



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobce: **Rastislav Fefko**, IČO: 25266004, se sídlem Lannova 2061/8, Praha 1, zastoupený Mgr. Markem Nemethem, advokátem se sídlem Opletalova 1015/55, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 10. 2022, čj. 8270373/22/2001-80543-109497, čj. 8271987/22/2001-80543-109497, čj. 8271008/22/2001-80543-109497, čj. 8272110/22/2001-80543-109497, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2023, čj. 14 Af 6/2023-125,

t a k t o :

Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2023, čj. 14 Af 6/2023-125, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podstatou nyní projednávané věci je otázka, zda je námitka podle § 159 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném od 1. 1. 2021, podaná proti exekučnímu příkazu řádným opravným prostředkem, jenž je účastník daňového řízení povinen bezvýsledně vyčerpat ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s. před podáním žaloby proti rozhodnutí správního (zde daňového) orgánu.

[2] Žalobce podal žalobu proti čtyřem v záhlaví specifikovaným exekučním příkazům na srážky ze mzdy nebo jiných příjmů, na prodej nemovitých věcí a na prodej spoluvlastnického podílu na nemovitých věcech.

[3] Městský soud v Praze výše uvedeným usnesením žalobu odmítl pro nepřipustnost podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 68 písm. a) s. ř. s., neboť žalobce před podáním

žaloby nevyčerpal řádný opravný prostředek v řízení před správním orgánem. V nyní projednávané věci byla přípustným řádným opravným prostředkem námitka podle § 159 daňového řádu. Podle městského soudu není pochyb, že zákonodárce změnou § 159 daňového řádu provedenou zákonem č. 283/2020 Sb., v odst. 5 tohoto ustanovení fakticky doplnil taxativní výčet řádných opravných prostředků uvedený v § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu (tj. odvolání a rozklad) o námitku podle § 159 daňového řádu, je-li podána proti rozhodnutí správce daně při placení daní, proti němuž zákon nepřipouští podání odvolání. Vzhledem k zásadní změně rozhodné právní úpravy podle městského soudu nelze na nyní projednávanou věc aplikovat závěry dřívější judikatury, konkrétně usnesení rozšířeného senátu NSS z 19. 2. 2019, čj. 1 Afs 271/2016-53, č. 3873/2019 Sb. NSS, *ANAFRA*, jež vycházejí z původní právní úpravy účinné do 31. 12. 2020, podle které nebyla námitka v § 159 daňového řádu výslovně zakotvena jako řádný opravný prostředek. Nyní účinná právní úprava je zcela jednoznačná a námitka je výslovně stanovena jako řádný opravný prostředek.

II. Obsah kasační stížnosti a další vyjádření účastníků

[4] Žalobce (dále „stěžovatel“) napadl usnesení městského soudu kasační stížností, jíž navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[5] Stěžovatel namítl, že procesně vadným postupem městského soudu byl zbaven svého práva na přístup k soudu a nebyla mu tak poskytnuta soudní ochrana. Městský soud nemohl správní žalobu odmítnout jako nepřípustnou z důvodu nevyčerpání řádných opravných prostředků v řízení před správním orgánem. Jelikož stěžovatel splnil podmínku aktivní procesní legitimace podle § 65 odst. 1 s. ř. s., měl městský soud (před odmítnutím žaloby) zohlednit, že z Listiny základních práv a svobod (dále „Listina“), Ústavy i Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále „Úmluva“) vyplývá, že ve správním soudnictví jsou vždy přezkoumatelná ta rozhodnutí, která se dotýkají základních práv a svobod, zde konkrétně zásahu do práva vlastnit majetek. Městský soud byl proto povinen se žalobou věcně zabývat a posoudit krom jiného to, zda byla porušena veřejná subjektivní práva stěžovatele či nikoliv.

[6] S odkazem mj. i na závěry usnesení *ANAFRA* stěžovatel namítl, že se městský soud měl přiklonit k závěru svědčícímu ve prospěch věcného projednání žaloby, protože výluky ze soudního přezkumu je obecně nutné vykládat restriktivně.

[7] Dále namítl, že nyní napadené rozhodnutí městského soudu bylo překvapivé, porušuje zásadu legitimního očekávání a je výsledkem libovůle. Městský soud totiž stěžovatele vyzval podle § 51 s. ř. s., aby soudu sdělil, zda souhlasí s rozhodnutím o věci samé bez jednání, s čímž stěžovatel nesouhlasil. Odkázal rovněž na rozsudek městského soudu z 20. 1. 2021, čj. 10 Af 12/2020-142, jímž soud, již za nové právní úpravy, projednal a věcně rozhodl o obsahově a formálně shodné žalobě podané přímo proti exekučnímu příkazu.

[8] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti pouze ztotožnil s napadeným usnesením městského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

pokračování

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] Podle § 5 s. ř. s. *nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, lze se ve správním soudnictví domáhat ochrany práv jen na návrh a po vyčerpání řádných opravných prostředků, připouští-li je zvláštní zákon.*

[11] Podle § 68 písm. a) s. ř. s. *je žaloba nepřijatelná také tehdy, nevyčerpal-li žalobce **řádné opravné prostředky** v řízení před správním orgánem, **připouští-li je zvláštní zákon**, ledaže rozhodnutí správního orgánu bylo na újmu jeho práv změněno k opravnému prostředku jiného* [zvýraznil NSS].

[12] Podle § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu *lze rozhodnutí vydané při správě daní přezkoumat na základě řádného opravného prostředku, kterým je odvolání nebo rozklad.*

[13] Podle § 159 odst. 1 téhož zákona platí, *že 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. Vyrozmívá-li správce daně osobu zúčastněnou na správě daní o úkonu při placení daní, proti němuž lze uplatnit námitku, poučí ji současně o možnosti jejího uplatnění.*

[14] Podle odst. 5 téhož ustanovení *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*** [zvýraznil NSS].

[15] Podle § 178 odst. 4 daňového řádu *se exekuční příkaz doručuje dlužníkovi a dalším příjemcům tohoto rozhodnutí a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky* [zvýraznil NSS].

