



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., ve věci

žalobce: **R. K.**
bytem V., K. H. – S.
zastoupen advokátem JUDr. Jiřím Vaníčkem
sídlem Šaldova 34/466, 186 00 Praha 8

proti
žalovanému: **Celní úřad pro Středočeský kraj**
sídlem Washingtonova 11, Praha 1

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 1. 2016, č. j. 11374/2016-610000-42.3,
a ze dne 31. 5. 2016, č. j. 80866/2016-610000-42.3,

takto:

- I. Žaloby se zamítají.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce napadl samostatnou žalobou podanou ke zdejšímu soudu (a vedenou zde pod sp. zn. 48 Af 10/2016) shora označené rozhodnutí (exekuční příkaz) žalovaného ze dne 19. 1. 2016 nařizující daňovou exekuci žalobce prodejem cenných papírů v tomto příkazu specifikovaných pro vymáhaný nedoplatek ve výši 22 634 859,17 Kč zvýšený o exekuční náklady ve výši 905 388 Kč (celkově tedy 23 540 283,17 Kč).
2. Samostatnou žalobou podanou ke zdejšímu soudu (a vedenou zde pod sp. zn. 48 Af 26/2016) pak žalobce napadl shora označené rozhodnutí ze dne 31. 5. 2016, kterým

Shodu s prvopisem potvrzuje A. S.

žalovaný zamítl jeho návrh na zastavení daňové exekuce nařízené vydáním výše označeného exekučního příkazu.

3. Krajský soud v Praze usnesením ze dne 2. 10. 2017, č. j. 48 Af 10/2016-93, spojil obě žaloby ke společnému projednání.
4. Žalobce v žalobě proti exekučnímu příkazu předně namítá, že vykonatelná rozhodnutí dle exekučního příkazu (tj. rozhodnutí Celního úřadu Kolín o celním deliktu ze dne 18. 10. 2004, č. j. 9129/04, č. j. 9176/04, č. j. 9182/04 a č. j. 9185/04, dodatečné platební výměry Celního úřadu Kolín ze dne 2. 2. 2006, č. j. 1356/06 a č. j. 1357/06, a platební výměry na úrok z prodlení ze dne 26. 6. 2014, č. j. 104168/2014-610000-42.3, ze dne 26. 6. 2014, č. j. 104186/2014-610000-42.3, ze dne 13. 1. 2016, č. j. 7248/2016-610000-42.3, a ze dne 13. 1. 2016, č. j. 7281/2016-610000-42.3), nejsou způsobilými exekučními tituly ve smyslu § 176 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
5. Žalobce poukázal na to, že dne 10. 2. 2003 učinil celní prohlášení ref. č. 01003 s návrhem na propuštění zboží do volného oběhu a zboží bylo následně propuštěno do volného oběhu rozhodnutím Celního úřadu Kutná hora č. 11704033-00252-1. Dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 2. 2006, č. j. 1356/06, Celní úřad Kolín rozhodl, že zboží dovezené žalobcem v roce 2003 byl tabákový odpad a doměřil žalobci daňovou povinnost (včetně cla) ve výši 4 113 900 Kč. Toto rozhodnutí bylo odůvodněno pouze informací dožádanou od chorvatské celní správy, a dále tím, že v případě dovozu identického zboží žalobcem bylo po zkoumání vzorků zjištěno, že se jedná o tabákový odpad, což však bylo v následných řízeních vyvráceno. Podobně tomu bylo i v případě dodatečného platebního výměru z téhož dne č. j. 1357/06, jímž uvedený celní úřad rozhodl, že žalobce dovezl tabákový odpad a doměřil žalobci daňovou povinnost (včetně cla) ve výši 8 696 160 Kč. Rovněž odůvodnění tohoto rozhodnutí bylo založeno pouze na dožádané informaci od řecké celní správy a dále na tom, že se v případě dovozu identického zboží žalobcem po prozkoumání vzorků zjistilo, že se jedná o tabákový odpad, což bylo později vyvráceno. Všechna celní prohlášení, na nichž jsou postaveny dodatečné platební výměry, byla později prohlášena za nezákonná. Tato prohlášení byla vydána v řízeních, v nichž byla žalobci doměřena daňová povinnost za dovoz totožného zboží jako v případě dodatečných platebních výměrů. Dodatečné platební výměry stojí na předběžné otázce ve smyslu § 99 daňového řádu, že v případě celních prohlášení orgány celní správy stanovily, že se jedná o tabákový odpad. Tato předběžná otázka však byla změněna rozhodnutími Celního ředitelství Praha ze dne 7. 5. 2008, č. j. 9046/08-1701-21, a Městského soudu v Praze ze dne 11. 12. 2007, č. j. 8 Ca 290/2007-142, podle kterých celní prohlášení nemohou být podkladem pro dodatečné platební výměry, dle nichž žalobce v roce 2003 dovezl zboží, které je tabákovým odpadem. Došlo tak k naplnění skutečnosti předvídané § 117 odst. 1 daňového řádu, neboť rozhodnutí záviselo na předběžné otázce, o níž bylo příslušným orgánem dodatečně rozhodnuto jinak. Nebyla-li obnova řízení nařízena z moci úřední, je potřeba ji zohlednit při exekuci.
6. Další shora zmíněná rozhodnutí se týkají celního deliktu dle § 293 písm. d) zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění zákona č. 354/2003 Sb. (dále jen „celní zákon“), přičemž pro naplnění předmětné skutkové podstaty je zásadní určení, že skutečnosti uvedené v celním prohlášení byly skutečně nesprávné či nepravdivé a příslušný správce daně předmětné zboží posoudil jinak. Správné zařazení zboží představuje předběžnou

otázku ve smyslu § 57 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“). V rozhodnutí o správním deliktu č. j. 9182/04 dospěl Celní úřad Kolín k závěru, že žalobce v celním prohlášení ze dne 22. 12. 2003, č. 11704033-02239-8, uvedl nesprávné či klamavé informace. V odůvodnění rozhodnutí ze dne 14. 10. 2009, č. j. 6146-II(1325/05-21)/07-1701-21/R, pak Celní ředitelství Praha uvedlo, že nebylo prokázáno, že se jedná o tabákový odpad, a platí údaje v celním prohlášení ze dne 22. 12. 2003, č. 11704033-02239-8. Rovněž v případě rozhodnutí o celním deliktu č. j. 9185/04 později Generální ředitelství cel v rozhodnutí ze dne 14. 1. 2014, č. j. 1345/2014-900000-304.7, uvedlo, že se žalobce tohoto správního deliktu nemohl dopustit, jelikož nebylo prokázáno, že by jím uvedené sazební údaje byly nesprávné. Rovněž rozhodnutí o celním deliktu č. j. 9176/04 bylo později zpochybněno a zkoušky, z nichž správní orgán vycházel, byly rozhodnutím Městského soudu v Praze ze dne 11. 12. 2007, č. j. 8 Ca 290/2007-142, prohlášeny za neprůkazné. Od vydání rozhodnutí odvolacích orgánů bylo povinností správce daně nařídit obnovu řízení všech tří rozhodnutí o správních deliktech dle § 100 odst. 3 správního řádu. Pokud obnova nemohla být nařízena pro uplynutí lhůt, je nutno naplnění důvodu pro obnovu zohlednit v exekučním řízení. K tomu žalobce doplnil, že nesprávné jsou pak rovněž platební výměry na úrok z prodlení, jejichž existence je podmíněna shora označenými dodatečnými platebními výměry. K vydání platebních výměrů nemělo dojít, jelikož daňová povinnost, z níž jsou úroky z prodlení stanoveny, je v rozporu se skutkovým stavem.

