýkají se otázky včasnosti podané žaloby.

II. Důvody předložení věci rozšířenému senátu

[8] Při posuzování včasnosti kasační stížnosti dospěl předkládající první senát k závěru, že nesouhlasí se sedmým senátem (rozsudek ze dne 26. 11. 2015, č. j. 7 Afs 131/2015 – 32) v posouzení právní otázky, zda 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 námitky podle § 159 daňového řádu, a je oprávněn brojit žalobou až proti následnému rozhodnutí.

[9] První senát vychází z toho, že sedmý senát ve výše zmíněném rozsudku připustil paralelní přezkum exekučního příkazu a rozhodnutí o námitkách podle § 159 daňového řádu v řízení dle § 65 s. ř. s. Podle prvního senátu dospěl sedmý senát k závěru, že námitka dle § 159 daňového řádu nepředstavuje řádný opravný prostředek ve smyslu § 108 odst. 1 písm. a) téhož zákona. Právní názor sedmého senátu je tedy takový, že daňový subjekt proto nemusí tento prostředek ve smyslu § 68 s. ř. s. před podáním žaloby proti rozhodnutí správního orgánu vyčerpat.

[10] Dále první senát poukázal na bod 16 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2017, č. j. 4 Afs 1/2017 – 193, podle něhož „(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).“ V právní větě pak čtvrtý senát uzavřel (zvýraznění doplnil rozšířený senát), že „(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 nezpochybní vykonatelnost, resp. řádné doručení exekučního titulu, není rozhodnutí o námitce, které se touto otázkou nezabývá, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.“

[11] První senát míní, že čtvrtý senát připustil, aby daňový subjekt paralelně uplatnil tytéž námitky v žalobě proti exekučnímu příkazu dle § 65 s. ř. s. i v námitkách proti témuž exekučnímu příkazu dle § 159 daňového řádu. Ačkoliv první senát připouští, že závěry čtvrtého a sedmého senátu nejsou na první pohled ve vzájemném rozporu, považuje 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. Nebylo by tak možné vyloučit rozdílné výsledky obou soudních procedur.

[12] S ohledem na výše uvedené 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. Podle prvního senátu by proto měla existovat pouze jedna z výše nastíněných cest.

[13] Pro úplnost první senát upozornil i na rozsudek ze dne 25. 8. 2015, č. j. 7 Afs 197/2015 - 30, který se sice meritorně nevěnoval rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu, ale výslovně se vyjádřil k možnosti soudního přezkumu rozhodnutí o námitkách dle § 159 daňového řádu v jiných typových situacích.

[14] Závěrem první senát zdůraznil, že spornou právní otázku nevyřešil ani rozšířený senát v rozsudku ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 – 42.

III. Pravomoc rozšířeného senátu

[15] Rozšířený senát se nejprve zabýval otázkou, zda je dána jeho pravomoc ve věci rozhodovat. Podle § 17 odst. 1 věty první s. ř. s., *(d)ospěje-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.*

[16] Sedmý senát v rozsudku ze dne 26. 11. 2015, č. j. 7 Afs 131/2015 – 32, č. 3381/2016 Sb. NSS, uvedl (vybrané pasáže zvýraznil rozšířený senát):

„Námitka je sice prostředkem ochrany mimo jiné i proti exekučnímu příkazu, který je rozhodnutím, u kterého zákon nepřipouští odvolání (§ 159 odst. 1 daňového řádu z roku 2009), ale není řádným opravným prostředkem ve smyslu § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu z roku 2009, 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 z roku 2009 o náležitostech odvolání, ani že existuje obdobný mechanismus rozhodování v případě jak námitek, tak i odvolání.

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 z roku 2009 je nezbytnou náležitostí rozhodnutí správce daně „poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku“. Poučovací povinnost správce daně se tedy vztahuje podle citovaného ustanovení pouze na odvolání, a nikoliv na jiné opravné prostředky. Výklad § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu z roku 2009 provedený městským soudem je tak nepřipustně extenzivní.