[16] Pro zodpovězení otázky, zda lze napadnout žalobou podle § 65 s. ř. s. přímo exekuční příkaz (jak učinil stěžovatel), či je nutno nejprve (bezvýsledně vyčerpat námitku jako řádný opravný prostředek a žalobou tak brojit až proti nevyhovujícímu rozhodnutí o námitce (jak uzavřel městský soud), je třeba vyjít z toho, že exekuční příkaz je rozhodnutím zasahujícím do právní sféry stěžovatele ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. (usnesení ANAFRA, body 32, 36 a především 43).

[17] To však samo o sobě k přípustnosti správní žaloby proti správnímu rozhodnutí (exekučnímu příkazu) nestačí, neboť zákon (s. ř. s.) stanoví i další podmínky přípustnosti. Stěžejní podmínkou vyjadřující zásadu subsidiarity a posteriority správního soudnictví je nutnost vyčerpání řádných opravných prostředků, připouští-li je zvláštní zákon [obecně § 5 s. ř. s., konkrétně ve vztahu k žalobě proti správnímu rozhodnutí citovaný § 68 písm. a) s. ř. s.]. Správní soudy tedy přezkoumávají pouze konečná rozhodnutí vydaná ve správních řízeních (rozsudek NSS z 16. 11. 2004, čj. 1 As 28/2004-106, č. 454/2005 Sb. NSS, vyjadřující se k omezení tzv. generální žalobní legitimace, usnesení rozšířeného senátu NSS z 18. 4. 2017, čj. 6 Afs 270/2015-48, č. 3579/2017 Sb. NSS, bod 53).

[18] V nyní projednávané věci není sporu ani pochyb o tom, že žalobou napadené exekuční příkazy jsou úkony správce daně vydané při placení daní, jež mají formu

rozhodnutí, a proti nimž zákon nepřipouští podání odvolání (podle § 159 odst. 1 daňového řádu), neboť odvolání jako (řádny) opravný prostředek proti exekučnímu příkazu uplatnit nelze [§ 178 odst. 4 ve spojení s § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu].

[19] Proti exekučnímu příkazu však lze podat námitku, jež je v tomto případě zákonem (§ 159 odst. 5 věty první daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021) výslovně označena za řádný opravný prostředek. Aby uplatnění námitky jako opravného prostředku proti exekučnímu příkazu nebylo současně vyloučeno na základě § 178 odst. 4 tohoto zákona, stanovil zákonodárce v § 159 odst. 5 větě druhé daňového řádu, že námitka řádným opravným prostředkem není ve vztahu k ustanovení vylučujícímu uplatnění řádného opravného prostředku. Zákon zavedl jakousi právní fikci, že ustanovení vylučující uplatnění řádných opravných prostředků nevylučují uplatnění námitky, která má být řádným opravným prostředkem (důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., k části první – změna daňového řádu, bod 83).

[20] Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem, že změnou § 159 daňového řádu, účinnou od 1. 1. 2021, zákonodárce evidentně zamýšlel koncipovat námitku jako řádný opravný prostředek, jenž lze v rámci daňového řízení uplatnit (i) proti exekučnímu příkazu, na rozdíl od jakýchkoli jiných opravných prostředků [§ 178 odst. 4 ve spojení s § 108 odst. 1 písm. a) a b) daňového řádu]. Zákonodárce tento svůj záměr vyjádřil v textu § 159 odst. 5 tohoto zákona, jakož i v důvodové zprávě k zákonu č. 283/2020 Sb. V podrobnostech lze odkázat i na odůvodnění usnesení Krajského soudu v Praze ze 4. 4. 2023, čj. 43 Af 2/2022-34, především body 8 a násl. Otázkou však zůstává, zda se tento záměr zákonodárci skutečně a jednoznačně podařilo do nové právní úpravy vtělit (přiměřeně rozsudek NSS z 20. 8. 2020, čj. 6 Azs 192/2020-21, č. 1078/2020 Sb. NSS, bod 11 a násl.), a to pro adresáty normy, jasně, srozumitelně a funkčně.

III.A Doktrinní a judikatorní pojetí řádného opravného prostředku

[21] Z pohledu Nejvyššího správního soudu je důležité zodpovědět rovněž a vlastně především otázku, zda námitka podle § 159 daňového řádu, jak je nyní koncipována, splňuje nároky kladené na řádný opravný prostředek jako autonomně vykládaný pojem pro účely § 68 písm. a) s. ř. s. Skutečnost, že zákonodárce v procesním předpise upravujícím postup správních (daňových) orgánů ve správním (daňovém) řízení některý prostředek nápravy výslovně označí za řádný opravný prostředek, ještě bez dalšího neznamená, že takovým prostředkem pro účely § 68 písm. a) s. ř. s. skutečně je, tj. že plní funkci a vykazuje rozhodné znaky řádného opravného prostředku formulované doktrínou a návazně soudní judikaturou.

[22] V rozsudku NSS z 19. 12. 2006, čj. 1 Afs 56/2004-114, č. 1113/2007 Sb. NSS čj. 1 Afs 56/2004-114 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 (řádny prostředek ve lhůtě kratší, mimořádný ve lhůtě delší) a jejíž zmeškání má za následek ztrátu takového prostředku. Opravný prostředek je

pokračování

přizpůsoben k ochraně subjektivního práva účastníka a jeho podání je ponecháno jeho vlastní aktivitě; úřad nemůže tuto aktivitu nahradit“ (též usnesení ANAFRA, bod 21).

[23] Řádné opravné prostředky jsou instituty procesního práva, které, jsou-li podány řádně a včas, dávají účastníkům řízení procesní oprávnění („právo“) iniciovat přezkoumání vydaného správního rozhodnutí dříve, než toto nabude právní moci. Včasný a přípustný řádný opravný prostředek tedy s sebou pravidelně přináší suspensivní (odkladný) účinek. Účinky právní moci a potažmo i vykonatelnosti se přitom odkládají až do vyřízení opravného prostředku (rozsudek NSS z 16. 11. 2004, čj. 1 As 28/2004-106, č. 454/2005 Sb. NSS, a na něj navazující rozsudek NSS čj. 4 As 157/2013-33, bod 26).

