

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **Mirko Möllen**, advokát se sídlem Spolková republika Německo, Mnichov, Barthstrasse 16, insolvenční správce dlužníka VICTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft, se sídlem Spolková republika Německo, Krailling, Germeringer Strasse 1, podnikajícího na území České republiky prostřednictvím VICTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft – organizační složky, se sídlem Dolní Břežany, Pražská 636, zastoupený JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Praha 8, Šaldova 34/466, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2017, č. j. 5 Af 13/2016-47,

takto:

Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2017, č. j. 5 Af 13/2016-47 **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Rozhodnutími ze dne 29. 9. 2014, č. j. 206215/14/4000/-27900-107911, č. j. 206226/14/4000-27900-107911, č.j. 206221/14/4000-27900-107911, a č.j. 206222/14/4000-27900-107911 rozhodl Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) o změně exekučního titulu podle § 169 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Těmito rozhodnutími, adresovanými společnosti VICTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft, učinil správce daně exekučními tituly vykonatelná rozhodnutí o stanovení daně namísto zajišťovacích příkazů, které jim předcházely. Odvolání proti rozhodnutím správce daně zamítl žalovaný rozhodnutími ze dne 15. 12. 2015, č. j. 44068/15/5100-41453-705268, č. j. 44026/15/5100-41453-705268, č. j. 44082/15/5100-41453-705268, č. j. 44065/15/5100-41453-705268.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce, jakožto ustanovený insolvenční správce shora uvedeného daňového subjektu, žalobou u Městského soudu v Praze, který ji usnesením ze dne 31. 5. 2017, č. j. 5 Af 13/2016-47, odmítl. Městský soud totiž dospěl k závěru, že napadená rozhodnutí spadají pod kompetenční výluku stanovenou v § 70 písm. c) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."), neboť se jedná o administrativní úkon správce daně v rámci daňové exekuce, jímž se pouze určuje, na základě jakého exekučního titulu bude nadále pokračováno v exekuci. Městský soud přirovnal změnu exekučního titulu k rozhodnutí o pokračování daňové exekuce, které je dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2006, č. j. 1 Afs 154/2005-64, č. 1048/2007 Sb. NSS, taktéž vyloučeno ze soudního přezkumu, coby rozhodnutí, jímž se jen upravuje průběh řízení. Účelem změny exekučního titulu dle § 169 daňového řádu je přijmout takový postup, při kterém nemusí dojít k zastavení exekuce ve vztahu k zajišťovacímu příkazu a vzápětí k nařízení exekuce ve vztahu k rozhodnutí o stanovení daně. Správci daně při takovém rozhodování nepřísluší žádné správní uvážení.

[3] Proti tomuto usnesení podal žalobce (dále jen „stěžovatel") kasační stížnost, ve které uplatnil kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Namítá, že změna exekučního titulu má zpravidla vliv na výši vymáhané daňové povinnosti a dotýká se tak přímo vlastnického práva daňového subjektu. Pokud by proti takovému rozhodnutí nebyla přípustná žaloba, byla by daňovému subjektu odepřena soudní ochrana, neboť by výše vymáhané daňové povinnosti nepodléhala soudní kontrole. Stěžovatel odmítá názor městského soudu, který změnu exekučního titulu přirovnal k rozhodnutí o pokračování exekuce. Zatímco rozhodnutím o pokračování daňové exekuce se rozhoduje o tom, zda se bude v exekuci pokračovat, změnou exekučního titulu se rozhoduje o tom, pro jakou částku se daňová exekuce povede.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své vyjádření k žalobě i na odůvodnění napadeného rozsudku, s nímž se ztotožnil. Dle jeho názoru spadá rozhodnutí o změně exekučního titulu pod kompetenční výluku § 70 písm. a) s. ř. s. Uvedl, že k záměně exekučního titulu nedochází z vůle správce daně, nýbrž při naplnění objektivního kritéria, tj. hypotézy právní normy obsažené v § 169 daňového řádu. Správce daně tudíž tímto rozhodnutím pouze osvědčuje naplnění podmínek stanovených v citovaném ustanovení. Veřejná subjektivní práva jsou dotčena již vydáním samotného zajišťovacího příkazu, respektive vedením zajišťovací daňové exekuce. Rozhodnutí o změně exekučního titulu dle § 169 daňového řádu je vázáno na vydání rozhodnutí o stanovení daně nebo na splatnost daně. Tímto úkonem, byť se jedná v intencích daňového řádu o rozhodnutí, se nezakládají, nemění, neruší ani závazně neurčují práva a povinnosti daňového subjektu. Žalovaný *a maiori ad minus* odkázal na judikaturu týkající se rozhodnutí správce daně o výsledné ceně dle § 221 daňového řádu, dle které nejde o soudně přezkoumatelné rozhodnutí, ve smyslu ustanovení § 70 písm. c) s. ř. s.