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 z roku 2009, ale také, bez ohledu na jejich podání, žalobu. Právní úprava účinná od 1. 1. 2014, kterou došlo k novelizaci § 178 odst. 4 daňového řádu z roku 2009, sice již neumožňuje podat proti exekučnímu příkazu opravný prostředek, avšak tato změna nebyla současně promítnuta do příslušných ustanovení daňového řádu z roku 2009 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 námítky proti exekučnímu příkazu není podmínkou ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s. v návaznosti na § 5 s. ř. s., jak nesprávně dovodil městský soud.“

[17] Předkládající senát míní, že nelze připustit dvě paralelní cesty soudní ochrany podle s. ř. s. proti exekučnímu příkazu, a sice jednak žalobu podle § 65 s. ř. s. přímo proti němu, jednak tentýž typ žaloby proti rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu. Jeho právní názor je zjevně odlišný o právního názoru zaujatého v rozsudku ze dne 26. 11. 2015, č. j. 7 Afs 131/2015 – 32, ale i od právního názoru zaujatého v návaznosti na zmíněný rozsudek v rozsudku ze dne 24. 3. 2017, č. j. 4 Afs 1/2017 – 193.

[18] Pravomoc rozšířeného senátu je tedy dána.

IV. Právní posouzení rozšířeným senátem

[19] Jak již vyslovil rozšířený senát v bodě 14 svého usnesení ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 – 98, č. 2206/2011 Sb. NSS, ústavní rámec soudní ochrany před nezákonným jednáním veřejné správy tvoří především čl. 36 Listiny základních práv a svobod systematicky zařazený do její hlavy páté (Právo na soudní a jinou právní ochranu), zvláště pak jeho odst. 2, podle kterého, *(k)do tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, může se obrátit na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak. Z pravomoci soudu však nesmí být vyloučeno přezkoumávání rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod podle Listiny.* Klíčové je, že Ústavní soud a s ním i bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu zde vychází z principu, že v pochybnostech je třeba se přiklonit k tomu, že soudní ochrana má být poskytnuta (vedle již výše zmíněného usnesení rozšířeného senátu viz též například jeho rozsudek ze dne 7. 9. 2010, č. j. 7 As 26/2009 – 58, č. 2191/2011 Sb. NSS, bod 9).

[20] Podle § 68 písm. a) s. ř. s. je žaloba proti rozhodnutí správního orgánu nepřípustná, nevyčerpal-li žalobce řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem, připouští-li je zvláštní zákon.

[21] V rozsudku ze dne 19. 12. 2006, č. j. 1 Afs 56/2004 – 114, č. 1113/2007 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud opravný prostředek – řádný nebo mimořádný – vymezil jako procesní institut, který „je plně v rukou účastníka řízení; je charakterizován tím, že účastník má subjektivní procesní právo na to, aby takový prostředek byl projednán v zákonem předpokládané procesní formě. Správní orgán se jej nemůže zbýt a zůstat pasivní; opravný prostředek musí být projednán předepsaným pořadem správních stolic; nestane-li se tak, dochází k porušení účastníkovy subjektivního procesního práva. Zpravidla je také opravný prostředek vázán zákonnou lhůtou, ve které musí být podán (řádný prostředek ve lhůtě kratší, mimořádný ve lhůtě delší) a jejíž zmeškání má za následek ztrátu takového prostředku. Opravný prostředek je přizpůsoben k ochraně subjektivního práva účastníka a jeho podání je ponecháno jeho vlastní aktivitě; úřad nemůže tuto aktivitu nahradit.“

[22] Řádný opravný prostředek je prostředek nápravy nepravomocných rozhodnutí správního orgánu (v tom spočívá dle obecně uznávaných doktrinálních názorů jeho

vlastnost „řádného“ prostředku), jenž je z procesních hledisek plně v rukou účastníka řízení (v tom spočívá jeho vlastnost opravného, a nikoli dozorčího prostředku).