[24] Vlastnost opravného prostředku jako „řádného“ spočívá podle obecně uznávaných doktrinárních a právně-teoretických názorů ve skutečnosti, že je prostředkem nápravy nepravomocných rozhodnutí správního orgánu (usnesení ANAFRA, bod 22). Tato vlastnost řádného opravného prostředku je pak výslovně zachycena i v procesních řádech upravujících správní (daňové) řízení. Podle nich je v právní moci takové rozhodnutí správního orgánu, jež bylo oznámeno a proti němuž nelze podat odvolání (jako nejčteněji užívaný řádný opravný prostředek – srov. § 73 odst. 1 správního řádu, resp. § 103 odst. 1 ve spojení s § 101 odst. 5 daňového řádu). Zároveň jde o vlastnost odlišující řádný opravný prostředek od mimořádného, sloužícího k nápravě vad již pravomocných rozhodnutí.

[25] Z výše uvedeného plynou dva vzájemně na sebe navazující a doplňující se závěry: (i) správní rozhodnutí, proti němuž lze podat řádný opravný prostředek, nenabývá právní moci, a (ii) řádný opravný prostředek lze podat výlučně proti nepravomocnému správnímu rozhodnutí (obdobně rozsudek NSS čj. 6 Azs 192/2020-21, bod 14). V jistém smyslu jde o definici kruhem, neboť platí, že „řádnost“ opravného prostředku se odvíjí od toho, že se podává proti nepravomocným rozhodnutím, stejně tak jako platí, že „nepravomocnost“ rozhodnutí se odvíjí od možnosti podat řádný opravný prostředek.

[26] Institut právní moci je vlastní všem oblastem, kde dochází k vydávání aktů veřejné moci, kterými je autoritativně rozhodováno o právech a povinnostech adresátů veřejné moci, tj. fyzických nebo právnických osob. Jde o důležitou vlastnost rozhodnutí znamenající jeho nezměnitelnost (formální právní moc) a závaznost (materiální právní moc). Na jedné straně vyjadřuje vůli státu určitou věc vyřešit konečně, vedle toho pak i zákaz dále jednat o téže věci v rámci téhož procesu. Jde o významnou záruku právní jistoty nejen pro účastníky řízení a jejich práva a svobody, ale i pro celou společnost. Musí být respektováno všemi orgány i osobami, že věc je rozřešena konečně a závazně (usnesení rozšířeného senátu NSS z 24. 4. 2007, čj. 2 Ans 3/2006-49, č. 1255/2007 Sb. NSS).

[27] Odložení okamžiku nabytí právní moci správního rozhodnutí je tedy stěžejním a v zásadě bezvýjimečným účinkem (možnosti) uplatnění (včasného a přípustného) řádného opravného prostředku, který jej zároveň odlišuje od mimořádného opravného prostředku. Vedle něj jsou pak s podáním řádného opravného prostředku obvykle spojeny i suspensivní (odkladný) a devolutivní (odvalovací) účinek. První z nich způsobuje odložení vykonatelnosti a jiných právních účinků správního rozhodnutí (než je právní moc, na niž má podání řádného opravného prostředku vliv vždy bez výjimky), druhý z nich spočívá v tom, že o řádném opravném prostředku rozhoduje jiný, nadřízený správní orgán

(FRUMAROVÁ, K. In: FRUMAROVÁ, K. a kol. *Správní právo procesní*. Praha: C. H. Beck, 2021, 538 s., ISBN 978-80-7400-827-6, s. 324, bod 1141 a 1142).

[28] Z výše uvedeného podle Nejvyššího správního soudu plyne, že obvyklými určujícími znaky opravného prostředku jako řádného jsou (i) odložení vykonatelnosti a jiných právních účinků, (ii) přesunutí příslušnosti k rozhodnutí na nadřizený správní orgán, a především (iii) odložení okamžiku nabytí právní moci napadeného rozhodnutí. Není však potřeba, aby byly vždy splněny všechny znaky zároveň, nicméně zvláštní důraz je kladen na odklad nabytí právní moci. Suspensivní ani devolutivní účinek nemohou představovat podmínku *sine qua non* (nutnou) řádného opravného prostředku již jen proto, že by jím nemohlo být žádné odvolání, u něž zákon či správní orgán odkladný účinek vyloučil, ani rozklad jako klasický řádný opravný prostředek proti rozhodnutí, které vydal ústřední správní úřad, ministr nebo vedoucí jiného ústředního správního úřadu v prvním stupni (§ 152 odst. 1 správního řádu a obdobně i § 108 odst. 2 daňového řádu).

[29] Pro zodpovězení stěžejní sporné otázky, zda námitka podle § 159 daňového řádu uplatněná proti exekučnímu příkazu je řádným opravným prostředkem, jenž je nutno bezvýsledně vyčerpat před podáním správní žaloby, je proto třeba se zaměřit na podmínku odkladu nabytí právní moci. V rámci těchto úvah lze do značné míry vyjít z obdobných prostředků nápravy obsažených v českém právním řádu. Vedle v podstatě analogické úpravy „exekučních“ námitek podle § 117 správního řádu, jsou svojí povahou a funkcí nejbližším prostředkem nápravy námítka podle § 88 zákona č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, podávané proti vybraným rozhodnutím orgánů sociálního zabezpečení ve věcech důchodového pojištění. I zde totiž zákonodárce namísto klasického odvolání zavedl námítka jako specifický prostředek nápravy, rovněž výslovně označený za řádný opravný prostředek (odst. 1 posledně uvedeného ustanovení).

[30] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu jsou námítka podle § 88 zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení řádným opravným prostředkem, jež je třeba vyčerpat před podáním správní žaloby ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s. (rozsudky NSS z 22. 3. 2017, čj. 3 Ads 300/2016-36, z 8. 3. 2018, čj. 5 Ads 171/2016-22, bod 12, z 25. 1. 2021, čj. 6 Ads 53/2020-39, bod 12, či z 22. 10. 2021, čj. 4 Ads 197/2021-44, bod 18).