[5] Dále byla podle žalovaného naplněna i kompetenční výluka stanovená v § 70 písm. c) s. ř. s., neboť změna exekučního titulu je rozhodnutím ryze procesního charakteru, které zajišťuje kontinuitu ve vymáhání zajištěné částky. Tím dochází k plynulému přechodu ze zajišťovací daňové exekuce, kde je exekučním titulem vykonatelný zajišťovací příkaz dle § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu, na uhrazovací daňovou exekuci, kde je exekučním titulem vykonatelné rozhodnutí, jímž je stanoveno

peněžité plnění dle § 176 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Takovým postupem zůstávají zachovány účinky již provedených úkonů. Shodně s městským soudem odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 12. 9. 2006, č. j. 1 Afs 154/2005-64.

[6] Nejvyšší správní soud považuje nejprve za vhodné vyjádřit se v kontextu aktuální judikatury k oprávnění insolvenčního správce dlužníka vystupovat v projednávané věci v roli žalobce. Dne 10. 7. 2018 totiž vydal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu rozsudek č. j. 4 As 149/2017 – 127, ve kterém dospěl k závěru, že „[s]*kutečnost, že je vedeno insolvenční řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem, nemá vliv na soudní řízení ve správním soudnictví; ustanovení § 140a (přerušení řízení), 140b (zákaz vydání rozhodnutí) a 140c (nově zahájená řízení) insolvenčního zákona se na správní soudnictví nevztahují.*“. Dále vyslovil, že je tedy „*zřejmé, že pokud rozhodnutí o úpadku nemá mít žádný vliv na soudní řízení ve správním soudnictví, nemůže mít ani vliv na procesní postavení dlužníka v rámci tohoto soudního řízení. Dlužník tedy je (či se může stát) i nadále účastníkem řízení ve správním soudnictví a má plné oprávnění v něm činit veškeré procesní úkony.*“ Insolvenční správce dlužníka se pak dle rozšířeného senátu může podle okolností konkrétního případu stát v řízení před správním soudem osobou zúčastněnou na řízení podle § 34 s. ř. s.

[7] Z výše uvedeného tedy plyne, že oprávnění podat žalobu proti rozhodnutím žalovaného o námitkách vydaným po účinnosti zákona č. 294/2013 Sb., tedy od 1. 1. 2014, by měl toliko dlužník (tj. daňový subjekt). Rozhodující senát však dospěl k závěru, že v nyní projednávané věci toto oprávnění náleží též insolvenčnímu správci dlužníka, a to z následujících důvodů.

[8] Podle věty první § 246 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon) platí, že „[p]*rohlášením konkursu přechází na insolvenčního správce oprávnění nakládat s majetkovou podstatou, jakož i výkon práv a plnění povinností, které přísluší dlužníku, pokud souvisí s majetkovou podstatou.*“ Nakládáním s majetkovou podstatou se přitom podle § 228 písm. i) téhož zákona mj. rozumí zejména „*plnění povinností podle předpisů o daních, poplatcích a clech, jakož i podle předpisů o sociálním zabezpečení a veřejném zdravotním pojištění*“. Ustanovení § 20 odst. 3 daňového řádu pak stanoví, že „[o]*soby ustanovené podle zákona, které plní povinnosti stanovené daňovým subjektům, zejména osoba spravující pozůstalost, svěřenský správce a insolvenční správce, mají stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt.*“