[23] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 98/2004 - 6, č. 672/2005 Sb. NSS, zdůraznil, že „(p)odmíněnost vyčerpání opravných prostředků ve správním řízení před podáním žaloby k soudu je nutno vnímat jako provedení zásady subsidiarity soudního přezkumu a minimalizace zásahů soudů do správního řízení. To znamená, že účastník správního řízení musí zásadně vyčerpat všechny prostředky k ochraně svých práv, které má ve svojí procesní dispozici, a teprve po jejich marném vyčerpání se může domáhat soudní ochrany. Soudní přezkum správních rozhodnutí je totiž koncipován až jako následný prostředek ochrany subjektivně veřejných práv, který nemůže nahrazovat prostředky nacházející se uvnitř veřejné správy.“

[24] Daňová exekuce nařízená na majetek osoby zúčastněné na správě daní je vážným zásahem do subjektivních práv tohoto účastníka správního řízení, proto musí podrobena účinné soudní kontrole (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 10. 2000, sp. zn. III. ÚS 358/99).

[25] Podle rozhodné právní úpravy, účinné od 1. 1. 2014, nelze proti exekučnímu příkazu uplatnit opravné prostředky (§ 178 odst. 4 *in fine* daňového řádu). Podle § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu je řádným opravným prostředkem toliko odvolání a rozklad.

[26] Pojem „řádného opravného prostředku v řízení před správním orgánem“ ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s., připouští-li jej „zvláštní zákon“, musí být u řízení podle daňového řádu vykládán v logice zvolené daňovým řádem. Právě on totiž je oním „zvláštním zákonem“. Výčet v § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu je výčtem taxativním; námitky podle § 159 daňového řádu do něho zjevně nespádají.

[27] Řádným opravným prostředkem proti exekučnímu příkazu by námitky podle § 159 daňového řádu byly, pokud by bylo možno dovodit, že obecná úprava opravných prostředků, zakotvená v části druhé, hlavě VII daňového řádu, je pro oblast placení daní, tedy pro část třetí, hlavu V daňového řádu, nahrazena speciální úpravou, na niž taxativní výčet v § 108 odst. 1. písm. a) daňového řádu nedopadá a jež zná i jiný řádný opravný prostředek, než jaký je uveden v tomto výčtu. Tak to však není. Podání námítky podle § 159 daňového řádu nevede k odložení právní moci exekučního příkazu; v tomto smyslu je tedy nelze za řádný opravný prostředek považovat.

[28] Ostatně i vůle historického zákonodárce projevená v zákonném 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“), byla taková, že nově neměl být řádný opravný prostředek proti exekučnímu příkazu přípustný. Uvedenou novelizací se účastníkům řízení zapovědělo podávat odvolání proti exekučnímu příkazu. Daňový řád v původním znění účinném od 1. 1. 2011 připouštěl proti exekučnímu příkazu řádný opravný prostředek. Ustanovení § 178 odst. 4 daňového řádu původně znělo (zvýraznění provedl rozšířený senát): *Exekuční příkaz se doručuje dlužníkovi a dalším příjemcům tohoto rozhodnutí a lze se proti němu odvolat do 15 ode dne doručení.* Původní znění § 178 odst. 4 daňového řádu naopak dokládá, že i v oblasti placení daní má být používáno obecné

pojmosloví ohledně řádných opravných prostředků, jak je zakotveno v § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu – i zde se hovořilo o tom, že proti exekučnímu příkazu se lze „odvolat“.

[29] Zákonným opatřením byla možnost podat opravný prostředek proti exekučnímu příkazu vyloučena novým zněním § 178 odst. 4 daňového řádu. V důvodové zprávě k zákonnému opatření k tomu bylo uvedeno (viz důvodovou zprávu k vládnímu návrhu zákoného opatření Senátu o změně daňových předpisů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a změně některých zákonů, tisk č. 2, Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR, VII. volební období 2013-2017, Zvláštní část, Část dvanáctá-změna daňového řádu, digitální repozitář, www.psp.cz; zvýraznění v citaci provedl rozšířený senát):

„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 tkívá 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 zaplacená 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.