[31] Řádným opravným prostředkem ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s. jsou námítka podle § 88 zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení i přesto, že krom zákonem konkrétně stanovených výjimek obecně nemají odkladný účinek (odst. 5 tohoto ustanovení), a nikdy nemají ani devolutivní účinek (PELIKÁNOVÁ, H. a VLASÁK, F. komentář k § 88. In: LANG, R. a kol. *Zákon o organizaci a provádění sociálního zabezpečení: Praktický komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-10-24]. ASPI_ID KO582_1991CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X). Neexistence devolutivního účinku podaných námitek, na rozdíl od klasického odvolání, není problematická ani z pohledu judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek čj. 5 Ads 171/2016-22, bod 12).

[32] Potud vykazují námítka podle § 88 zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení shodné či srovnatelné znaky s námitkou (proti exekučnímu příkazu) podle § 159 (odst. 5) daňového řádu. Ani z daňového řádu totiž neplyne, že by uplatněná námitka měla odkladný účinek. Ostatně, odkladný účinek v daňovém řízení zásadně nemá ani klasické odvolání, ledaže zákon stanoví jinak (§ 109 odst. 5 daňového řádu). Tak by tomu

pokračování

bylo například i s ohledem na § 110 odst. 3 daňového řádu, podle něhož má včas podané odvolání odkladný účinek i tehdy, je-li v poučení chybně přiznán odkladný účinek, přestože jej zákon nepřiznává (pozn. NSS: nyní napadené exekuční příkazy obsahují poučení, podání námítky odkladný účinek nemá). Neexistence devolutivního účinku námítky je pak dána přímo § 159 odst. 2 a 3 daňového řádu, podle nichž o námítce rozhoduje (prvostupňový) správce daně, který úkon provedl, zde vydal exekuční příkazy (shodně usnesení *ANAFRA*, body 29-31, 33, 34 a 36). Nutno dodat, že neexistence odkladného ani devolutivního účinku nebyla důvodem, o němž rozšířený senát v citovaném usnesení opřel svůj závěr, že námítka není řádným opravným prostředkem proti exekučnímu příkazu.

[33] Ačkoli nemají námítky podle § 88 zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení odkladný a devolutivní účinek, jsou námítky řádným opravným prostředkem ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s. Jejich řádné uplatnění (stejně jako podle obecné úpravy ve správním řádu) totiž ze zákona odkládá právní moc napadeného prvostupňového rozhodnutí orgánu sociálního zabezpečení, jež právní moci nabývá až oznámením rozhodnutí o námítkách (§ 88a odst. 1 a 2 tohoto zákona; PELIKÁNOVÁ, H. a VLASÁK, F. komentář k § 88a. In: LANG, R. a kol. *Zákon o organizaci a provádění sociálního zabezpečení: Praktický komentář*. [cit. 2023-10-24]).

[34] Oproti tomu ovšem námítka podle § 159 daňového řádu právní moc (zde exekučního příkazu) neodkládá. V tom se oba instituty liší.

[35] Jedním z hlavních důvodů pro závěr rozšířeného senátu ve věci *ANAFRA*, že námítka není řádným opravným prostředkem proti exekučnímu příkazu, byla skutečnost, že výčet řádných opravných prostředků v § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu je výčtem taxativním a námítky podle § 159 daňového řádu do něho zjevně nespádají. Pojem „řádnoho opravného prostředku v řízení před správním orgánem“ ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s., připouští-li jej „zvláštní zákon“, musí být totiž v řízení podle daňového řádu vykládán v logice zvolené daňovým řádem. Právě ten totiž je oním „zvláštním zákonem“ (usnesení *ANAFRA*, bod 26).

[36] Nicméně, v bodě 27 usnesení rozšířený senát připustil, že „[ř]ádným opravným prostředkem proti exekučnímu příkazu by námítky 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, nabrazena 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. Na podkladě tehdy vykládané právní úpravy, ve znění účinném od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2020, rozšířený senát dospěl k závěru, že tomu tak nebylo.

[37] Jak však bylo uvedeno výše v bodě [20], zákonodárce obecnou úpravu opravných prostředků v části druhé, hlavě VII daňového řádu [tj. včetně § 108 odst. 1 písm. a) obsahujícího taxativní výčet řádných opravných prostředků] pro oblast placení daní, tedy pro část třetí, hlavu V daňového řádu (tj. včetně § 159) s účinností od 1. 1. 2021 doplnil speciální úpravou. Tou výslovně zavedl jiný řádný opravný prostředek. Skutečnost, že záměrem zákonodárce bylo doplnit taxativní výčet řádných opravných prostředků obsažený v tomto ustanovení, výslovně plyne z bodu 83 důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb., jímž byl od 1. 1. 2021 novelizován mj. i § 159 daňového řádu (viz bod 10 nyní napadeného usnesení městského soudu; shodně i NOVÁKOVÁ, P. komentář k § 159 odst. 5 a 6

daňového řádu. In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, 1082 s., ISBN 978-80-7400-838-2, s. 685).

[38] Závěry rozšířeného senátu se však neomezily pouze na označení námitek podle daňového řádu. Zákonodárcem provedená změna proto nemůže vést sama o sobě k závěru, že s účinností od 1. 1. 2021 již námitka je řádným opravným prostředkem ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s. Rozšířený senát v bodě 27 usnesení *ANAFRA* totiž, vedle popsaného gramatického a systematického výkladu, položil stěžejní důraz na otázku odložení právní moci. Uzavřel, že podání námítka podle § 159 daňového řádu nevede k odložení právní moci exekučního příkazu, a proto námitku nelze za řádný opravný prostředek považovat. Byť rozšířený senát tento závěr blíže neodůvodňuje, z kontextu celého odůvodnění usnesení je zřejmé, že vyšel z toho, že zákonodárce otázku nabytí právní moci rozhodnutí, proti němuž daňový řád připouští podání námítka, neupravil odlišně od „obecné“ úpravy § 103 odst. 1 daňového řádu, který s možností podat námitku nespojuje odklad nabytí právní moci, na rozdíl od odvolání či rozkladu (§ 108 odst. 2 věta třetí tohoto zákona) – k tomu podrobněji dále.