7. Podle žalobce je žalobou napadený exekuční příkaz nezákonný rovněž z důvodu porušení zásady legitimního očekávání a základních zásad správy daní. Povinností správce daně bylo nařídit obnovu řízení dle § 117 daňového řádu (dodatečné platební výměry a platební výměry) a dle § 100 správního řádu (rozhodnutí o celních deliktech). Nezáleží na tom, zda se rozhodnutí v určité chvíli jevila jako správná. Došlo k vydání rozhodnutí nadřízených orgánů, v jejichž kontextu jsou rozhodnutí věcně nesprávná. Je-li správce daně obeznámen s tím, že je daňová povinnost nesprávně vyměřena, je povinen tuto skutečnost zohlednit. Stanovení úroku z prodlení v případě daňové povinnosti, která neměla být vyměřena, je v rozporu se základními zásadami správy daní. Žalobce dále argumentuje zásadami spravedlnosti, které odmítají právní formalismus, a odkazuje na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 34/09, sp. zn. IV. ÚS 267/02 a sp. zn. I. ÚS 2219/12.
8. Žalobce pak namítá i nezákonnost určení exekučních nákladů. V exekučním příkazu je uvedeno, že nedoplatek z exekučních titulů je v souladu s § 182 a § 183 daňového řádu navýšen o exekuční náklady za nařízení daňové exekuce a výkon prodeje. Podle § 182 daňového řádu správce daně stanoví výši exekučních nákladů exekučním příkazem či samostatným rozhodnutím, proti němuž se lze odvolat ve lhůtě 15 dnů. Je-li připuštěno odvolání proti samostatnému rozhodnutí o stanovení výše nákladů, *a maiori ad minus* nutno dovozovat, že odvolatel nemůže být zbaven možnosti odvolat se proti exekučním nákladům pouze proto, že je o nich rozhodnuto exekučním příkazem. Podle žalobou napadeného rozhodnutí však proti exekučnímu příkazu nelze uplatnit opravné prostředky. Odůvodnění je proto nezákonné, jelikož nepřipustně zbavuje žalobce možnosti podat odvolání proti stanovení exekučních nákladů. Porušen byl rovněž § 183 odst. 3 daňového řádu, dle něhož lze exekuční náklady požadovat u téhož nedoplatku pouze jednou. Žalovaný v době podání žaloby vydal k vymožení nedoplatku ještě jeden exekuční příkaz ze dne 11. 2. 2016, č. j. 2742/4/2016-610000-42.3, nařizující exekuci příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb. Toto exekuční řízení je tak vedeno

na základě stejných vykonatelných rozhodnutí jako žalobou napadené rozhodnutí. V exekučním příkazu ze dne 11. 2. 2016 je uvedeno, že se dlužná částka zvyšuje o exekuční náklady v podobě nákladů za nařízení exekuce a nákladů za výkon prodeje. O účelovosti postupu žalovaného svědčí odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný citoval pouze ustanovení ospravedlňující jeho postup (§ 182 odst. 1, § 183 odst. 1 a 2 daňového řádu), a nikoli ustanovení, která překročil (§ 182 odst. 4, § 183 odst. 3 daňového řádu).

9. V doplnění této žaloby pak žalobce ještě rozvedl argumentaci týkající se nezákonnosti exekučních titulů. Stěžejní exekuční tituly (dodatečné platební výměry) stojí na tom, že v případech dovozu totožného zboží žalobcem orgány celní správy zjistily, že se jedná o tabákový odpad, a jejich odůvodnění se odvolává na dovoz zboží, které bylo propuštěno celními prohlášeními č. 11704033-01425-9, č. 11704023-00991-9 a č. 11704023-01013-2. V době vydání dodatečných platebních výměrů se odůvodnění mohlo jevit jako dostatečné, jelikož pravomocná rozhodnutí orgánů celní správy, stanovující že v případě celních prohlášení se jednalo o tabákový odpad, představovala pro dodatečné platební výměry předběžnou otázku ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu, resp. § 28 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v době vydání dodatečných platebních výměrů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Následně ovšem došlo k tomu, že orgány celní správy, resp. soudy, pravomocně konstatovaly, že v případě celních prohlášení se o tabákový odpad nejednalo, a ve věci dodatečných platebních výměrů tak došlo ke změně předběžné otázky, a tedy k naplnění důvodu pro obnovu řízení dle § 117 odst. 1 písm. d) daňového řádu. V případě celních prohlášení č. 11704023-00991-9 a č. 11704023-01013-2 žalobce odkazuje na podanou žalobu. Žalobce se pokoušel od orgánů celní správy získat rovněž rozhodnutí o celním prohlášení č. 11704033-01425-9, nicméně mu bylo sděleno, že se v odůvodnění dodatečných platebních výměrů jednalo o tiskařskou chybu a správně mělo být uvedeno celní prohlášení č. 11704033-01425-0. Tuto skutečnost potvrdil žalovaný žalobci rovněž písemně svým protokolem ze dne 30. 3. 2016, č. j. 53068-2/2016 610000-11.3. Při zohlednění této tiskařské chyby tak odůvodnění dodatečných platebních výměrů stojí na posouzení celního prohlášení č. 11704033-01425-0, o němž ovšem rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 14. 1. 2014, č. j. 1345/2014-900000-304.7, pravomocně konstatovalo, že předmětné zboží je skutečně zbožím, které deklaroval žalobce v celním prohlášení, a nikoli tabákovým odpadem, jak se domnívá žalovaný.
10. V žalobě proti rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho návrh na zastavení daňové exekuce, žalobce namítá, že v návrhu nerozporoval výsledek nalézacího řízení pomocí argumentace, kterou mohl uplatnit v nalézacím řízení, ale namítal existenci rozhodnutí, která ve vztahu k exekučním titulům představují předběžnou otázku, neboť byly vydány na základě rozhodnutí o těchto předběžných otázkách. Existence těchto rozhodnutí tak zakládá důvod nařízení obnovy řízení dle § 117 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Rozhodnutí Celního úřadu Kolín ze dne 15. 11. 2004, č. j. 9176/04, 9182/04 a 9185/04, vycházela z předběžných otázek a v době vydání se tak jevila věcně správná, nicméně předběžné otázky byly následně cestou mimořádných opravných prostředků zrušeny či změněny, a byl tak dán důvod obnovy řízení o těchto rozhodnutích. Stejně tak platební povinnost uložená žalobci rozhodnutími Celního úřadu Kolín ze dne 6. 3. 2006, č. j. 1356/06 a 1357/06 (a na ně navazujícími dalšími exekučními tituly předepisující úroky z prodlení) je věcně nesprávná ve světle rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 14. 10. 2009, č. j. 6146-II(1325/05-21)/07-1701-21/R, rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 14. 1.