Další rozdíl mezi stávajícím odvoláním a námitkou lze spatřovat v délce lhůty určené pro možnost uplatnit tyto prostředky ochrany. Lhůta, ve které má dlužník právo proti exekučnímu příkazu brojit, se prodlouží ze stávajících 15 na 30 dnů.“

[30] Z výše uvedeného vyplývá, že zákonodárce v textu zákona vědomě odstranil do té doby existující řádný opravný prostředek, tedy odvolání. Učinil tak proto, že považoval za vhodnější vést ve věci vydání exekučního příkazu řízení toliko v jednom stupni. Vedle toho výslovně počítal s tím, že případné vady exekučního příkazu lze odstranit pomocí obecného prostředku nápravy v oblasti placení daní, a sice námitky podle § 159 daňového řádu. Ta má po obsahové (materiální) stránce podobu samostatného nápravného prostředku, který je plně k dispozici tomu, jenž se úkonem správce daně při placení daní cítí být dotčen na právech. Podle § 159 odst. 1 daňového řádu (p)roti 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. Podle odst. 2 (n)ámitka se podává u správce daně, který úkon provedl. Podle odst. 3 (s)právce daně námitku posoudí a rozhodne o ní. Vyhoví-li námitce v plném rozsahu, napadený úkon zruší, a vyhoví-li námitce částečně, napadený úkon změní nebo zjedná nápravu jiným způsobem. Neuzná-li správce daně oprávněnost v námitce uplatňovaných důvodů, námitku

rozhodnutím zamítne. Rozhodnutí, kterým je námitce v plném rozsahu vyhověno, se neodůvodňuje. Konečně podle odst. 4 (v) řízení o námitce se použije obdobně § 111 odst. 5 a § 112. Proti rozhodnutí o námitce nelze uplatnit opravné prostředky.

[31] Z citovaného § 159 odst. 2 a odst. 3 věty první daňového řádu je patrné, že o námitce rozhoduje správce daně prvního stupně, a nikoli odvolací orgán. Lze se domnívat, že zákonodárce považoval klasické odvolací řízení ve věcech exekučních příkazů za zbytné. Typově nejde u přezkumu exekučního příkazu až na výjimky o složité právní otázky, kterými je třeba zatěžovat odvolací orgán. I proto ponechal řešení případné nápravy cestou rozhodování o námitkách na správci daně prvního stupně. Výše uvedená nová zákonná úprava je legitimní volbou zákonodárce pohybující se v mantinelech ústavně dovoleného.

[32] Novelizace provedená zákonným opatřením nicméně má dopady do pravidel poskytování soudní ochrany před daňovou exekucí. Není-li nadále proti exekučnímu příkazu přípustné odvolání, lze podat žalobu podle § 65 a násl. s. ř. s. přímo proti němu, neboť zde není žádný řádný opravný prostředek ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s., který by bylo předtím nezbytné vyčerpat.

[33] Pokud daňový subjekt vedle podání žaloby proti exekučnímu příkazu či namísto něho využije institutu námítky podle § 159 daňového řádu (a takovou možnost textace jeho odst. 1 zjevně připouští), i rozhodnutí o námitce je podle své povahy „rozhodnutím“ ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Mohou se jím, jak jasné plyne z výše citovaného § 159 odst. 3 daňového řádu, zakládat, měnit či rušit jeho povinnosti v souvislosti s exekučním řízením. Dotyčné ustanovení totiž správci daně zakládá pravomoc naložit s úkonem napadeným námitkou podobně, jako může naložit odvolací orgán s napadeným rozhodnutím prvního stupně: Zcela či částečně námitce vyhovět, a tedy zrušit napadený úkon (při vyhovění v plném rozsahu) či jej změnit nebo zjednat nápravu jiným způsobem (vyhoví-li toliko částečně). Neuzná-li správce daně oprávněnost v námitce uplatňovaných důvodů, námitku rozhodnutím zamítne.

[34] Námitka je „nárokový“ prostředek nápravy úkonu správce daně při placení daní. Je jím v tom smyslu, že ten, kdo je oprávněn ji podat (ten, kdo tvrdí, že takovýmto úkonem správce daně byl zkrácen na svých právech), má subjektivní veřejné právo na to, aby námitka byla k tomu příslušným orgánem řádně vypořádána. Znamená to, že má subjektivní veřejné právo na to, aby jí bylo zcela vyhověno a jí napadený úkon byl zrušen, jde-li o námitku zcela důvodnou, resp. jí bylo zčásti vyhověno a náprava zjednána způsobem adekvátním důvodům a rozsahu částečného vyhovění, jde-li vskutku podle objektivního práva o námitku zčásti důvodnou. Stejně tak má ten, kdo námitku podal, „nárok“ na to, aby byla zamítnuta, nejsou-li důvody námítky ani zčásti oprávněné. Je logické, že proti zcela vyhovujícímu rozhodnutí o námitce nebude ten, kdo ji podal, brojit a podávat proti tomuto rozhodnutí správní žalobu. Z povahy věci mu totiž „více“ vyhovět nelze. To ostatně reflektuje i právní úprava v poslední větě § 159 odst. 3 daňového řádu, stanoví-li, že v takovém případě se rozhodnutí o námitce neodůvodňuje. Při nevyhovění či toliko částečném vyhovění námitce však může být rozhodnutí správce daně o námitce jednak objektivně nezákonné (to může být jistě i rozhodnutí o plném vyhovění námitce), ale – a to je podstatné – tato nezákonnost může znamenat (a typicky bude znamenat) zkrácení toho, kdo námitku podal, na jeho subjektivním veřejném právu na to, aby o