[9] Ze shora citované právní úpravy lze dovodit, že insolvenční správce v rámci správy daní *de facto* vstupuje do postavení daňového subjektu, tj. jedná za daňový subjekt, jako by jím sám byl. Vzhledem ke skutečnosti, že se napadené rozhodnutí žalovaného týká plnění povinností dlužníka podle předpisů o daních, tzn. nakládání s majetkovou podstatou, ke kterému je od okamžiku prohlášení konkurzu dlužníka oprávněn insolvenční správce, nemůže být dle názoru rozhodujícího senátu tomuto insolvenčnímu správci upřena možnost podat proti takovému rozhodnutí správní žalobu. Jelikož insolvenční správce v nyní projednávaném případě fakticky jedná za daňový subjekt, není tento názor rozhodujícího senátu v rozporu ani s výše citovaným rozsudkem rozšířeného senátu, potažmo s § 140d odst. 1 insolvenčního zákona.

[10] Nejvyšší správní soud tedy přezkoumal napadené usnesení v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Kasační stížností se stěžovatel dovolává nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí žaloby dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Za uvedené procesní situace platí, že kasační soud posuzuje pouze závěry, které městský soud vedly k odmítnutí žaloby, a nikoli její důvodnost. Předmětem přezkumu je tudíž výlučně otázka, zda byly v řízení před městským soudem splněny zákonné podmínky k odmítnutí žaloby pro nepřípustnost (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2006, č. j. 2 As 45/2005-65; všechna citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

[13] Městský soud v napadeném usnesení vyšel z premisy, že rozhodnutí o změně exekučního titulu nemůže mít žádný vliv na práva a povinnosti daňového subjektu, neboť se jedná pouze o administrativní úkon správce daně, podobný rozhodnutí o pokračování v daňové exekuci. Nejvyšší správní soud tento názor nesdílí.
[14] Při posuzování přípustnosti žaloby proti rozhodnutí o změně exekučního titulu podle § 169 daňového řádu vycházel Nejvyšší správní soud z úvahy, zda, a případně za jakých podmínek a v jakém rozsahu, jsou rozhodnutí správce daně v rámci daňové exekuce přezkoumávána správními soudy.

[15] Nejvyšší správní soud se prvně zabýval přezkoumatelností zajišťovacího příkazu, tedy individuálního správního aktu, vydávaného v zajišťovací daňové exekuci. Otázku, zda je zajišťovací příkaz rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., vyřešil Nejvyšší správní soud již v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS. Citovaný rozsudek se sice vztahuje k tehdy účinnému zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), jelikož je však úprava zajišťovacího příkazu v § 167 daňového řádu obsahově obdobná dříve účinné úpravě obsažené v § 71 zákona o správě daní a poplatků, konstantní judikatura správních soudů o přípustnosti správní žaloby proti zajišťovacímu příkazu vydávanému podle daňového řádu nepochybuje (viz například rozsudek tohoto soudu ze dne 6. 4. 2017, č. j. 1 Afs 4/2017-40, publikovaný pod č. 3564/2017 Sb. NSS). Ve své navazující rozhodovací činnosti se Nejvyšší správní soud zabýval podmínkami vydání tohoto rozhodnutí, jejichž naplnění jsou správní soudy oprávněny posuzovat. Tou základní je vysoká pravděpodobnost stanovení daňové povinnosti, kterou bude třeba v budoucnu splnit (srov. rozsudek ze dne 23. 11. 2016, č. j. 2 Afs 244/2016-58). Spolu s tím musí být naplněna i existence odůvodněných obav, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. V rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS, tak Nejvyšší správní soud shrnul, že při přezkumu zákonnosti zajišťovacího příkazu vydaného na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 daňového řádu je třeba se zabývat především tím, zda správní orgány řádně zdůvodnily, z čeho dovozují odůvodněnou obavu, tj. přiměřenou pravděpodobnost, že *„(i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době*

její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů".