[39] Vzhledem ke stěžejnímu významu právní moci jako nejdůležitějšího právního účinku každého rozhodnutí orgánu veřejné moci (viz body [26] a [27] výše) je podle Nejvyššího správního soudu nutno posoudit i nyní projednávanou věc optikou toho, zda uplatnění námítka odkládá okamžik nabytí právní moci exekučního příkazu, tj. shodně jako učinil rozšířený senát v usnesení *ANAFRA*. Jelikož nutnost zkoumat okamžik nabytí právní moci exekučního příkazu nebyla samotnou novelizací § 159 daňového řádu nikterak dotčena (ta se týká toliko výslovného označení námítka za řádný opravný prostředek), dopadá tato podmínka uplatněná rozšířeným senátem i na nyní projednávanou věc. V tomto ohledu je tedy nesprávný kategorický závěr městského soudu v bodě 11 nyní napadeného usnesení, že závěry rozšířeného senátu na projednávanou věc nelze aplikovat. Obdobně podle literatury nová právní úprava závěry usnesení *ANAFRA* zcela nepřekonává (BURDA, Z. *Námitka dle daňového řádu – výběr z judikatury správních soudů*, časopis *Daně a právo v praxi*, č. 12/2022. Dostupné v systému ASPI – citováno v bodě 13 usnesení Krajského soudu v Praze čj. 43 Af 2/2022-34).

[40] Obdobně nemůže obstát ani argumentace Krajského soudu v Praze uvedená v bodě 15 usnesení čj. 43 Af 2/2022-34, podle níž přípustnost řádného opravného prostředku proti pravomocnému rozhodnutí je sice absurdní, nikoli však nemyslitelná, neboť ji Nejvyšší správní soud již dříve připustil ve vztahu k § 168 odst. 3 zákona č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky, ve znění účinném od 31. 7. 2019 do 1. 8. 2021 (rozsudek NSS čj. 6 Azs 192/2020-21). Rozšířený senát výslovně uvedl, že otázka vlivu na právní moc exekučního příkazu je rozhodná pro odpověď, zda námitka podle § 159 daňového řádu je řádným opravným prostředkem. Na nyní projednávanou věc proto nelze jakkoli vztahovat závěry rozsudku čj. 6 Azs 192/2020-21 učiněné ve vztahu k jinému právnímu předpisu a odlišnému opravnému prostředku (námitka vs. odvolání), nadto ve zcela specifické situaci způsobené neuváženým a nepromyšleným zásahem zákonodárce do zákona o pobytu cizinců. Jelikož i nyní projednávaná věc je „obdobně“ specifická, ze své podstaty se vymyká možnosti aplikace právních závěrů učiněných za zcela jiných rozhodných okolností. I kdyby však šlo o závěry zobecnitelné s dopadem na nyní projednávanou věc a Nejvyšší správní soud by se od nich nyní hodlal odchýlit, mohl by tak učinit bez nutnosti postupu podle § 17 s. ř. s. již z toho důvodu, že zde existuje souladný závazný právní názor vyslovený rozšířeným

pokračování

senátem přímo k námitce podané proti exekučnímu příkazu, přičemž změna právní úpravy na tento názor bezpochyby vliv neměla (usnesení rozšířeného senátu NSS z 21. 2. 2017, čj. 1 As 72/2016-48, č. 3539/2017 Sb. NSS, bod 20).

[41] Existence vlivu námítky podle § 159 daňového řádu, resp. možnosti jejího podání, na právní moc exekučního příkazu je proto rozhodná pro to, zda námitka představuje řádný opravný prostředek (podávaný proti nepravomocnému rozhodnutí), tedy zda je jí nutno bezvýsledně vyčerpat před podáním správní žaloby, ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s.

[42] Podle § 103 odst. 1 daňového řádu platí, že *rozhodnutí, které je účinné* [pozn. NSS: oznámené, tj. doručené podle § 101 odst. 5 a 6] *a proti kterému se nelze odvolat, je v právní moci*. Podle odst. 2 téhož ustanovení *rozhodnutí, které je účinné, je vykonatelné, jestliže se proti němu nelze odvolat, nebo jestliže odvolání nemá odkladný účinek, a uplynula-li lhůta k plnění, pokud byla stanovena*. Uvedené se obdobně užije i na řízení o rozkladu (§ 108 odst. 2 věta třetí téhož zákona).

[43] Samotné znění § 103 odst. 1 daňového řádu s možností podat námitku výslovně nespojuje odklad nabytí právní moci exekučního příkazu (viz bod [38] výše). Takový jazykový (gramatický) výklad je však toliko prvotním přiblížením se k aplikované právní normě, jejíž skutečný význam je nutno hledat i prostřednictvím dalších výkladových postupů (rozsudek rozšířeného senátu NSS z 5. 9. 2023, čj. 2 Afs 363/2019-50, bod 36 a tam citovaná judikatura ÚS).

[44] Jak uvedeno výše, záměrem zákonodárce bylo koncipovat námitku podle § 159 daňového řádu jako řádný opravný prostředek ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s. Zároveň pro závěr, zda se mu tento záměr skutečně podařilo do nové právní úpravy vtělit, je stěžejním faktorem (ne)existence vlivu námítky na právní moc exekučního příkazu. U racionálního zákonodárce, jenž si při znalosti závěrů usnesení *ANAFRA*, na něž ostatně změnou právní úpravy reagoval, musel být vědom významu otázky vlivu na právní moc, je nutné vyjít z předpokladu, že pokud skutečně zamýšlel spojit odklad právní moci rozhodnutí správce daně s možností podat námítky, výslovně by to v zákoně uvedl, a to např. změnou § 103 odst. 1 daňového řádu, či úpravou § 159 nebo § 178 téhož zákona. Vždyť v jiných ustanoveních daňového řádu záměr zavést námitku jako řádný opravný prostředek zákonodárce výslovně zohlednil [např. § 102 odst. 1 písm. f) upravující jako povinnou součást rozhodnutí správce daně poučení o možnosti podání opravného prostředku (nikoli již jen odvolání), o lhůtě k podání, místu podání a upozornění na případné vyloučení odkladného účinku; viz bod 45 důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb.].