2014, č. j. 1345/2014-900000-304.7, a rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 7. 5. 2008, č. j. 9046/08-1701-21, a ze dne 27. 4. 2010, č. j. 1326-II/05-1701/21/R(1326/05).

11. Žalobce se ztotožňuje s názorem žalovaného, že v návrhu na zastavení exekuce nelze namítat skutečnosti, které byly či mohly být namítány v nalézacím řízení. V posuzovaném případě však důvody obnovy nastaly po lhůtě pro vyměření daně, tedy po možnosti obnovu řízení nařídit. Zákon sice neumožňuje po uplynutí lhůty pro obnovu řízení zásah do pravomocného rozhodnutí, nicméně je potřeba zohlednit primární cíl správy daní, tj. správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady ve správné výši. Je-li správce daně obeznámen se skutečností, že jsou pravomocná rozhodnutí v důsledku dodatečného rozdílného posouzení předběžné otázky nesprávná, neměla by tato rozhodnutí být exekvována. Zatímco soukromoprávní věřitel může ve vykonávacím řízení sledovat pouze své uspokojení z majetku dlužníka, správce daně musí krom právní moci přihlížet rovněž k cíli správy daní (k tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Ans 1/2007-91). Veřejný zájem na výběru daní tak není jednostranný a směřující k vymození maximální možné částky, nýbrž musí sledovat především správnost vybrané částky. Pokud tak uplynuly lhůty pro nařízení obnovy řízení, nicméně existují důvody pro nařízení obnovy (žalobce se nedopustil celního deliktu, ani neprovedl špatné sazební zatřídění zboží), měla by být tato skutečnost zohledněna. Nelze-li tak již učinit v nalézacím řízení, musí být zohledněna v navazujícím exekučním řízení. Věcná nesprávnost pravomocných rozhodnutí představuje jiný důvod, který lze kvalifikovat jako skutečnost odůvodňující zastavení daňové exekuce dle § 181 odst. 2 písm. i) daňového řádu. Tvzení žalovaného, že daňový řád neumožňuje zastavení daňové exekuce z tvrzeného důvodu, není pravdivé. Daňový řád obsahuje tzv. sběrný důvod v § 181 odst. 2 písm. i) daňového řádu, dle něhož lze zastavit exekuci i v případech nedefinovaných v § 181 odst. 2 písm. a) až h) daňového řádu. Existence dodatečného odchylného rozhodnutí o předběžné otázce představuje právě takový relevantní důvod pro zastavení daňové exekuce.
12. Žalovaný navrhl zamítnutí obou žalob. Ve vyjádření předně rekapituluje předchozí průběh správních řízení. Oba dodatečné platební výměry považuje za legitimní exekuční tituly (odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí byla opožděná, přezkoumání nebylo povoleno). K platebním výměrům na úrok z prodlení konstatuje, že jeho výše byla stanovena v souladu s právní úpravou účinnou ke dni splatnosti nedoplateků. Dodatečné platební výměry č. j. 1356/06 a 1357/06, ke kterým byly vyčísleny úroky z prodlení, nebyly zrušeny a nabyly právní moci. Je-li rozhodnutí pravomocné, platí pro něj tzv. presumpce správnosti, a to až do doby, kdy je rozhodnutí autoritativně zrušeno. K uvedenému se vyjadřoval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 29. 5. 2008, č. j. 8 Afs 161/2006-93, ze kterého vyplývá, že nebylo-li pravomocné rozhodnutí ukládající daňovému subjektu zaplatit daň předepsaným způsobem zrušeno, nelze v žalobě proti rozhodnutí o předepsání penále k této dlužné dani úspěšně namítat, že je nezákonné proto, že daňová povinnost byla stanovena neoprávněně. V souladu s § 264 odst. 14 daňového řádu se pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní úrok z prodlení podle dosavadních právních předpisů. Pro výpočet úroku z prodlení se uplatní § 63 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném k 6. 3. 2006. Pokud jde o plynutí lhůty k vybrání a vymáhání úroku z prodlení, tato lhůta koresponduje s lhůtou k vybrání a vymáhání nedoplatku, ze kterého se počítá úrok z prodlení. Právní úprava v § 63 zákona o správě daní a poplatků účinná ke dni splatnosti úročeného nedoplatku neomezovala dobu,

za kterou se uplatní úrok z prodlení, z tohoto důvodu byl úrok z prodlení k výše uvedeným nedoplatkům vyčíslen v platebních výměrech č. j. 104168/2014-610000-42.3 a č. j. 104186/2014-610000-42.3 ze dne 26. 6. 2014 za období od 7. 3. 2006 do dne 26. 6. 2014, dále pak ve výměrech na úrok z prodlení

č. j. 7248/2016-610000-42.3 a č. j. 7281/2016-610000-42.3 byl úrok vyčíslený za období od 27. 6. 2014 do 13. 1. 2016 včetně. Ve vztahu k rozhodnutím o celním deliktu žalovaný shrnuje průběh správních řízení, přičemž všechna rozhodnutí považuje za legitimní exekuční tituly (odvolání žalobce proti těmto rozhodnutím byla zamítnuta stejně jako žaloby proti odvolacím rozhodnutím). Dále se žalovaný vyjádřil k materiální vykonatelnosti rozhodnutí a zdůraznil, že otázka promlčení, resp. prekluze práva vybrat a vymáhat clo a daň z dovozu, se řídí hmotněprávní úpravou účinnou v době vzniku celního dluhu, neboli propuštění zboží do režimu volného oběhu, v případě uložených pokut potom vznikem právních skutečností naplňujících skutkovou podstatu celního deliktu. V rozhodné době u předmětných exekučních titulů, rozhodnutí č. j. 9129/04, 9176/04, 9182/04 a 9185/04, 1356/06 a 1357/06, upravoval lhůtu k vybírání a vymáhání § 282 celního zákona. Žalovaný pak ve vyjádření k žalobě detailně popisuje jednotlivé úkony svědčící materiální vykonatelnosti. Žalovaný stejně tak nesouhlasí s tvrzením žalobce o nezákonnosti určení exekučních nákladů. Odvoláním lze napadnout pouze samostatné rozhodnutí o výši exekučních nákladů, nikoliv jejich stanovení exekuční příkaz, což stvrzuje i důvodová zpráva k exekučnímu řádu. Žalovaný současně s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu poukázal na to, že vyměřovací a exekuční řízení jsou oddělená, přičemž exekuční řízení není pokračováním řízení nalézacího.