[16] Nesplní-li daňový subjekt dobrovolně povinnost uloženou zajišťovacím příkazem, může správce daně přistoupit k daňové exekuci. Daňová exekuce je zahájena vydáním exekučního příkazu, který mimo jiné obsahuje odkaz na exekuční titul; tím může být i vykonatelný zajišťovací příkaz [§ 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu]. Rovněž exekuční příkaz, respektive rozhodnutí o námitkách proti tomuto příkazu, je rozhodnutím přezkoumatelným podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. Rozsahem tohoto přezkumu se Nejvyšší správní soud (na půdorysu předchozí právní úpravy – zákona o správě daní a poplatků) zabýval například v usnesení ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004-75. Z něj se podává, že se správní soud při přezkumu rozhodnutí vydaného v exekučním řízení nemůže zabývat skutečnostmi, které nastaly v řízení vyměřovacím (zde před vydáním vykonatelného výkazu nedoplatků). Nejvyšší správní soud zde dále konstatoval, že „[j]*e-li u správního soudu napadeno rozhodnutí vydané v exekučním řízení, pak přirozeně soud může zkoumat jen samotnou existenci titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, poměr výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci apod., navíc za podmínky, že stížnost tvrdí například, že exekuční titul neexistuje, zvolený způsob exekuce není zákonem připuštěn, že cena postižené věci je v nepoměru k výši pohledávky atp.*" V rozsudku rozšířeného senátu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004-54, publikovaném pod č. 791/2006 Sb. NSS, zdejší soud judikoval, že soudní přezkum rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu je do určité míry omezený a koncentruje se na případné „*vybočení*" z řádné daňové exekuce založené na principu proporcionality. Námitkami proti exekučnímu příkazu podle citovaného rozsudku totiž nelze brojit proti samotnému daňovému nedoplatku, stanovenému samostatným rozhodnutím, a následný soudní přezkum tedy „*může být zaměřen zejména na vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, na vykonatelnost exekučního titulu, na jeho právní účinnost vůči povinnému apod., nikoliv již na přezkum důvodnosti samotného exekučního titulu*" (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2017, č. j. 4 Afs 1/2017-193). Touto problematikou se Nejvyšší správní soud dále zabýval v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004-54, č. 791/2006 Sb. NSS. Není sporu o tom, že i exekuční příkaz (respektive rozhodnutí o námitkách proti němu) vydávaný podle současné úpravy obsažené v daňovém řádu je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. (srov. výše citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 4/2017-40) K výše uvedeným závěrům lze doplnit, že stejný názor zastává judikatura správních soudů rovněž k přezkumu exekučních příkazů vydaných podle správního řádu. V rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2012, č. j. 44 A 95/2011-49 (publikovaném pod č. 2622/2012 Sb. NSS) se tento soud zabýval ochranou proti exekučnímu příkazu vydanému k vymožení nepeněžité povinnosti, přičemž vyslovil, že „[v] *řízení o žalobě proti exekučnímu příkazu (§ 111 správního řádu) lze exekuční titul zkoumat pouze z hlediska jeho samotné existence, pravomoci správního orgánu exekuční titul vydat, právní moci exekučního titulu, skutečnosti, zda povinnost stanovená v exekučním titulu zavazuje povinného z exekučního příkazu, skutečnosti, zda exekuční titul vymáhanou povinnost vůbec ukládá, anebo skutečnosti, zda exekučním titulem uložená povinnost je fakticky vůbec splnitelná, ať už z důvodu právní či faktické nemožnosti takového plnění nebo z důvodu natolik neurčitého vymezení ukládané povinnosti, že to brání v jejím splnění*". Tento rozsah soudního přezkumu lze nepochybně přiměřeně vztáhnout i na exekuční příkazy vydané v daňové exekuci.

[17] Jak vyplývá ze shora citovaných rozhodnutí správních soudů, u zajišťovacího příkazu i exekučního příkazu (rozhodnutí o námitkách proti tomuto příkazu) je dán přesně vymezený rámec, ve kterém je soud oprávněn posoudit jejich zákonnost. V zajišťovací daňové exekuci lze napadnout zajišťovací příkaz z hlediska existence přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně v určité výši a obavy, že tato daň bude obtížně vymahatelná. Navazující exekuční příkaz, jehož podkladem je právě zajišťovací příkaz jakožto exekuční titul, je pak posuzován mj. z hlediska toho, zda existuje právě ono podkladové rozhodnutí – zajišťovací příkaz, zda bylo řádně doručeno či zda je vydal správní orgán k tomu oprávněný.