námítce bylo rozhodnuto zákonně. Právě proto jde u částečného či plného nevyhovění námítce, a tedy u částečně či plně zamítavého rozhodnutí o ní, o takové rozhodnutí, které svou podstatnou bude „rozhodnutím“ podle § 65 odst. 1 s. ř. s. Proto tedy proti němu musí být zásadně přípustná žaloba ve správním soudnictví proti rozhodnutí správního orgánu.

[35] I proti rozhodnutí o námitkách podle § 159 s. ř. s. tedy lze podat žalobu podle § 65 a násl. s. ř. s.

[36] V řízení o námitkách a případném následném řízení ve věci žaloby podle § 65 a násl. s. ř. s. proti rozhodnutí o námitkách budou často řešeny tytéž skutkové a právní otázky jako v řízení o žalobě podle § 65 a násl. s. ř. s. proti samotnému exekučnímu příkazu. Plyne to z „materiální“ povahy námitek podle § 159 daňového řádu, jsou-li podány proti exekučnímu příkazu – fakticky (obsahově) plní roli jakéhosi náhražkového řádného opravného prostředku proti exekučnímu příkazu, jakkoli jím procesně vzato nejsou. Přesto nejde v žalobě proti rozhodnutí o námitkách o tentýž předmět řízení jako v žalobě proti exekučnímu příkazu. Rozdílnost předmětu je dána právě tím, že jde výsledky dvou odlišných procesních postupů - u exekučního příkazu postupu vedoucího k jeho vydání, u rozhodnutí o námitkách postupu, v němž je na návrh daňového subjektu správcem daně přezkoumáván jeho předchozí postup, jenž vedl k vydání exekučního příkazu. Jinak řečeno, i když jsou obě řízení totožná dotčeným daňovým subjektem i orgánem, který rozhodl, a často budou shodné i v těchto řízeních řešené skutkové a právní otázky, vždy bude existovat odlišnost ve správním aktu, jenž je přezkumu podroben.

[37] Pokud ze zákonodárcem zvoleného nastavení pravidel pro řízení před správními orgány plyne, že určité skutkové otázky mohou být předmětem soudní kognice ve správním soudnictví ve dvou řízeních, je to jistě obecně stav, jež může vyvolávat obtíže. To však nesmí být důvodem k přiklonění se k takovému výkladu pravidel pro řízení před správními soudy, jenž by jednu z cest k soudní ochraně vyloučil. Rozšířený senát, jak už shora uvedl, setrvale zastává právní názor, že u ustanovení upravujících přístup k soudní ochraně ve správním soudnictví je třeba se v pochybnostech přiklonit k výkladu rozšiřujícímu, a nikoli zužujícímu přístup jednotlivce k soudu (z novějších rozhodnutí viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 11. 6. 2013, č. j. 3 Ao 9/2011 - 219, č. 2887/2013 Sb. NSS, bod 42).

[38] I v jiných obdobných případech v minulosti Nejvyšší správní soud, včetně rozšířeného senátu, „paralelní cesty k soudu“ připustil (viz v poslední době zejména usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, ve věci soudní ochrany před daňovou kontrolou; ze starší judikatury viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2007, č. j. 2 As 82/2006 - 82, ve věci soudní ochrany na úseku utajovaných skutečností).

[39] Dojde-li k tomu, že ve dvou řízeních před správními soudy se řeší tytéž skutkové či právní otázky, je vhodné tomu přizpůsobit procesní postup, je-li to možné (viz zejm. § 39 odst. 1, 2. alt. s. ř. s.). V každém případě pak je správní soud, který rozhoduje časově jako druhý v pořadí, povinen reflektovat (ne však nezbytně respektovat) skutkové a právní závěry správního soudu, jenž rozhodl před ním, bylo-li mu dřívější rozhodnutí známo (viz k tomu bod 52 již zmíněného usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55).

[40] Z důvodu odstranění případných pochyb do budoucna pak rozšířený senát dodává, že ve světle jím výše vyjádřeného právního názoru je třeba považovat za nesprávný a tímto usnesením rozšířeného senátu překonaný právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2018, č. j. 6 As 268/2018 – 19, bodech 8 až 11, zejména pak v první větě bodu 11. V tomto rozsudku se soud zabýval exekucemi podle správního řádu a otázkou, zda ten, kdo je oprávněn podat námitky podle § 117 správního řádu, konkrétně podle jeho odst. 1 [Ten říká, že *(p)roti usnesením nebo jiným úkonům exekučního správního orgánu, proti kterým se nelze odvolat, může povinný nebo jiná osoba, které z tohoto úkonu vyplývá povinnost, podat námitky*. Podle § 117 odst. 4 správního řádu pak *(o) námitkách rozhoduje exekuční správní orgán. Proti rozhodnutí o námitkách se nelze odvolat.*], musí uvedený prostředek nápravy vyčerpat a je oprávněn podat správní žalobu podle § 65 a násl. s. ř. s. až proti rozhodnutí o námitkách, nikoli však již proti usnesení nebo jinému úkonu exekučního orgánu, proti němuž byl oprávněn námitky podat. Šestý senát dospěl k závěru, že ten, kdo je oprávněn námitky podat, tento prostředek nápravy musí vyčerpat, zatímco ten, komu takové právo nepřisluší (tj. ten, kdo není ani povinným, ani osobou, které z tohoto úkonu vyplývá povinnost, ale má přesto důvody proti danému úkonu brojit), je vyčerpat – logicky – nemusí.

[41] Instituty námitek podle § 159 daňového řádu a námitek podle § 117 správního řádu mají obdobný účel a velmi podobný procesní režim. V zájmu toho, aby právo fungovalo jako jednotný a bezrozporný systém pravidel chování, je třeba tyto dva instituty a zejména jejich procesní důsledky pro řízení před správními soudy vykládat obdobně. Jak již výše rozšířený senát vyložil, v pochybnostech je třeba se přiklonit k tomu, že soudní ochrana má být poskytnuta, a ne ji odeprít. Proto i v souvislosti s námitkami podle § 117 správního řádu platí, že žalobu podle § 65 a násl. s. ř. s. může kdokoli, tedy i ten, komu přísluší podat námitky podle § 117 odst. 1 správního řádu, podat přímo proti usnesení nebo jinému úkonu exekučního orgánu, má-li takový úkon povahu „rozhodnutí“ ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Podobně pak, stejně jako v souvislosti s § 159 daňového řádu, platí, že i proti rozhodnutí o námitkách podle § 117 správního řádu je žaloba podle § 65 odst. 1 s. ř. s. zásadně přípustná. I v souvislosti s námitkami podle § 117 správního řádu tedy nejsou vyloučeny „paralelní cesty k soudu“.

V. Shrnutí a závěr

[42] Námitka podaná dle § 159 daňového řádu není řádným opravným prostředkem ve smyslu § 5 a § 68 písm. a) s. ř. s., který by bylo nutno před podáním žaloby ve správním soudnictví vyčerpat.

[43] Rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s. je jak exekuční příkaz vydaný podle § 178 daňového řádu, tak rozhodnutí o námitce podle § 159 daňového řádu podané proti tomuto exekučnímu příkazu.

[44] Rozšířený senát posoudil předloženou spornou právní otázku. Rozhodl takliko o ní a v souladu s § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu věc vrací prvnímu senátu, který rozhodne o kasační stížnosti stěžovatelky v souladu s vysloveným právním názorem.

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

V Brně dne 19. února 2019

Josef Baxa
předseda rozšířeného
senátu