[45] Stěžovatel byl přesně takto v nyní napadených exekučních příkazech správcem daně poučen, včetně upozornění, že „*podaná námitka nemá odkladný účinek*“. Nicméně, vzhledem k výše uvedenému (viz bod [27] výše) poučení o neexistenci odkladného účinku podané námítky nikterak nezodpovídá otázku, zda má námitka vliv na právní moc či vykonatelnost exekučního příkazu, neboť oba tyto právní účinky jsou odvislé od toho, k jakému okamžiku zákon jejich vznik (nabytí) stanoví (ve vztahu k odvolání § 103 odst. 1 a 2 daňového řádu), ve vztahu k námitce však zákon mlčí.

[46] Nejvyšší správní soud proto přistoupil k úvaze, zda v tomto případě neexistuje prostor pro dotvoření práva výkladem (v širším slova smyslu) z důvodu možné existence

mezery v zákoně (rozsudek NSS čj. 6 Azs 192/2020-21, bod 15 a tam citovaní odborná literatura a judikatura NSS k problematice mezer v zákoně).

[47] O tzv. mezeru pravou (logickou či technickou) se v tomto případě bezpochyby nejedná. Pravá mezerá znamená, že aplikace určité pozitivněprávní normy logicky předpokládá jinou právní normu, která však chybí a bez jejíhož doplnění je dané ustanovení neaplikovatelné (jedna právní norma odkazuje na jinou, která však chybí), a z hlediska účelnosti práva je třeba takovou mezeru odstranit aplikačním dotvořením práva soudem (usnesení rozšířeného senátu NSS z 12. 3. 2013, čj. 1 As 21/2010-65, č. 2838/2013 Sb. NSS, bod 49). Dotčená ustanovení daňového řádu v jejich vzájemné souvislosti však technicky aplikovat lze a standardní řízení o námitce lze provést, stejně jako tomu bylo před novelou § 159 daňového řádu. Právní řád tedy žádnou pravou mezeru neobsahuje, neboť nejde o „slepý“ odkaz na neexistující právní normu (obdobně rozsudek NSS čj. 6 Azs 192/2020-21, bod 16).

[48] V nyní projednávaném případě nejde ani o tzv. mezeru nepravou (teleologickou či axiologickou), která může být v právním řádu přítomna, přestože lze případ posoudit na základě zdánlivě jednoznačné pozitivněprávní úpravy. Nepravé mezery jsou vždy spjaty s tzv. teleologickým pozadím právního řádu, tedy s hodnotami a principy, na nichž je jako celek založen (rozsudek NSS čj. 6 Azs 192/2020-21, bod 17). V projednávaném případě však z hodnot a principů právního řádu nevyplývá naléhavá potřeba existence řádného opravného prostředku proti exekučnímu příkazu (resp. rozhodnutí správce daně ve smyslu § 159 odst. 1 a 5 daňového řádu), tedy potřeba vztáhnout odklad jeho právní moci i na možnost podání námítky, která by ospravedlnila dotvoření práva nad rámec doslovného znění textu zákona. Jak konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení z 29. 8. 2017, čj. 5 As 154/2016-62, č. 3632/2017 Sb. NSS, bod 21: *„Možnost výkladu contra legem, tj. v rozporu s výslovným zněním právního předpisu (aniž by takový závěr byl textem vykládaných ustanovení, byť i chápaným do jisté míry volněji, umožněn), připadá v úvahu pouze výjimečně, např. v případě nutnosti zaplnění mezery v právu nebo naopak teleologické redukce..., a to výlučně v případech, kdy si takový aplikační postup vyžaduje důležitý důvod vyplývající z ústavního pořádku“* (podtržení doplněno). Takovýto důležitý důvod dosahující ústavněprávní relevance však Nejvyšší správní soud v projednávaném případě nespatřuje, neboť neexistuje žádný ústavněprávní ani hodnotový imperativ vyžadující existenci řádného opravného prostředku proti rozhodnutí správního (daňového) orgánu, resp. vyžadující takový výklad právních norem, jež by k této existenci směřoval. Ostatně podle právní úpravy účinné již od 1. 1. 2014 daňový řád žádný řádný opravný prostředek proti exekučnímu příkazu neupravoval.

[49] K tomu lze doplnit, že Ústavní soud již dříve nastínil, že *„soustava přezkumných instancí je výsledkem poměrování na straně jedné úsilí o dosažení panství práva, na straně druhé efektivity rozhodování a právní jistoty“* [nález z 31. 10. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 15/01 (N 164/24 SbNU 201; 424/2001 Sb.)]. Je v rukou zákonodárce, jak systém opravných prostředků (slovy nálezu *„přezkumných instancí“*) nastaví a zda vůbec opravný prostředek uvnitř veřejné správy připustí. Ústavní soud totiž později výslovně konstatoval, že *„absence dvojinančnosti správního řízení protiústavnost bez dalšího nezakládá“* [nález z 26. 4. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 21/04 (N 90/37 SbNU 241; 240/2005 Sb.)]. Zároveň však Ústavní soud judikoval, že *„i když z Listiny, Ústavy ani z mezinárodních smluv o lidských právech a svobodách nelze dovodit právo na odvolání ve správním řízení, přesto platí, že jestliže se*

pokračování

zákonodárce rozhodne tento opravný prostředek v právním řádu zakotvit, vztahují se na něj kautely práva na jinou právní ochranu, mezi něž patří i požadavek legitimního očekávání účastníků, že orgány státu budou jednat způsobem, který zákon stanoví“ [nále z 16. 5. 2007, sp. zn. IV. ÚS 493/06 (N 79/45 SbNU 211), bod 23]. Citovaná ústavněprávní východiska lze tedy shrnout tak, že dvojinstanční správní řízení není nezbytnou podmínkou ústavnosti procesní úpravy, avšak je-li odvolací instance zákonem garantována, podléhá právo na odvolání soudní ochraně. Ve světle těchto východisek je třeba hodnotit také nyní posuzovaný případ (rozsudek NSS čj. 6 Azs 192/2020-21, bod 12).