[18] Veden těmito judikaturními závěry, uvážil Nejvyšší správní soud o otázce přípustnosti soudního přezkumu rozhodnutí o změně exekučního titulu a shledal, že není rozumného důvodu, proč by mu dané rozhodnutí nemělo podléhat.

[19] Rozhodnutí o změně exekučního titulu vydávané podle § 169 daňového řádu navazuje na již probíhající daňovou exekuci a jeho smyslem je umožnit pokračování daňové exekuce v situaci, kdy se stávající exekuční titul stal ze zákonem předvídaných důvodů obsoletním. To vyplývá ze znění citovaného ustanovení, podle něhož nebyla-li ***„při vymáhání zahájeném na základě zajišťovacího příkazu zajištěná částka uhrazena do doby zániku účinnosti zajišťovacího příkazu*** *z důvodu toho, že zajištěná daň se stala splatnou podle § 168 odst. 4 nebo 5, rozhodne správce daně, že* ***vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně se stává exekučním titulem namísto zajišťovacího příkazu*** *a současně uvede výši nedoplatku, pro jehož úhradu má být vymáhání nadále prováděno. Účinky provedených exekučních úkonů zůstávají zachovány v rozsahu vymezeném novým exekučním titulem.*“ Rozhodnutí o změně exekučního titulu má tedy jakýsi překlenovací charakter. Ten ovšem není bez významu, neboť podstatou tohoto překlenutí je záměna rozhodnutí ukládajících peněžitou povinnost (exekučních titulů), a to aniž by byl znovu vydán exekuční příkaz odkazující na nový exekuční titul (vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně). Lze tedy mít za to, že rozhodnutí podle § 169 daňového řádu *de facto* nahrazuje exekuční příkaz. Podobnost s exekučním příkazem je patrná i z porovnání obsahových náležitostí těchto rozhodnutí. Podle § 178 odst. 2 daňového řádu obsahuje výrok exekučního příkazu kromě obecných náležitostí rozhodnutí dle § 102 odst. 1 téhož zákona rovněž *„a) způsob provedení daňové exekuce, b)* ***výši nedoplatku, pro který je exekuce nařizována****, c) výši exekučních nákladů podle § 183 odst. 1 a 2, d)* ***odkaz na exekuční titul***“ . Ve výroku rozhodnutí o změně exekučního titulu pak správce daně označí jednak **vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně a uvede, že se stává exekučním titulem** namísto zajišťovacího příkazu, dále uvede rovněž **výši nedoplatku**, pro jehož úhradu má být exekuce nadále vedena a stanoví rozsah účinků provedených exekučních úkonů z předešlého exekučního řízení vedeného na podkladě zajišťovacího příkazu.

[20] Tím se rozhodnutí o změně exekučního titulu také liší od rozhodnutí o pokračování v daňové exekuci podle § 181 odst. 1 *in fine* daňového řádu. Zatímco pokračování daňové exekuce podle citovaného ustanovení má svůj základ stále v totožném exekučním titulu a odstraňuje se jím jen dočasně nastolený klid v řízení, při přeměně zajišťovací exekuce na exekuci uhrazovací dochází ke změně podkladového rozhodnutí, tedy právního základu vymáhání. Odkaz městského soudu i žalovaného na právní názory vyslovené v rozsudku zdejšího soudu ze dne 12. 9. 2006, č. j. 1 Afs 154/2005-64, je

nepřípadný, neboť v uvedené věci byla řešena výlučně povaha rozhodnutí o pokračování v daňové exekuci, přičemž (jak již bylo vyloženo) jde o rozhodnutí jiné povahy, než je rozhodnutí vydávané dle § 169 daňového řádu. Neobstojí rovněž poukaz žalovaného na judikatorní závěry vyslovené k povaze rozhodnutí o výsledné ceně (§ 221 odst. 4 daňového řádu). Na rozdíl od rozhodnutí vydaného dle § 169 daňového řádu zde ještě nedochází k žádnému zásahu do práv a povinností daňového subjektu; jde jen o stanovení výchozí hodnoty nemovitosti pro potřeby jejího následného exekučního prodeje, aniž by se jím předjímala výsledná cena, za kterou bude tato věc reálně vydražena. Jde tedy evidentně o typově zcela odlišné rozhodnutí.