13. Ve vztahu k rozhodnutí, jímž zamítl návrh na zastavení exekuce, žalovaný ve vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a obsah správního spisu. Zdůraznil, že v posuzovaném případě nejde přímo o přezkum nařízení exekuce, která je vážným zásahem do subjektivních práv účastníka správního řízení, ale o přezkum rozhodnutí o návrhu na zastavení exekuce. Zákonnými jsou všechna rozhodnutí, kterými byly clo, spotřební daň, daň z přidané hodnoty a pokuty vyměřeny a některé povinnosti žalobce vyplynuly přímo ze zákona (úroky z prodlení). Exekuční řízení není pokračováním řízení nalézacího ani duplicitním nalézacím řízením, proto se v něm nelze zabývat skutečnostmi, které nastaly před vydáním vykonatelného výkazu nedoplateků, lze zkoumat pouze okolnosti vážící se k samotné exekuci. Pro nařízení exekuce prodejem věcí movitých byly splněny všechny zákonné předpoklady, zejména vykonatelné exekuční tituly, dosud neuhrazená exekuce a dosud nezaniklé právo vymáhat daňový nedoplatek. Daňový nedoplatek byl vyměřen v souladu s platnými právními předpisy a vydané platební výměry nabyly právní moci. Nedoplatky vykázané ve výkazu nedoplateků byly vykonatelné, představovaly tak exekuční titul nezbytný pro daňovou exekuci. Správci daně tak nezbylo, než nařídít exekuci. Důvody uváděné žalobcem v návrhu na zastavení exekuce nemohou být důvodem jejího odložení ve smyslu § 181 odst. 2 daňového řádu. Existence rozhodnutí, která ve vztahu

k exekučním titulům představují předběžnou otázku, věcná nesprávnost pravomocných rozhodnutí nebo existence dodatečného odchylného rozhodnutí o předběžné otázce, které nastalo po uplynutí lhůty pro stanovení daně (a tedy po ukončení nalézacího řízení) nejsou zákonnými důvody pro povolení zastavení exekuce. Při daňové exekuci žalovaný postupoval v souladu se zásadami upravenými daňovým řádem, které závazně stanoví

procesní postupy správce daně. Daňový řád upravuje komplexním způsobem správu daní, včetně oblasti vymáhání daní. Součástí správy daní je daňové řízení směřující ke shodnému cíli jako správa daní, které je třeba chápat jako specifické správní řízení o konkrétní dani ve smyslu legislativní zkratky, neboli daňové řízení *sensu stricto*. Daňové řízení končí splněním nebo zánikem daňové povinnosti související s konkrétní daní. V souladu s § 134 daňového řádu se daňové řízení skládá z dílčích řízení (řízení nalézací, řízení při placení daní a řízení o mimořádných opravných a dozorcích prostředcích). Specifičnost daňového řízení spočívá v dvojkoľejnosti nalézací a platební roviny, ve kterých probíhá souvisle a nepřetržitě s existencí daňové povinnosti, dokud není dosaženo cíle správy daní. S uvedeným názorem, že vyměřovací řízení a exekuční řízení jsou oddělená, se ztotožnil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 9. 2009, č. j. 9 Afs 28/2009-124. Daňový řád představuje zvláštní právní úpravu procesních postupů v oblasti správy daní. Důvody pro zastavení daňové exekuce jsou uvedeny demonstrativním způsobem v § 181 odst. 2 daňového řádu. Text písmene i) je formulován obecně, důvod není specifikován a umožňuje tedy zastavení exekuce ve všech případech, kdy existuje jiný relevantní důvod. Daňový řád ve fázi řízení o placení daní (§ 181 daňového řádu) neumožňuje zastavení exekuce z důvodu namítnutých pochybností o správnosti vedení nalézacího řízení. Tento princip byl opakovaně potvrzen ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu a Nejvyššího soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004-54). Obdobný právní názor byl vyjádřen např. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2008, č. j. 1 Afs 8/2008-64, ze dne 21. 2. 2008, č. j. 1 Afs 103/2007-35 a v usnesení ze dne 24. 11. 2004, sp. zn. 1 Afs 47/2004, dále pak v usneseních Nejvyššího soudu ze dne 29. 3. 2001, sp. zn. 21 Cdo 1511/2000, a ze dne 4. 4. 2001, sp. zn. 21 Cdo 2707/2000.

14. V replice k vyjádření žalovaného žalobce opětovně zdůraznil, že nenamítá nesprávnost exekuce z důvodu nesprávnosti exekučních titulů, ale namítá věcnou nesprávnost exekuce. Žalovaný exekuční příkaz představuje výběr daně v nesprávné výši. Je irrelevantní, že žalobce podal proti dodatečným platebním výměrům opožděná odvolání. I pokud by byla včasná, byla by zamítnuta, neboť věcná nesprávnost předběžných otázek byla pravomocně vyřešena teprve v průběhu let 2008 až 2010. Žalobce dále reaguje na argumentaci žalovaného týkající se stanovení úroku z prodlení. Je názoru, že úrok z prodlení je uplatňován v nezákonné výši. Úrok z prodlení počítá dle § 63 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2010. Dále žalobce uvádí, že došlo k uplynutí lhůty pro výběr daní dle § 160 daňového řádu a nedoplatek nelze vybrat ani vymáhat, neboť rozhodnutí Celního úřadu Kolín ze dne 9. 6. 2008 o zřízení zástavního práva není úkonem směřujícím k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku ve smyslu § 282 odst. 2 celního zákona. Ve vztahu k rozhodnutím o celních deliktech č. j. 9176/04 a 9185/04 žalobce poukazuje na to, že již uplynula roční lhůta dle § 301 celního zákona k uložení pokuty a rozhodnutí o celním deliktu jsou tak nezákonná a uložená platební povinnost je nevyimadatelná, jelikož je prekludována. Stejně závěry pak platí i pro další rozhodnutí o celních deliktech. Vzhledem k tomu, že je správce daně povinen k těmto skutečnostem přihlížet *ex offio*, je irrelevantní, že je žalobce namítá až v replice. K námitce nezákonnosti určení exekuční nákladů žalobce dodává, že důvodová zpráva k daňovému řádu je neaktuální a je třeba, aby bylo docíleno výběru daní při zachování všech práv daňového subjektu. Správce daně musí zajistit daňovému subjektu veškerá procesní práva. Poukaz na možnost podat námitku je irrelevantní, jelikož § 182 odst. 4 daňového řádu výslovně

zmiňuje možnost odvolání jako řádného opravného prostředku. Žalovaný tak měl umožnit žalobci podat proti exekucím nákladům odvolání.