[50] Rozhodování ve dvou stupních nepatří ani mezi základní zásady rozhodování o právech a povinnostech fyzických či právnických osob správními orgány (rozsudek NSS z 27. 10. 2005, čj. 2 As 47/2004-61, a na něj navazující usnesení rozšířeného senátu NSS z 19. 8. 2014, čj. 2 As 47/2004-61, č. 3104/2014 Sb. NSS, bod 35). Jde výlučně o procesní zásadu zakotvenou na úrovni jednoduchého, podústavního práva nastavující určitý obvyklý model, podobu českého správního řízení, s možností jeho modifikace zákonnou cestou (FRUMAROVÁ, K. In: FRUMAROVÁ, K. a kol. *Správní právo procesní*. 2021, s. 314, bod 1108). Příkladem takové modifikace je třeba jednostupňové správní řízení na úseku mezinárodní ochrany (§ 9 ve spojení s § 32 zákona č. 325/1999 Sb., o azylu) či v oblasti rozhlasového a televizního vysílání (§ 66 zákona č. 231/2001 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání a o změně dalších zákonů).

[51] Z uvedených východisek podle Nejvyššího správního soudu plyne, že neexistuje žádný ústavněprávní ani hodnotový imperativ vyžadující existenci řádného opravného prostředku proti rozhodnutí správního (daňového) orgánu, resp. vyžadující takový výklad právních norem, jež by k této existenci směřoval. Případný závěr, že námitka podle § 159 daňového řádu nepředstavuje ani za nyní účinné právní úpravy řádný opravný prostředek ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s., se proto bez dalšího nemůže dostat do kolize se základními právy adresátů veřejné správy ani s teleologickým pozadím právního řádu jako celku.

[52] Podle Nejvyššího správního soudu tak nelze soudcovským výkladem práva, proti výslovnému znění zákona, rozšířit rozsah hypotézy § 103 odst. 1 a 2 daňového řádu (omezené pouze na odvolání, resp. rozklad) tak, aby dopadala i na možnost podání námítky podle § 159 tohoto zákona.

[53] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že zákonodárce nespojil odklad právní moci exekučního příkazu s možností proti němu podat námitku (podáním námítky) podle § 159 daňového řádu. Exekuční příkaz proto nabývá právní moci okamžikem účinnosti, tj. oznámením, jímž se rozumí doručení exekučního příkazu nebo jiný prokazatelný způsob seznámení příjemce s jeho obsahem (§ 103 odst. 1 ve spojení s § 101 odst. 5 a 6 daňového řádu).

III.B Formální označení námítky proti exekučnímu příkazu jako řádného opravného prostředku

[54] Jelikož (možnost) podání námítky podle § 159 daňového řádu nemá vliv na právní moc exekučního příkazu, námitka neplní funkci a nevykazuje rozhodné znaky řádného opravného prostředku formulované a obecně uznávané doktrínou a návazně soudní judikaturou (body [21] a násl. výše).

[55] Nejvyšší správní soud proto musel dále posoudit, zda by i přes výše řečené nebylo nutné námitku považovat za řádný opravný prostředek proti exekučnímu příkazu z toho titulu, že ji tak zákonodárce výslovně označil. Obdobně totiž soud postupoval v případě určení konkrétní formy právního aktu. Tehdy dospěl k závěru, že jestliže zákon (popř. ústavní zákon) výslovně stanoví formu příslušného právního aktu, a tato forma je dodržena, není tu zpravidla prostor pro jiné soudní hodnocení povahy takového aktu. Projeví-li tedy zákonodárce jednoznačně vůli, aby právní akt byl vydán v určité formě, a při této vůli setrvá, nemůže soud ve správním soudnictví tuto formu zvrátit (usnesení NSS z 21. 1. 2011, čj. 8 Ao 7/2010-65, č. 2321/2011 Sb. NSS, a na něj navazující rozsudky NSS ze 17. 2. 2016, čj. 7 As 323/2015-37, č. 3410/2016 Sb. NSS, a z 26. 2. 2021, čj. 6 As 114/2020-63, č. 4184/2021 Sb. NSS, bod 76). Jak uvedl Ústavní soud, i toto formální pojetí však má své ústavní limity: „Z pojmu právního státu, jenž nachází své ústavní zakotvení v čl. 1 Ústavy, vyplývá princip, dle něhož ani zákonodárce ani exekutiva nemůže s formami práva, tj. s prameny práva, nakládat libovolně, nýbrž se musí řídit hledisky ústavodárce, jakož i hledisky dalšími, zejména transparentnosti, přístupnosti a jasnosti.“ [plenární nález z 23. 5. 2000, sp. zn. Pl. ÚS 24/99 (N 73/18 SbNU 135; 167/2000 Sb.), a na něj navazující plenární nález z 27. 4. 2021, sp. zn. Pl. ÚS 98/20 (N 86/105 SbNU 381, 206/2021 Sb.), bod 53].

[56] Při vědomí rozdílu mezi formou právního aktu a typem opravného prostředku je podle Nejvyššího správního soudu z uvedených závěrů nutné i pro nyní projednávanou věc vyjít z požadavku jak na výslovnost, tak především jednoznačnost zákonodárcovy vůle. Podmínka jednoznačnosti či jasnosti a srozumitelnosti plyne rovněž z požadavku na kvalitu práva mj. v podobě jeho předvídatelnosti, jak dovodil i Evropský soud pro lidská práva (dále „ESLP“), podle něž právo musí být formulováno s dostatečnou přesností, aby umožňovalo, v případě potřeby s příslušnou pomocí, předvídat, v míře určené okolnostmi případu, důsledky, které dané jednání může mít [plenární nález ÚS z 18. 7. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 2/17 (N 125/86 SbNU 131; 313/2017 Sb.), bod 30, a tam citovaná judikatura ESLP]. Rovněž Nejvyšší správní soud zdůrazňuje předvídatelnost práva jako imanentní součást právního státu (usnesení rozšířeného senátu NSS z 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, bod 79).

[57] V nyní projednávaném případě je proto třeba posoudit, zda zákonodárce výslovně a jednoznačně (tj. pro adresáty normy, jasně, srozumitelně a funkčně) stanovil námitku jako řádný opravný prostředek proti exekučnímu příkazu.

[58] Daňový řád na první pohled v § 178 odst. 4 vylučuje podání (jakéhokoli) opravného prostředku proti exekučnímu příkazu, na stranu druhou však v § 159 zavádí speciální řádný opravný prostředek, jenž však řádným opravným prostředkem není ve vztahu k ustanovení vylučujícímu uplatnění řádného opravného prostředku (podrobněji bod [19] výše). Přehlédnout však nelze skutečnost, že v současné době daňový řád neobsahuje žádné ustanovení, jež by výslovně vylučovalo uplatnění právě řádného opravného prostředku. I výše citovaný § 178 odst. 4 tohoto zákona vylučuje uplatnění (veškerých) opravných prostředků, tj. v logice § 108 odst. 1 písm. a) a b) řádných i mimořádných. Daňový řád tedy striktně vzato neobsahuje žádné ustanovení, na něž míří právní fikce stanovená § 159 odst. 5 tohoto zákona. Již z tohoto shrnutí podle Nejvyššího správního soudu plyne, že zákonodárce nezvolil ideálně formulovaný text, čímž zapříčinil, že adresátům právních norem nemusí být povaha institutu námitky podávané proti rozhodnutí správce daně na první pohled zřejmá. Text shora citované právní úpravy nezní intuitivně, ba naopak

pokračování

zmatečně. Není tak náhoda, že i komentářová literatura označuje zvolený zákonný text za těžko uchopitelný jak pro laickou, tak i odbornou veřejnost (ROZEHNAL, T., KOSTOLANSKÁ, E. komentář k § 178 daňového řádu In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání., 2021, s. 771.).

[59] I kdyby však zvolené řešení bylo možné považovat za jednoznačné a srozumitelné, způsobilo by další těžko řešitelné výkladové problémy. Pokud by se totiž výše popsaná právní fikce o námitce, obsažená v § 159 odst. 5 větě druhé daňového řádu, uplatňovala ve vztahu k exekučnímu příkazu, měla by se shodně uplatňovat i ve vztahu k druhé větě odst. 4 tohoto ustanovení, podle níž „*proti rozhodnutí o námitce nelze uplatnit opravné prostředky*“, jež je formulovaná stejně jako § 178 odst. 4 uvedeného zákona. To by však znamenalo, že proti každému rozhodnutí o námitce bude možno donekonečna uplatňovat další a další námitky jako řádné opravné prostředky. Text zákona to totiž výslovně nevyklučuje, naopak s tím stejně jako v případě exekučního příkazu v podstatě počítá. Aby byl koncept námitky proti exekučnímu příkazu jako celek srozumitelný a funkční, bylo by nutno tuto zjevnou absurditu, jež by ve svém důsledku bránila přístupu k soudu, odstranit dalším soudním dotvářením práva, zde konkrétně teleologickou redukcí.

[60] Vzhledem k popsané nejasnosti, nesrozumitelnosti a nefunkčnosti zákonného řešení námitky proti exekučnímu příkazu dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že z hlediska požadavku na kvalitu práva v podobě jeho předvídatelnosti, tj. jasnosti, srozumitelnosti a elementární funkčnosti v rámci systému, nelze považovat námitku podle § 159 daňového řádu za řádný opravný prostředek proti exekučnímu příkazu ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s., jež by bylo nutno vyčerpat před podáním správní žaloby. Naopak, námitka má blíže k mimořádnému opravnému prostředku sloužícímu k nápravě vad již pravomocných rozhodnutí. Jinak řečeno, daňový řád jako „zvláštní zákon“ proti exekučnímu příkazu nepřipouští podání žádného řádného opravného prostředku ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud v této souvislosti opakovaně zdůrazňuje, že v tomto rozsudku vykládal pojem „řádný opravný prostředek“ podle § 68 písm. a) s. ř. s. výhradně jako autonomní pojem soudního řádu správního pro účely soudního přezkumu. Je proto bez významu, zda jsou námitky označeny za řádný opravný prostředek pro účely daňového řádu či jiného zvláštního zákona. Shodný přístup Nejvyšší správní soud konstantně zastává i při výkladu pojmu „(správní) rozhodnutí“ ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. (rozsudek NSS z 25. 2. 2021, čj. 10 As 391/2020-65, č. 4169/2021 Sb. NSS, bod 17 a tam citovaná judikatura).

[61] Jelikož ani změna § 159 daňového řádu účinná od 1. 1. 2021 nic nezměnila na charakteru rozhodnutí o námitkách, jsou nadále platné i závěry opakovaně citovaného usnesení rozšířeného senátu čj. 1 Afs 271/2016-53 ve věci *ANAFRA*, podle nichž rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s. je jak exekuční příkaz vydaný podle § 178 daňového řádu, tak rozhodnutí o námitce podle § 159 uvedeného zákona podané proti tomuto exekučnímu příkazu. Proti oběma rozhodnutím se proto lze, nezávisle na sobě, bránit správní žalobou.

[62] Nyní napadené usnesení městského soudu o odmítnutí žaloby pro nevyčerpání řádných opravných prostředků proti napadeným exekučním příkazům, podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 68 písm. a) s. ř. s., je proto nezákonné, neboť takový důvod pro odmítnutí v řízení dán nebyl.

[63] Vzhledem k tomuto závěru již nebylo nutné vyjadřovat se ke zbylým dílčím kasačním námitkám týkajícím se překvapivosti napadeného usnesení, porušení legitimního očekávání a libovůle.

IV. Závěr a náklady řízení

[64] Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. usnesení městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení tedy městský soud bude vycházet z toho, že žaloba proti exekučním příkazům nebyla nepřijatelná ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s. z důvodu nevyčerpání řádných opravných prostředků podle daňového řádu.

[65] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 17. ledna 2024

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu