

USNESENÍ

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka a soudců JUDr. Bc. Kryštofa Horna a Mgr. Ing. Lenky Bursíkové ve věci

žalobce: **P. H.**
bytem X

proti
žalovanému: **Městský úřad Benešov**
sídlem Masarykovo nám. 100, Benešov

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 12. 2021, č. j. MUBN/268124/2021/OF,

takto:

- I. Žaloba se odmítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobci se vrací soudní poplatek ve výši 3 000 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto usnesení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení výše označeného rozhodnutí (dále jen „exekuční příkaz“), kterým žalovaný jako správce daně¹ nařídil daňovou exekuci srážkami ze mzdy či jiných příjmů žalobce pro nedoplatek v celkové výši 3 440 Kč. Žalobce současně požadoval, *aby bylo žalovanému uloženo nahradit žalobci způsobenou materiální škodu v částce 3 440 Kč*. Usnesením ze dne 23. 2. 2022, č. j. 43 Af 2/2022-16, soud žalobu v části, v níž se žalobce domáhal zaplacení částky ve výši 3 440 Kč, odmítl a žalobce s tímto peněžním nárokem odkázal na řízení ve věcech občanskoprávních.
2. Před posouzením žaloby proti napadenému rozhodnutí soud musel předně zjistit, zda byly splněny všechny podmínky řízení pro věcné projednání žaloby. Soud přitom zjistil, že žaloba je nepřijatelná pro nevyčerpání opravných prostředků.
3. Žalovaný nařídil exekučním příkazem daňovou exekuci srážkami ze mzdy či jiných příjmů a České správě sociálního zabezpečení jakožto poddlužníkovi přikázal, aby od okamžiku doručení exekučního příkazu prováděla ze mzdy či jiných příjmů žalobce srážky, a to až do

¹ Dle § 69 s. ř. s. je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. V řízení o žalobě proti v záhlaví citovanému rozhodnutí tedy není město Benešov, jak uvedl žalobce, nýbrž Městský úřad Benešov.

výše nedoplatku, pro který byla daňová exekuce nařízena. Žalovaný poučil žalobce s odkazem na § 178 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), o tom, že proti exekučnímu příkazu nelze uplatnit opravné prostředky. Současně žalovaný v poučení s poukazem na § 159 odst. 1 daňového řádu uvedl, že proti nařízení daňové exekuce může žalobce podat ve lhůtě 30 dnů, kdy se o nařízení exekuce dozví, námitku.

4. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016-53, č. 3873/2019 Sb. NSS, konstatoval, že 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. Současně rozšířený senát uvedl, že rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s. je jak exekuční příkaz vydaný podle § 178 daňového řádu, tak i rozhodnutí o námitce podle § 159 daňového řádu podané proti tomuto exekučnímu příkazu.
5. Tato judikatura je však s ohledem na novelu daňového řádu provedenou zákonem č. 283/2020 Sb., kterým byl § 159 daňového řádu s účinností ode dne 1. 1. 2021 doplněn o odstavce 5 a 6, obsoletní. Za současné právní úpravy je již nezbytně nutné před podáním žaloby ke správnímu soudu podat proti exekučnímu příkazu námitku. Teprve následné rozhodnutí o námitce je soudně přezkoumatelné v režimu § 65 a násl. s. ř. s.
6. Dle § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 (není-li dále uvedeno jinak, vychází soud z tohoto znění) se řádným opravným prostředkem, který lze uplatnit proti rozhodnutí vydaném při správě daní, rozumí odvolání nebo rozklad.
7. Dle § 159 odst. 5 daňového řádu platí, že *„[v] případě, kdy námitka směřuje proti rozhodnutí správce daně, je řádným opravným prostředkem proti tomuto rozhodnutí. Řádným opravným prostředkem námitka není ve vztahu k ustanovení vylučujícímu uplatnění řádného opravného prostředku.“*
8. Dle § 178 odst. 4 daňového řádu potom platí, že *„[e]xekuční příkaz se doručuje dlužníkovi a dalším příjemcům tohoto rozhodnutí a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky.“*
9. Zákonodárce ne právě ideálně formulovanou novelou daňového řádu zapříčinil, že adresátům právních norem nemusí být povaha institutu námítky podávané proti rozhodnutí správce daně na první pohled zřejmá. Text shora citované právní úpravy nezní intuitivně, ba naopak spíše zmatečně. Z důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb. nicméně plyne, že výsledkem tohoto (dle názoru soudu poněkud krkolomného) legislativního řešení má být závěr, že námitka proti exekučnímu příkazu představuje řádný opravný prostředek, jehož uplatnění je nezbytnou podmínkou pro následné podání žaloby ke správnímu soudu. Od nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. je tedy možné žalovat už jen rozhodnutí o uplatnění námítky podle § 159 daňového řádu, a nikoliv vlastní exekuční příkaz.
10. V důvodové zprávě k zákonu č. 283/2020 Sb. je ve vztahu k novelizovanému znění § 159 daňového řádu uvedeno následující: *„V situacích, kdy námitka nastupuje jako prostředek ochrany namísto odvolání či rozkladu, které jsou podle § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu tzv. řádnými opravnými prostředky, vzniká v aplikační praxi nejistota ohledně toho, zda má být námitce přiznán analogický status. Nejde přitom pouze o úvahu akademickou, ale zodpovězení této otázky je klíčové z hlediska aplikace soudního přezkumu v rámci správního soudnictví. Ustanovení § 68 soudního řádu správního stanoví, že žaloba je nepřípustná tehdy, nevyčerpal-li žalobce řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem. Navrhuje se proto explicitně stanovit, že námitka směřující proti rozhodnutí správce daně (vydaném v rámci platební roviny*

daňového řízení) je řádným opravným prostředkem. Jde tedy o doplnění taxativního výčtu obsaženého v § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Důvodem pro takové řešení je jednak zachování zásady subsidiarity správního soudnictví a jednak promítnutí zásady hospodárnosti a procesní ekonomie. Z formálních důvodů je současně třeba stanovit, že status řádného opravného prostředku u daného typu námitky nemůže být zohledněn právě ve vztahu k ustanovením, která aplikaci řádného opravného prostředku vylučují (a zakládají tak možnost použití námitky jako prostředku ochrany proti danému rozhodnutí). Pokud by již při aplikaci norem vylučujících použití řádných opravných prostředků byla námitka chápána jako takový prostředek, došlo by i k jejímu vyloučení, což by bylo proti smyslu dané konstrukce a vytvořilo by svého druhu paradoxní výklad „kruhem.““

11. Teprve z výše citovaného textu je dle názoru soudu úmysl zákonodárce zcela zřejmý. Jinými slovy jej lze shrnout tak, že pokud ustanovení daňového řádu vylučuje u některých rozhodnutí opravné prostředky, taková norma se nevztahuje na námitku, neboť pro účely tohoto vylučujícího

ustanovení opravným prostředkem není. Námitku tedy proti takovým rozhodnutím uplatnit lze, a pokud se tak stane, pak se jedná o (řádný) opravný prostředek.

12. Rovněž v nejnovější komentářové literatuře (která přijaté legislativní řešení označuje za těžko uchopitelné jak pro laickou, tak i odbornou veřejnost) autoři uvádějí, že napříště bude patrně možné správní žalobu podat až po vyčerpání možnosti podat námitku jako řádný opravný prostředek proti exekučnímu příkazu (srov. ROZEHNAL, Tomáš, KOSTOLANSKÁ, Eva. § 178 [Nařízení daňové exekuce]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 771).
13. Povahou námitky proti exekučnímu příkazu po nabytí účinnosti novely daňového řádu provedené zákonem č. 283/2020 Sb. se zabývá rovněž další autor, který ve svém příspěvku uvádí, že „[p]okud bychom akceptovali pouze nové znění zákona, bylo by usnesení rozšířeného senátu pro dnešek již překonané a námitku před podáním žaloby by bylo nutno povinně využít.“ (srov. BURDA, Zdeněk. *Námitka dle daňového řádu – výběr z judikatury správních soudů*, časopis *Daně a právo v praxi*, č. 12/2022. Dostupné v systému ASPI). Tentýž autor současně dodává, že „[n]a druhé straně však nelze přehlédnout fakt, že zmíněnou novelou se neodstranily další argumenty, na kterých je původní usnesení rozšířeného senátu postaveno. Například námitka nemá odkladný účinek proti napadanému rozhodnutí, rozhoduje o ní nikoli nadřízený orgán, ale prvostupňový správce daně, tedy ten, jehož rozhodnutí je námitkou napadáno, apod. Zřejmě tedy budeme muset vyčkat na další vývoj judikatury, zda bude umožněno žalovat přímo bez předchozího využití námitky.“
14. Soud uvádí, že námitka proti exekučnímu příkazu skutečně nemá ani nadále suspenzivní a devolutivní účinek (stejně jako správní žaloba). Jak správně uvádí autoři shora citovaného komentáře, podaná námitka ve vztahu k exekučnímu příkazu nadále nebude mít odkladný účinek a rovněž nebude mít ani vliv na právní moc námitkou napadeného exekučního příkazu vzhledem k úpravě v § 103 odst. 1 daňového řádu, podle kterého platí, že rozhodnutí, proti kterému se nelze odvolat, je v právní moci. Exekuční příkaz tak i po nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. nadále nabývá právní moci jeho doručením poslednímu z příjemců bez ohledu na později podanou námitku proti němu.
15. Jak však zdejší soud již v minulosti připustil, poněkud absurdní situace, kdy je přípustný „řádný opravný prostředek“ proti „pravomocnému rozhodnutí“, není nemyslitelná (srov.

rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 22. 6. 2020, č. j. 43 A 55/2020-42, a navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2020, č. j. 6 Azs 192/2020-21, č. 4078/2020 Sb. NSS). Právě takováto situace nastala i v případě stávající právní úpravy námitky proti rozhodnutí správce daně v daňovém řádu. Byť soud takovýto stav vnímá jako nestandardní a do jisté míry i jako odporující právní teorii, nemění to nic na faktu, že námitka proti rozhodnutí správce daně je v § 159 odst. 5 větě první daňového řádu explicitně označena za řádný opravný prostředek a že smyslem této právní úpravy je – jak z citované důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb. plyne – „zachování subsidiarity správního soudnictví“. Tedy nejen na základě teleologického výkladu, ale rovněž na základě výkladu gramatického je dle názoru soudu nutné dojít k závěru, že námitka proti rozhodnutí správce daně dle § 159 daňového řádu je – jakkoliv směřuje proti pravomocnému rozhodnutí – řádným opravným prostředkem ve smyslu § 5 a § 68 písm. a) s. ř. s., jehož uplatnění je nezbytnou podmínkou pro podání žaloby ve správním soudnictví.

16. Žádoucím důsledkem uvedeného výkladu novelizované legislativy pak je to, že správce daně dostává příležitost posoudit argumentaci daňového subjektu a buď exekuční příkaz korigovat, nebo se k námitkové argumentaci alespoň vyjádřit ještě před podáním správní žaloby. Zvyšuje se tím šance, že se spory vyřeší bez nutnosti zapojení soudů. Pokud přesto k podání žaloby dojde, bude soudu k přezkumu předloženo v ideálním případě přezkoumatelné rozhodnutí řádně reagující na veškeré námitky daňového subjektu. Současně tím dochází k odstranění poněkud nekoncepční dosavadní praxe navazující na rozhodnutí rozšířeného senátu připouštějící soudní přezkum jak exekučního příkazu, tak rozhodnutí o námitce proti němu.
17. S ohledem na výše uvedené soud konstatuje, že žaloba proti napadenému exekučnímu příkazu je nepřijatelná, neboť žalobce v řízení před správním orgánem nevyčerpal řádné opravné prostředky [§ 68 písm. a) s. ř. s.], a soudu tak nezbylo než ji dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítnout.
18. Soud však nepřehlédl, že žalobce spolu se žalobou soudu zaslal rovněž kopii podání označeného datem 12. 1. 2022, které dne 17. 1. 2022 došlo žalovanému. K tomuto podání se ostatně vyjadřuje podrobně i žalovaný ve vyjádření k žalobě (označuje jej jako *sdělení*). V tomto podání žalobce uvádí řadu výhrad proti exekučnímu příkazu, který je dle žalobce v rozporu se zásadou libovůle a jehož vydání měl dle žalobce předcházet nesprávný úřední postup, a naznačuje rovněž, že exekuční titul označený v exekučním příkaze není vykonatelný. Ačkoliv žalobce toto podání jako *námitku* výslovně neoznačil, je soud přesvědčen, že toto podání je možné – bez ohledu na jeho označení – považovat dle jeho skutečného obsahu (srov. § 70 odst. 2 daňového řádu) za námitku dle § 159 daňového řádu. Toto podání totiž ve skutečnosti řadu námitek proti exekučnímu příkazu obsahuje. Soud je tedy názoru, že žalobce námitku proti exekučnímu příkazu uplatnil, avšak do podání žaloby o ní nebylo rozhodnuto (součástí předloženého správního spisu rozhodnutí o námitce není). Z toho důvodu soud nemohl postupovat podle § 46 odst. 5 s. ř. s. a postoupit návrh k vyřízení opravného prostředku, neboť nelze tvrdit, že by se žalobce *řídil* nesprávným poučením žalovaného o tom, že proti jeho rozhodnutí není přípustný opravný prostředek (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2016, č. j. 3 As 214/2015-96). **V této souvislosti soud účastníkům připomíná, že je povinností žalovaného o podané námitce ze dne 12. 1. 2022 rozhodnout. Teprve proti rozhodnutí o této námitce je přípustná správní žaloba (tato možnost přitom vyplývala i z dosavadní výše citované judikatury rozšířeného senátu).**

V případě nečinnosti správce daně je právem daňového subjektu uplatnit opatření proti nečinnosti (§ 38 daňového řádu).

19. Žalobu proti exekučnímu příkazu soud tedy odmítl jako nepřípustnou dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. v návaznosti na § 68 písm. a) s. ř. s., neboť žalobce nevyčerpal řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem (výrok I). O odmítnutí žaloby rozhodl soud bez nařízení jednání, neboť se nejedná o rozhodnutí ve věci samé (srov. § 49 odst. 1 větu první s. ř. s. *a contrario*).
20. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 3 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení, protože žaloba byla odmítnuta (výrok II).
21. Jelikož řízení skončilo odmítnutím žaloby před prvním jednáním, soud podle § 10 odst. 3 věty první zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů rozhodl rovněž o vrácení žalobcem zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč. Tato částka bude žalobci vrácena z účtu Krajského soudu v Praze do třiceti dnů od právní moci tohoto usnesení – § 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích (výrok III).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno.

O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den.

Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud.

Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 4. dubna 2023

Mgr. Jan Čížek, v. r.
předseda senátu