15. Při jednání u soudu žalobce odkázal na svá písemná podání. K věci se pak při jednání vyjádřil osobně i prostřednictvím svého zástupce. Poukázal především to, že celní správa změnila v inkriminované době náhled na posouzení komodity, kterou dovážel, a celní orgány mu pak zpětně doměřily spotřební daň. Proti tomu se žalobce bránil a celní orgány až po opakovaných soudních řízeních začaly rozhodovat v jeho prospěch, a to ve skutkově stejných věcech, jako v případě rozhodnutí, na základě nichž byl vydán napadený exekuční příkaz. Jeho vydáním byl žalobce překvapen, neboť předpokládal, že v případě daných výměrů bude obdobný postup jako ve skutkově stejných věcech. Podle žalobce po něm chce stát miliony za věci, v nichž vlastně sám uznal, že neměl pravdu. Odůvodnění dodatečných výměrů je založeno na odůvodnění později zrušených výměrů. V dané věci již nemohla být aplikována obnova řízení, neboť uběhly příslušné lhůty. Pokud žalovaný odkazuje na civilní judikaturu týkající se povahy exekučního řízení, nemůže tato argumentace obstát, neboť v daňovém řízení je z hlediska lhůt obnova konstruována jinak. Napadená rozhodnutí jsou dále podle žalobce v rozporu se základními zásadami správy daní. Fiskální zájem státu nemůže být nad zájmem poplatníků, správce daně je povinen přihlížet ke všem skutečnostem a to i v exekučním řízení, a poukázal i na zásadu legitimního očekávání a obdobného rozhodování v obdobných věcech. Dodal, že si je vědom rozhodnutí o zastavení dané exekuce, nicméně na podaných žalobách trvá. K dotazu soudu pak žalobce uvedl, že proti výměrům, na základě nichž byl exekuční příkaz vydán, žaloby nepodával, přičemž odvolání proti těmto výměrům byla zamítnuta pro opožděnost.
16. Žalovaný při jednání u soudu nad rámec písemného vyjádření k žalobě poukázal na své rozhodnutí ze dne 19. 9. 2017, kterým byla daňová exekuce prodejem movitých věcí žalobce zastavena. Má za to, že tím odpadá předmět daného řízení, byť exekuce byla zastavena z důvodu povolení posečkání úhrady nedoplatku a nikoliv z důvodů uváděných žalobcem. Dodal, že žalobou napadený exekuční příkaz nebyl výslovně žádným rozhodnutím zrušen, nicméně daná exekuce byla zastavena již tímto rozhodnutím zastavena.
17. Krajský soud v Praze ze správního spisu především ověřil, že žalovaný vydal dne 19. 1. 2016 žalobou napadený exekuční příkaz č. j. 11374/2016-610000-42.3, a to z důvodu nesplnění platební povinnosti v celkové výši 22 634 895,17 Kč s následujícím výkazem vykonatelných rozhodnutí:

Pol.	číslo jednací	variabilní symbol	vydané dne	na částku	nedoplatek	ve	výši
	splatný dne						
1	9129/04	3308488003	18. 10. 2004	1.000,00 Kč	1.000,00 Kč	15. 11. 2004	
2	9176/04	3308488004	18. 10. 2004	870.000,00 Kč	870.000,00 Kč	15. 11. 2004	
3	9182/04	3308488005	18. 10. 2004	870.000,00 Kč	870.000,00 Kč	15. 11. 2004	
4	9185/04	3308488006	18. 10. 2004	870.000,00 Kč	764.484,17 Kč	15. 11. 2004	
5	1356/06	9604000001	1. 2. 2006	4.113.900,00 Kč	4.113.900,00 Kč	6. 3. 2006	
6	1357/06	9604000002	1. 2. 2006	8.696.160,00 Kč	8.696.160,00 Kč	6. 3. 2006	
7	104168/2014610000-42.3						
	0082400006		26. 6. 2014	2.346.115,00 Kč	2.346.115,00 Kč	6. 3. 2006	
8	104186/2014-						
	610000-42.3 0082400007		26. 6. 2014	4.959.330,00 Kč	4.959.330,00 Kč	6. 3. 2006	
9	7248/2016- 0082600001 610000-42.3		13. 1. 2016	4.466,00 Kč	4.466,00Kč	6. 3. 2006	
10	7281/2016- 0082600002 610000-42.3		13. 1. 2016	9.440,00 Kč	9.440,00Kč	6. 3. 2006	

Shodu s prvopisem potvrzuje A. S.

18. Jak se mimo jiné výslovně podává z dodatečných platebních výměrů (č. j. 1356/06, 1356/07), na základě nichž byl exekuční příkaz vydán, „v jiných případech dovozu takto deklarovaného zboží daňovým subjektem ... Celní úřad Kutná Hora v rámci ověřování správnosti přijatého celního prohlášení odebral vzorek zboží. Z výsledku provedených analýz těchto vzorků vyplynulo, že se jednalo o tabákový odpad (...). V případě celního prohlášení ... celní úřad v rámci ověřování správnosti přijatého celního prohlášení odběr vzorků dovezeného zboží neprovedl“. Podle rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 12. 2007, č. j. 8 Ca 290/2007-142, který žalobce k žalobě připojil, se přitom celním orgánům ve věci žalobce nepodařilo zpochybnit jeho celní prohlášení s ohledem na jeho námitky ke způsobu a množství odběru vzorků a celní orgány ani jiným způsobem (informace od celních orgánů státu výrobce) celní prohlášení žalobce nezpochybnil. Proto věc vrátil celním orgánům k dalšímu řízení za účelem zjištění skutkového stavu. V návaznosti na to Celní ředitelství Praha rozhodnutím ze dne 7. 5. 2008, č. j. 9046/08-1701-21, zrušilo předchozí rozhodnutí Celního úřadu Kolín s tím, že nebylo prokázáno, že se v daném případě jednalo o tabákový odpad. Žalobce dále mimo jiné soudu předložil rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 14. 10. 2009, č. j. 6146-II(1325/05-21)/07-1701-21/R, vydané za účelem uspokojení žalobce v řízení vedeném před Městským soudem v Praze pod sp. zn. 10 Ca 274/2008, z něhož taktéž plyne, že „skutkový stav založený na laboratorních zkouškách a analýzách odebraných vzorků ze strany CTL není dostatečnou oporou pro závěr, že zboží dovezené žalobcem ... je zbožím spadajícím pod podpoložku celního sazebníku ... jako tabákový odpad.“
19. Z předloženého správního spisu dále plyne, že exekučním příkazem žalovaný nařídil daňovou exekuci prodejem cenných papírů vedených v evidenci Centrálního depozitáře cenných papírů k vymození výše vyčísleného nedoplatku zvýšeného v souladu s § 182 a 183 o exekuční náklady za nařízení daňové exekuce ve výši 452 694 Kč a za výkon prodeje ve výši 452 694 Kč (hotové výdaje byly ve výši 0 Kč). Exekuční příkaz nabyl právní moci dne 22. 1. 2016. Proti exekučnímu příkazu prodejem věcí movitých ze dne 19. 1. 2016, č. j. 11374/2016-610000-42.3, podal žalobce dne 15. 2. 2016 námitku, kterou žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 18. 3. 2016, č. j. 11374-13/2016-610000-42.3.
20. Jak ze správního spisu též plyne, žalovaný vydal z důvodu nesplnění uvedené platební povinnosti ve lhůtě splatnosti dne 11. 2. 2016 pod č. j. 27424/2016-610000-42.3 další exekuční příkaz, a to příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, čímž bylo zahájeno souběžné exekuční řízení k vymození existujících vykonatelných nedoplatků žalobce v celkové výši 23 540 283,17 Kč. Exekuční příkaz nabyl právní moci dne 15. 2. 2016. Dne 17. 3. 2016 celní úřad vydal rozhodnutí č. j. 27424-6/2016-610000-42.3, o zastavení daňové exekuce zahájené vydáním exekučního příkazu č. j. 27424/2016-610000-42.3 ze dne 11. 2. 2016, v souladu s § 181 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Proti exekučnímu příkazu č. j. 27424/2016-610000-42.3 podal žalobce ve stanovené lhůtě dne 15. 3. 2016 námitku, která byla zaevidovaná pod č. j. 27424-5/2016-610000-42.3. Žalovaný rozhodnutím č. j. 27424-5/2016-610000-42.3 ze dne 18. 3. 2016 zastavil řízení o námitce v souladu s § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu (řízení se z důvodu předchozího zastavení daňové exekuce stalo bezpředmětným).
21. Dne 5. 5. 2016 byl žalovanému doručen návrh žalobce na zastavení exekuce týkající se exekučního příkazu prodejem věcí movitých ze dne 19. 1. 2016, č. j. 11374/2016-610000-42.3. Žalovaný rozhodnutím napadeným nyní projednávanou žalobou (ze dne 31. 5. 2016)

návrh zamítl s tím, že u souvisejících daňových řízení došlo k jejich formálnímu i materiálnímu ukončení v rovině nalézací. Tato skutečnost má za následek nezměnitelnost povinnosti peněžitého plnění stanovené vykonatelnými rozhodnutími uvedenými ve výroku exekučního příkazu, které jsou zároveň legitimními exekučními tituly pro předmětnou daňovou exekuci.

22. Jak již bylo výše uvedeno, při jednání u soudu žalovaný předložil své rozhodnutí ze dne 19. 9. 2017, č. j. 180884-2/2017-610000-42.3, jímž žalovaný zastavil daňovou exekuci nařízenou vydáním shora označeného exekučního příkazu ze dne 19. 1. 2016 (napadeného nyní projednávanou žalobou), a to s odkazem na povolení posečkáni úhrady nedoplatku do 31. 12. 2018.
23. Krajský soud v Praze na základě včas podaných a přípustných žalob přezkoumal napadená rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Dospěl přitom k závěru, že žaloby nejsou důvodné.
24. Předně považuje soud za nutné zdůraznit, že předmětem jeho přezkumu jsou v řízení o žalobě (žalobách) podle § 65 a násl. s. ř. s. výše označená rozhodnutí žalovaného, která bez ohledu na citované rozhodnutí o zastavení exekuce i nadále právně existují, tedy předmět přezkumu (daného řízení) je i nadále dán, a není zde důvod žaloby odmítnout či řízení o těchto žalobách přerušovat do doby, kdy žalobci uplyne lhůta povoleného posečkáni s úhradou nedoplatku. Ostatně posouzení zákonnosti napadených rozhodnutí může mít pro žalobce svůj význam i z hlediska případného uplatňování náhrady škody, přičemž v dané věci není důvod žalobci (který na žalobách přes zastavení exekuce setrval) odeprít v tomto ohledu právo na přístup k soudu. Soud si je samozřejmě vědom, že na základě napadeného exekučního příkazu (byť výslovně nezrušeného) již nelze danou exekuci fakticky realizovat, ostatně řízení o ní bylo citovaným rozhodnutím žalovaného zastaveno. Jak již nicméně soud výše nastínil, tyto skutečnosti, stejně tak jako další postup žalovaného ve věci, není a nemůže být předmětem soudního rozhodování v nyní probíhajícím řízení.
25. Pokud jde o žalobu proti exekučnímu příkazu, soud předesílá, že si je vědom, že rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu byla usnesením ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1 Afs 271/2016-44, postoupena otázka, zda je daňový subjekt oprávněn zpochybnit zákonnost exekučního příkazu cestou žaloby směřující přímo proti exekučnímu příkazu vydanému podle daňového řádu, nebo zda musí nejprve vyčerpat prostředek ochrany v podobě námitky podle § 159 daňového řádu a je oprávněn brojit žalobou až proti následnému rozhodnutí. Přestože je v posuzované věci předmětem soudního přezkumu exekuční příkaz, otázka předložená rozšířenému senátu není překážkou pro projednání této žaloby. Podle dosavadní judikatury je exekuční příkaz vydaný podle § 178 daňového řádu rozhodnutím dle § 65 odst. 1 s. ř. s., proti němuž se lze bránit přímo správní žalobou, neboť podání řádných opravných prostředků proti exekučnímu příkazu není možné (§ 178 odst. 4 daňového řádu). V úvahu zde sice přichází podání námitky ve smyslu § 159 daňového řádu; nejde však o řádný opravný prostředek. Žalobce sice námitku proti exekučnímu příkazu dne 15. 2. 2016 uplatnil, následně však podal žalobu nikoli proti rozhodnutí o námitkách ze dne 18. 3. 2016, ale přímo proti exekučnímu příkazu. Podle dosavadní judikatury je takový postup možný. Pokud by rozšířený senát ve shora označené věci vyslovil právní názor, který by byl v rozporu s touto judikaturou, nebylo by možné takový názor aplikovat zpětně, pokud by v důsledku této změny účastníci řízení

jednající v důvěře ve stávající judikaturu, ztratili přístup k soudu (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017,

č. j. 1 Afs 58/2017-42, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2009, č. j. 2 As 34/2009-65). Proto se soud podanou žalobou věcně zabýval.

26. Soud se předně v dané věci především ztotožňuje se závěry žalovaného, podle něhož vyměřovací řízení a exekuční řízení jsou oddělená, neboť exekuční řízení není pokračováním nalézacího řízení ani duplicitním nalézacím řízením, jak potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 9. 2009, č. j. 9 Afs 28/2009-124, publ. pod č. 1966/2010 Sb. NSS. Předmětem soudního přezkumu může být v této souvislosti pouze exekuční řízení, respektive pouze konkrétní rozhodnutí učiněná v jeho rámci. Toto vymezení hranic soudního přezkumu je plně v souladu s názorem vyjádřeným v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004-54, publ. pod č. 791/2006 Sb. NSS, podle něhož *„[n]ámitkami proti exekučnímu příkazu ... nelze účinně brojit proti samotnému daňovému nedoplatku, stanovenému samostatným správním rozhodnutím, a rovněž následný soudní přezkum 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. Soudní přezkum proto v těchto případech lze označit za do určité míry omezený a koncentruje se na případné „vybočení“ z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce.“* Obdobně již v usnesení ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004-75, Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„je-li u správního soudu napadeno rozhodnutí vydané v další fázi řízení (v řízení exekučním), 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. Soud se ve fázi exekučního řízení nemůže zabývat skutečnostmi, které nastaly před vydáním vykonatelného výkazu nedoplatků, tedy v řízení vyměřovacím.“*
27. Námitky žalobce, jejichž podstata spočívá v tom, že vykonatelná rozhodnutí, na základě nichž žalovaný napadený exekuční příkaz vydal, nejsou způsobilými exekučními tituly, míří právě mimo výše vymezené hranice soudního přezkumu v případě exekučního řízení, a proto nemohou být v nyní projednávané věci důvodné. Žalobce v tomto ohledu nezpochybňuje existenci uvedených titulů, ale jejich věcnou nesprávnost, kterou dovozuje především v návaznosti na jiná rozhodnutí správních orgánů (soudů), v nichž byly některé skutečnosti posouzeny odlišně (posouzení dováženého zboží jako tabákového odpadu), než se tomu stalo v rámci posouzení předběžné otázky v případě platebních výměrů a rozhodnutí o celních deliktech, na základě nichž je vedena předmětná exekuce. I pokud by soud akceptoval tvrzení žalobce, že bylo povinností příslušných orgánů zahájit ve věci shora označených rozhodnutí (exekučních titulů) obnovu řízení, nemůže sama o sobě tato skutečnost v souvislostech exekučního řízení způsobovat nezákonnost napadeného exekučního příkazu. Na tomto místě považuje soud za vhodné poznamenat, že se neztotožnil ani s argumentací žalobce, který poukázal na odlišnosti obnovy řízení v civilním soudním řízení a v řízení daňovém, neboť právní úprava v obou zmíněných druzích řízení je konstruována obdobně (srov. § 233 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, resp. § 119 odst. 4 a § 122 odst. 3 daňového řádu). S ohledem na výše uvedené je pak zjevné, že se soud nemohl ztotožnit ani

s argumentací žalobce dovozující nezákonnost exekučního příkazu, pokud jde o příslušenství daně (platební výměry na úrok z prodlení) sledující osud daně samotné.

28. Soud nepřehlédl, že žalobce v replice k vyjádření žalovaného, pokud jde o tvrzenou nezákonnost napadeného exekučního příkazu, nad rámec žaloby poukázal jednak na to, že úrok z prodlení je uplatňován v nezákonné výši, a jednak namítl uplynutí lhůty pro placení daně a vedle toho současně poukázal na to, že v případě uvedených deliktů uplynula lhůta pro uložení pokuty dle § 301 celního zákona. Ve vztahu k těmto námitkám, aniž by soud shledával nezbytné detailněji se zabývat posouzením toho, zda se jedná o nové, včas neuplatněné žalobní body či rozšíření zárodků včasných žalobních bodů, lze především uvést, že o výši úroků z prodlení i o pokutách za celní delikty spáchané žalobcem již bylo v dané věci pravomocně rozhodnuto a s odkazem na výše již uvedené nezbývá, než zopakovat, že v rámci přezkumu rozhodnutí vydaného v exekučním řízení (exekuční příkaz) nemůže soudu příslušet jakkoli hodnotit zákonnost již určené výše úroků z prodlení či uplynutí doby, v rámci níž bylo možno pokutu za celní delikt uložit.
29. Pokud jde o sporné přerušení běhu lhůty pro vymáhání daně v důsledku vydání rozhodnutí Celního úřadu Kolín o zřízení zástavního práva ze dne 9. 6. 2008, č. j. 12775/08-177500-021, je třeba konstatovat, že žalobce existenci tohoto rozhodnutí nepopírá, upozorňuje však na to, že o jeho odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo rozhodnuto skoro až po šesti letech a dané zástavní právo nebylo zapsáno v katastru nemovitostí. V tomto ohledu soud samozřejmě vnímá rozhořčení žalobce nad délkou odvolacího řízení, pokud jde o toto rozhodnutí, nicméně pro projednávanou věc je rozhodující, že rozhodnutí (byť prvostupňové) bylo ve věci daných nedoplatků vydáno, přičemž rozhodnutí o zřízení zástavního práva v tomto ohledu ze své podstaty podle názoru soudu lze považovat za úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku ve smyslu § 282 odst. 2 celního zákona. V tomto ohledu žalovaný přílehavě poukazuje na existující judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž *„rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva ... přerušovalo ... běh promlčecí lhůty k vybrání a vymáhání daňového nedoplatku dnem, kdy bylo toto rozhodnutí doručeno daňovému dlužníku, nikoliv až dnem, kdy nabylo právní moci“* (rozsudek ze dne 28. 2. 2013, č. j. 5 Afs 46/2011-62). Soud k tomu dodává, že v dané věci není zřejmé, že by se ze strany uvedeného celního úřadu v případě daného rozhodnutí mělo jednat toliko o úkon účelový.
30. Namítl-li žalobce dále nezákonnost určení exekučních nákladů, která se podle něj týká nemožnosti uplatnit proti exekučním nákladům stanoveným v exekučním příkazu opravné prostředky, je k tomu třeba připomenout, že podle § 182 odst. 4 daňového řádu *„výši exekučních nákladů stanoví správce daně exekučním příkazem nebo samostatným rozhodnutím; proti tomuto rozhodnutí se lze odvolat do 15 dnů ode dne jeho doručení.“* Z výše citovaného ustanovení daňového řádu plyne, že způsob, jakým správce daně stanoví výši exekučních nákladů, se odvíjí od způsobu daňové exekuce. Jsou-li exekuční náklady stanoveny samostatným rozhodnutím, může se proti tomuto rozhodnutí správce daně odvolat ve lhůtě 15 dnů, možnost podat námitku ve smyslu § 159 je v tomto případě vyloučena. Oproti tomu v případě, že jsou náklady stanoveny v exekučním příkazu, může osoba zúčastněná na správě daní uplatnit námitku ve lhůtě 30 dnů.
31. V posuzované věci žalovaný určil exekuční náklady přímo exekučním příkazem. Přestože žalobce nemohl proti rozhodnutí brojit řádným opravným prostředkem, mohl v souladu s poučením podat opravný prostředek (námitky), což také učinil. Uplatnil zde však pouze

argumenty týkající se exekučních titulů a nikterak nezpochybňoval stanovenou výši exekučních nákladů. Obecná námitka žalobce týkající se nemožnosti napadnout výši exekučních nákladů odvoláním je tak nedůvodná, a to i proto, že ze své podstaty nemůže mít vliv na zákonnost žalobou napadeného exekučního příkazu.

32. Ve vztahu k exekučním nákladům dále žalobce vznesl námitku porušení § 183 odst. 3 daňového řádu, dle něhož lze exekuční náklady požadovat u téhož nedoplatku pouze jednou. K této námitce soud ze správního spisu ověřil (jak již bylo uvedeno shora), že žalovaný skutečně vydal vedle žalobou napadeného příkazu (prodejem věcí movitých, resp. cenných papírů ve vlastnictví dlužníka, ze dne 19. 1. 2016, č. j. 11374/2016-610000-42.3, k vymožení nedoplatku ve výši 22 634 895,17 Kč, zvýšeného o exekuční náklady za nařízení exekuce ve výši 452 694 Kč a za výkon prodeje ve výši 452 694 Kč) dne 11. 2. 2016 další exekuční příkaz, č. j. 27424/2016-610000-42.3, a to příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb. Daňová exekuce byla nařízena na základě totožného nedoplatku jako v případě exekučního příkazu ze dne 19. 1. 2016, a to včetně exekučních nákladů ve výši 452 694 Kč a nákladů za výkon prodeje ve výši 452 694 Kč. Tento exekuční příkaz nabyt právní moci dne 15. 2. 2016. Exekuční řízení zahájené tímto exekučním příkazem však bylo později zastaveno rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 3. 2016, č. j. 27424-6/2016-610000-42.3, a to postupem podle § 181 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Žalovaný v rozhodnutí stanovil, že uložena povinnost úhrady exekučních nákladů za nařízení daňové exekuce ve výši 452 694,00 Kč a za výkon prodeje ve výši 452 694,00 Kč nadále trvá.
33. Podle § 183 odst. 3 daňového řádu lze exekuční náklady podle odstavců 1 (náklady za nařízení daňové exekuce) a odstavce 2 (náklady za výkon prodeje) požadovat u téhož nedoplatku jen jednou. Jak plyne z důvodové zprávy k daňovému řádu, *„účelem tohoto ustanovení je zajištění ochrany dlužníka proti nesprávně zvolenému způsobu daňové exekuce správcem daně, kdy by správce daně mohl následně zvolit po použití jednoho exekučního způsobu, který se v konkrétním případě neosvědčil, jiný exekuční způsob a nárokovat úhradu výše uvedených nákladů ke každému tomuto způsobu zvlášť“*. V posuzované věci žalovaný zvolil k vymožení totožného nedoplatku postupně různé způsoby provedení exekuce a v jednotlivých exekučních příkazech uvedl, že se celkový nedoplatek zvyšuje o exekuční náklady. Takový postup však není podle názoru zdejšího soudu v rozporu s výše citovaným § 183 odst. 3 daňového řádu. V případě totožného nedoplatku nebyly exekuční náklady požadovány po žalobci opakovaně, ale jedná se o jedny a tytéž exekuční náklady, jejichž výpočet byl proveden v souladu s § 183 odst. 1 a 2 daňového řádu, navíc tato daňová exekuce, na níž žalobce upozornil, byla zastavena. Ani námitka nezákonnosti opakovaného požadování exekuční nákladů proto není důvodná. Pokud by byly náklady exekuce vymoženy jedním z vydaných exekučních příkazů, právě na základě § 183 odst. 3 daňového řádu by již nemohly být dále vymáhány na základě souběžně vydaných exekučních příkazů.
34. V rámci žaloby proti rozhodnutí o zamítnutí návrhu na zastavení exekuce pak žalobce namítl, že žalovaný měl s ohledem na výše již uvedené důvody (nemožnost uplatnění námitek v nalézacím řízení, uplynutí lhůty pro nařízení obnovy řízení) zastavit daňovou exekuci
postupem dle
§ 181 odst. 2 písm. i) daňového řádu, z něhož plyne, že *„správce daně na návrh příjemce exekučního příkazu nebo z moci úřední daňovou exekuci zcela nebo zčásti zastaví, pokud je tu jiný důvod, pro který nelze v daňové exekuci pokračovat“*.

35. Rovněž ve vztahu k přezkumu tohoto rozhodnutí je nutno především zdůraznit, že povaha daného rozhodnutí zcela zásadně předurčuje rozsah soudního přezkumu, jehož předmětem může být jen a pouze zákonnost rozhodnutí o návrhu na zastavení exekuce, nikoli přezkum samotných exekučních titulů a povinností z nich plynoucích. Soud proto ve vztahu k dané námitce předně odkazuje na výše již provedený výklad vysvětlující oddělenost řízení exekučního od řízení vedoucího k samotnému určení daňové povinnosti. Ustanovení § 181 odst. 2 písm. i) daňového řádu, na které žalobce v dané věci poukazuje, představuje obecný důvod pro zastavení daňové exekuce, který umožňuje správci daně zastavit exekuci ve všech případech, kdy existuje jiný relevantní důvod pro její zastavení dle § 181 odst. 2 daňového řádu (např. věcná nesprávnost sestaveného výkazu nedoplatků, částečné zastavení exekuce proto, že byla nařízena ve větším rozsahu, než je zapotřebí k uspokojení oprávněného, zastavení exekuce prováděné způsobem, jenž se ukázal zřejmě nevhodným, zastavení exekuce proto, že jím byly postiženy peněžní prostředky, které postihnout nelze, zastavení exekuce prodejem movitých věcí, nepodařilo-li se do soupisu pojmout žádné věci, které by podléhaly exekuci, viz komentář k danému ustanovení, Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha : Wolters Kluwer, 2011). Pod tento důvod však nelze podle názoru zdejšího soudu vztáhnout důvod uváděný žalobcem, tedy rozporování samotné pravomocně stanovené povinnosti s ohledem na později vydaná rozhodnutí v jiných (byť souvisejících) řízeních. Ostatně důvody, pro které tato (jiná) rozhodnutí celních orgánů neobstála, jsou převážně procesního charakteru a týkají se nedostatků provedeního dokazování, resp. zjištění skutkového stavu a procesních pochybení příslušných celních orgánů, a nikoliv tedy popření vzniku samotné hmotněprávní povinnosti. Zastával-li žalobce již v době vydání rozhodnutí, na jejichž základě byla později nařízena exekuce, jiný názor než celní orgány a nesouhlasil se stanovenou povinností, bylo na něm, aby využil řádné opravné prostředky a proti takovým rozhodnutím brojil. Tvrzení žalobce, že by mu takový postup (tedy podání včasného a řádného odvolání) v jeho situaci nepomohl a že by stejně nebyl úspěšný, je v tomto ohledu pouhou spekulací, která navíc opomíjí možnost žalobce podat i zde v případě nevyhovujícího rozhodnutí o jeho odvolání proti takovému rozhodnutí žalobu (jak ostatně učinil v jiných souběžně vedených věcech). Pokud žalobce v této souvislosti s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (č. j. 9 Afs 41/2013-33) akcentuje hledisko materiální správnosti, je třeba upozornit na to, že citovaná judikatura se týká stanovení daňové povinnosti a podle názoru zdejšího soudu ji nelze extenzivně vykládat tak, že by umožňovala zhojit nedostatky a pochybení, k nimž došlo v průběhu řízení týkajícího se samotné daňové povinnosti až v průběhu exekučního řízení.
36. Obdobný „sběrný“ důvod pro zastavení exekuce, jako je žalobcem zmiňované ustanovení § 181 odst. 2 písm. i) daňového řádu, představuje § 268 odst. 1 písm. h) zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, k jehož výkladu se již ve své judikatuře opakovaně vyslovil Nejvyšší soud, který mimo jiné konstatoval, že v případě zastavení výkonu rozhodnutí podle tohoto ustanovení „z povahy věci (včetně logického požadavku srovnatelnosti jednotlivých důvodů zastavení výkonu) musí jít o takové okolnosti, pro které další provádění výkonu je způsobitelné založit kolizi s procesními zásadami (byť mohou mít podklad v právu hmotném), na nichž je výkon rozhodnutí (jakožto procesní institut) vybudován ..., anebo je protichůdné účelu, který se jím sleduje ..., totiž zajistit (efektivní) splnění povinnosti, vyplývající z vykonávaného titulu Z toho, že se žádá, aby výkon byl prohlášen za nepřijatelný, plyne, že musí jít o okolnosti, které se v uvedených směrech vyznačují odpovídající relevancí, resp. působí intenzivně a v podstatné míře; přirozeným smyslem výkonu

totiž je, aby byl proveden, nikoli zastaven. Tomu odpovídá i míra ochrany, jež je poskytována povinnému, a která je (osobně) limitována též tím, že dobrovolně nesplnil to, co mu bylo autoritativním výrokem uloženo“. Ani zobecněný výklad prováděný civilními soudy, pokud jde o zmíněný „sběrný“ důvod zastavení exekuce, tedy nesvědčí tomu, že by měl soud akceptovat výklad uplatněný žalobcem v nyní projednávané věci.

37. Vzhledem k tomu, že soud žádný ze žalobcem uplatněných žalobních bodů neshledal důvodným, žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
38. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věcech neměl úspěch. Úspěšný žalovaný vznik nákladů řízení o žalobě netvrdil ani ze soudního spisu neplyne, že by mu nějaké náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 nejbližze 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 24. srpna 2018

JUDr. Milan Podhrázký v. r.

předseda senátu