[21] Zcela lichá je pak i argumentace žalovaného, dle které posuzované rozhodnutí fakticky není rozhodnutím zasahujícím do práv daňového subjektu, ale jen jakýmsi procesním automatismem, kdy správce daně, bez možnosti jakékoli diskrece, musí při naplnění hypotézy uvedené v § 169 daňového řádu takové rozhodnutí vydat. Představa, že pouze v případech, kdy právní úprava svěřuje správnímu (daňovému) orgánu k rozhodování diskreční oprávnění, jde o rozhodnutí, kterým se zakládají, mění, ruší, či závazně deklarují práva a povinnosti konkrétních adresátů, se zcela vymyká doktrinálnímu i judikaturnímu chápání pojmu „správní rozhodnutí“. I pokud právní úprava stanoví, že při splnění stanovených podmínek musí správní (daňový) orgán vydat rozhodnutí určitého obsahu, jde z jeho strany o aplikaci práva a na možnosti dopadu takového rozhodnutí do právní sféry jeho adresáta to ničeho nemění.

[22] S ohledem na výše uvedené má Nejvyšší správní soud za to, že daňovému subjektu by neměla být odepřena možnost soudní ochrany proti rozhodnutí o změně exekučního titulu. Nelze totiž připustit, aby v situaci, kdy exekuční řízení vedené proti daňovému subjektu bude pokračovat na základě jiného než původního právního důvodu, nebylo možné přezkoumat, zda podmínky pro vymáhání nadále trvají, respektive v jakém rozsahu. Změnou exekučního titulu dochází ke změně právního důvodu vedení daňové exekuce, a proto je třeba připustit přezkoumání podmínek této změny. Pokud by právní úprava předmětný postup správce daně neumožňovala, není pochyb o tom, že exekuční příkaz, na jehož základě by byla exekuce (z důvodu změny v exekučním titulu) znovu nařízena, by soudnímu přezkumu podléhal (viz odst. [16]); jen proto, že právní úprava umožňuje tento postup zjednodušit, nemůže být daňový subjekt zbaven práva domáhat se odpovídajícího soudního přezkumu.

[23] Soudní přezkum rozhodnutí o změně exekučního titulu by proto měl být umožněn především k posouzení, zda nový exekuční titul dostojí zákonným požadavkům, aby bylo možné na jeho základě pokračovat v daňové exekuci. Soud tak může zejména posoudit, zda rozhodnutí o stanovení daně bylo vydáno orgánem nadaným touto pravomocí, zda je vykonatelné, zda ukládá vymáhanou povinnost, či zda povinnost stanovená v rozhodnutí o stanovení daně zavazuje právě povinného z exekučního příkazu vydaného v původní zajišťovací exekuci. Z dikce ustanovení § 169 daňového řádu je dále zřejmé, že podmínkou pro zde předpokládaný postup je též přetrvávající existence neuhrazené částky zajištěné zajišťovacím příkazem; výše této částky, pro kterou bude v exekuci pokračováno, musí být v rozhodnutí obligatorně uvedena. Nelze nalézt důvod, pro který by i splnění této podmínky daňové exekuce nemohlo podléhat soudnímu přezkumu.

[24] Lze tedy uzavřít, že rozhodnutí o změně exekučního titulu vydávané podle § 169 daňového řádu je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., a není vyloučeno ze soudního přezkumu. Ze shora uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud napadené usnesení městského soudu zrušil podle § 110 odst. 1 věta prvá před středníkem s. ř. s. a věc současně vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[25] Vzhledem k tomu, že byl napadený rozsudek zrušen, rozhodne městský soud v dalším řízení rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 31. října 2018

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu