



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Martina Kříže v právní věci

žalobkyně: **Potamos CZ, s. r. o. (dříve QANTO CZ, s. r. o.)**, IČ: 25969714, se sídlem Bubenská 943/8a, Praha 7 – Holešovice,
zast. JUDr. Filipem Seifertem, MBA, advokátem se sídlem, Na Florenci 1332/23, Praha 1 – Nové Město,

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1,

o žalobách proti rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 7, ze dne 3. 12. 2014, č. j.: 6839872/14/2007-00540-108308, a ze dne 3. 12. 2014, č. j.: 6840907/14/2007-00540-108308,

takto:

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

Odůvodnění:

- I. Stručné vymezení věci a dosavadního průběhu řízení

1. Žalobami podanými u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení v záhlaví uvedených rozhodnutí žalovaného (dále též „exekuční příkazy“), kterými Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 7 (dále jen „správce daně“) nařídil podle § 178 odst. 1, 5 písm. b) a § 190 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) exekuce na příkázání pohledávky z účtů žalobkyně vedených u Komerční banky, a. s., a České spořitelny, a. s., k vymožení nedoplatku ve výši 164 364 473 Kč. Tuto částku stanovil správce daně v zajišťovacím příkazu ze dne 27. 11. 2014 podle § 167 daňového řádu na úhradu dosud nestanovené DPH za jednotlivá po sobě jdoucí zdaňovací měsíční období od ledna 2012 do června 2014.
2. Žalobkyně je obchodní společnost založená v roce 2002, jejíž stěžejní činností je velkoobchod a maloobchod s tabákovými výrobky, lihovinami a potravinami. Žalobkyně je rovněž registrována jako plátce DPH. V letech 2012 až 2014 deklarovala uskutečněná zdanitelná plnění – dodání tabákových výrobků a lihovin do jiných členských států EU, zejména na Slovensko, do Maďarska a Polska. Z důvodu uplatňování osvobození od DPH na výstupu podle § 64 daňového řádu přitom v daňových přiznáních vykazovala za uvedená zdaňovací období nadměrné odpočty na DPH v řádech milionů až desítek milionů korun.
3. Správce daně vydal dne 6. 10. 2014 zajišťovací příkaz (dále též „původní zajišťovací příkaz“), jímž žalobkyni uložil podle § 167 daňového řádu, aby zajistila úhradu DPH, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu v celkové výši 164 364 473 Kč za jednotlivá zdaňovací období od ledna 2012 do června 2014. Zajišťovací příkaz se stal účinným a vykonatelným okamžikem vydání, tj. 7. 10. 2014, kdy byl doručen žalobkyni, neboť správce daně shledal nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o DPH). Na základě uvedeného zajišťovacího příkazu správce daně nařídil dne 7. 10. 2014 exekuci, mimo jiné též příkázáním pohledávky z účtů žalobkyně ve výše uvedených bankách. Žalobkyně podala téhož dne proti zajišťovacímu příkazu odvolání. Odvolací finanční ředitelství odvolání zamítlo rozhodnutím ze dne 7. 11. 2014, které omylem doručilo sice personálně propojenému, avšak formálně jinému daňovému subjektu QANTO, s. r. o. Zajišťovací příkaz se tak stal neúčinným podle § 168 odst. 1 daňového řádu. Z tohoto důvodu správce daně zastavil daňovou exekuci rozhodnutími ze dne 27. 11. 2014.
4. Protože správce daně měl i nadále obavy z nebezpečí z prodlení, vydal téhož dne, tj. 27. 11. 2014, nový zajišťovací příkaz na stejnou částku, který byl exekučním titulem pro exekuční příkazy napadené v nyní projednávaných věcech.
5. Proti exekučním příkazům podala žalobkyně žaloby. Městský soud o žalobách rozhodoval v samostatných řízeních poprvé dne 30. 4. 2015, kdy je odmítl usneseními č. j. 9 Af 84/2014-46, a č. j. 9 Af 85/2014-41 jako nepřípustné podle § 68 písm. a) s. ř. s. – žalobkyně totiž nevyužila možnost podání námitek podle § 159 daňového řádu, tj. nevyčerpala řádné opravné prostředky. S tímto názorem se posléze neztotožnil Nejvyšší správní soud, který ke kasačním stížnostem žalobkyně usnesení tohoto soudu zrušil (viz rozsudek ze dne 27. 1. 2016, č. j. 6 Afs 115/2015-25 a rozsudek ze dne 17. 12. 2015, č. j. 7 Afs 129/2015-27). NSS ve svých rozsudcích uvedl, že námitku podle § 159 daňového řádu nelze považovat za řádný opravný

prostředek ve smyslu § 108 odst. 1 písm. a) téhož zákona, neboť není v daném ustanovení jako řádný opravný prostředek uvedena, tudíž žalobkyně neměla povinnost jej vyčerpat. Proto věci vrátil tomuto soudu k dalším řízením.

6. Soud, vázán vysloveným právním názorem NSS, nyní rozhodoval o žalobách podruhé.
7. Žalobkyně požadovala ve věci nařízení ústního jednání, které soud nařídil na den 13. 12. 2017. Při tomto ústním jednání byla řízení vedená pod sp. zn. 9 Af 84/2014 a 9 Af 85/2014 spojena ke společnému řízení. Soud nadále vedl řízení o obou žalobách pod sp. zn. 9 Af 84/2014.
8. Soudu je z úřední činnosti známo, že žalobkyně podala další žaloby věcně související s nyní projednávanými věcmi. Jde o řízení, která tento soud souběžně vede pod sp. zn. 9 Af 82/2014 (proti exekučnímu příkazu na prodej movitých věcí), sp. zn. 9 Af 83/2014 (proti exekučnímu příkazu na přikázání pohledávky z účtu žalobkyně vedeného u Československé obchodní banky, a. s.), a dále 10 Af 10/2017 (proti rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutím o změně exekučního titulu ze dne 18. 5. 2016), a 8 Af 12/2015 (proti rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu ze dne 27. 11. 2014). Ve skutkově shodné věci sp. zn. 9 Af 83/2014 a skutkově podobné věci sp. zn. 9 Af 82/2014 projednávaných stejným senátem městského soudu rozhodl soud téhož dne, jako v nyní projednávané věci.

II. Stručné shrnutí žalobních námitek

9. Za prvé žalobkyně v obsahově zcela totožných žalobách namítala, že žalovaný vůči ní postupoval zjevně šikanózním způsobem již v rámci řízení o původním zajišťovacím příkazu ze dne 6. 10. 2014. Neposkytl ji žádnou lhůtu k plnění, stanovenou jistotu začal ihned vymáhat, nepostupoval v souladu s § 103 zákona o DPH a nebezpečí z prodlení ve smyslu tohoto ustanovení ani neodůvodnil. To dle žalobkyně svědčí o svévoli žalovaného a o jeho ignoraci základních zásad daňového řízení.
10. Za druhé ve své hlavní žalobní námitce namítala, že exekuce byly nařízeny nezákonně, neboť byly zahájeny na základě zajišťovacího příkazu, který byl vydán v rozporu s § 101 odst. 4 daňového řádu. Nezákonnost spatřovala žalobkyně v tom, že jí žalovaný uložil povinnost složit jistotu ze stejného důvodu, ve stejné výši a za stejná zdaňovací období jako v původním zajišťovacím příkazu ze dne 6. 10. 2014, což uvedené ustanovení neumožňuje. Exekuční řízení zahájené na základě uvedeného zajišťovacího příkazu však správce daně zastavil, neboť příkaz se stal neúčinným podle § 168 daňového řádu. Proto žalobkyně považuje následné vydání nového, obsahově stejného zajišťovacího příkazu za nezákonný postup. Zásada *ne bis in idem* představuje obecnou a nezpochybnitelnou zásadu spravedlivého procesu, a pokud bylo řízení o totožné věci pravomocně skončeno – bez ohledu na důvody (zde *nedodržení lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání podle § 168 odst. 1 daňového řádu v důsledku nesprávného doručování rozhodnutí – pozn. soudu*) – nemůže žalovaný zahájit řízení o stejné věci znovu. Skutečnost, že tak žalovaný učinil, svědčí o jeho ignoraci právních předpisů a o jeho svévoli. S ohledem na nezákonnost zajišťovacího příkazu jsou proto exekuce nařízené na základě napadených exekučních příkazů nezákonné a soud by měl exekuční příkazy zrušit.

11. Za třetí žalobkyně tvrdila, že žalovaný vydal nové rozhodnutí jen, aby zakryl pochybení odvolacího správního orgánu, ke kterému došlo v rámci řízení o původním zajišťovacím příkazu. Přestože texty obou zajišťovacích příkazů byly identické, správce daně se ani neobtěžoval zhodnotit nové skutečnosti, které vyplynuly z důkazů, jež žalobkyně předložila v řízení o původním zajišťovacím příkazu, a které vyvracely závěry v něm učiněné. Z předložených důkazů podle žalobkyně vyplývalo, že postupovala při prodeji svého zboží do jiného členského státu EU pečlivě, dokonce nad rámec požadavků zákona o DPH, a zcela v souladu s judikaturou NSS. Zajišťovací příkaz tak byl dle jejího názoru vydán zcela nedůvodně a v rozporu se zákonem, zejména s § 1 odst. 1 a § 8 odst. 1 daňového řádu. Namítala proto vadu řízení a nepřezkoumatelnost zajišťovacího příkazu.
12. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobkyně brojila proti doručování zajišťovacího příkazu s tím, že do dnešního dne nebyl doručen její zmocněnkyni - společnosti Daně – Audit, a. s. Lhůta tří dnů ke složení jistoty proto dosud nepočala běžet. Žalovaný tak nařídil exekuci na základě nevykonatelného exekučního titulu. Pokud je příjemci rozhodnutí uloženo, aby něco konal (zde složení jistoty), a tento příjemce má zástupce, musí správce daně doručit rozhodnutí jak příjemci rozhodnutí, tak jeho zástupci, kdy rozhodující je pak podle § 41 odst. 2 daňového řádu pozdější doručení. Žalobkyně doplnila, že přestože nepovažovala zajišťovací příkaz za účinný, odvolání proti němu podala z důvodu právní jistoty.
13. Ze všech těchto důvodů žalobkyně navrhla, aby soud zrušil žalobami napadená rozhodnutí žalovaného (exekuční příkazy).

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

14. Žalovaný v první řadě upozornil, že žalobkyně nevyužila námitky podle § 159 odst. 1 daňového řádu, a proto měly být její žaloby odmítnuty jako nepřipustné. Jak již bylo uvedeno, soud se s tímto názorem nejdříve ztotožnil. Vzhledem k tomu, že NSS ve svých následných rozsudcích, kterými zrušil původní rozhodnutí soudu v těchto věcech, posoudil otázku nutnosti využití institutu námitek jinak, byl zdejší soud posouzením NSS v tomto řízení vázán. Proto je nutno s odkazem na podrobnější argumentaci ve zrušujících rozsudcích NSS (rozsudek č. j. 6 Afs 115/2015-25 a č. j. 7 Afs 129/2015-27) konstatovat, že námitku podle § 159 daňového řádu nelze považovat za řádný opravný prostředek ve smyslu § 108 odst. 1 písm. a) téhož zákona a její nevyužití žalobkyní nemohlo v tomto řízení vést k odmítnutí žalob.
15. K první žalobní námitce žalovaný uvedl, že při vydání exekučního příkazu lze zkoumat především, zda existuje exekuční titul, jeho vykonatelnost, existenci daňového nedoplatku, a pravomoc a příslušnost správního orgánu I. stupně k vydání rozhodnutí. Dle žalovaného byly všechny tyto předpoklady splněny. Nedoplatek ve výši 164 364 473 Kč se stal splatným 2. 12. 2014, proto byl vykonatelný ve smyslu § 103 odst. 2 daňového řádu a mohl být vymáhán.
16. Ke druhé žalobní námitce žalovaný poukázal na to, že proti zajišťovacímu příkazu bylo podáno odvolání, o kterém rozhodlo Odvolací finanční ředitelství. Již v tomto rozhodnutí se Odvolací finanční ředitelství podrobně zabývalo námitkami uvedenými v tomto bodě a žalovaný s jeho závěry souhlasí. Zásady *ne bis in idem*, projevující se jak v dodržení podmínky překážky litispendence, tak dodržení

podmínky překážky věci pravomocně rozhodnuté, si je žalovaný vědom, avšak v dané věci o tyto případy nešlo. O překážku litispendence, tj. překážku probíhajícího řízení, se nemohlo jednat, neboť původní zajišťovací příkaz se stal neúčinným podle § 168 daňového řádu a řízení o něm fakticky skončilo. V době vydání zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014, který byl exekučním titulem v těchto věcech, tedy žádné jiné řízení v téže věci u správce daně neprobíhalo. Podobně nelze aplikovat ani překážku věci pravomocně rozhodnuté, neboť pravomocným rozhodnutím může být pouze rozhodnutí, které je účinné (§ 103 odst. 1 daňového řádu). V důsledku uplatnění neúčinnosti podle § 168 daňového řádu tak nemohl původní zajišťovací příkaz, ani následné rozhodnutí o odvolání, nabýt právní moci. Kromě toho je zajišťovací příkaz rozhodnutím předběžné povahy procesního charakteru, vázáno na existenci podmínek jeho vydání, tj. existenci obavy ve smyslu § 167 daňového řádu, kterou je správce daně povinen neustále ověřovat. Pokud tyto podmínky pominou, je namístě uplatnit postup podle § 168 odst. 3 daňového řádu, a pokud opět vyvstanou, správce daně je opět oprávněn vydat zajišťovací příkaz, byť půjde o rozhodnutí v téže věci se stejnými účastníky. Ve vztahu k zásadě *ne bis in idem* tak mají rozhodnutí procesního charakteru předběžné povahy zvláštní postavení, kdy na ně nelze nahlížet stejně, jako v případě meritorních rozhodnutí.

17. Ke třetí žalobní námitce se žalovaný blíže nevyjádřil.
18. Ke čtvrté žalobní námitce žalovaný konstatoval, že v době vydání zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014 nebyla žalobcem zmocněna žádná osoba generální plnou mocí či zvláštní plnou mocí, která by se vztahovala na řízení o placení daní, nebo např. na řízení o zajištění daně. Plnou mocí ze dne 30. 7. 2014, resp. 4. 9. 2014, zmocnila žalobkyně Ing. K. N. k zastupování pouze v řízení o daňové kontrole na DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2012 a jednotlivá zdaňovací období od dubna do července 2014. Plnou mocí ze dne 9. 10. 2014 zmocnila žalobkyně společnost Daně – Audit, a. s. k zastupování v řízení o daňové kontrole na dani z příjmů právnických osob a na DPH za jednotlivá zdaňovací období let 2012 až 2014. Sporný zajišťovací příkaz však byl vydán v rámci dílčího řízení při placení daní o zajištění daně podle § 134 odst. 3 písm. b) bodu 2 daňového řádu, tedy v řízení odlišném od daňové kontroly. Závěr žalobkyně, že zajišťovací příkaz měl být doručen též její zmocněnkyni, protože souvisí s probíhající daňovou kontrolou, je proto nesprávný.
19. Žalobkyně reagovala na vyjádření žalovaného replikou, v níž polemizovala s argumenty žalovaného o nepřipustnosti žaloby.
20. Dále žalobkyně v replice snesla celou řadu tvrzení, v nichž dovozuje, že původní zajišťovací příkaz byl stále existujícím meritorním rozhodnutím, které bylo překážkou vydání nového zajišťovacího příkazu v téže věci. Poukázala na to, že přestože bylo původní zajišťovací řízení zastaveno, zajišťovací příkaz nebyl zrušen. Ustanovení § 101 odst. 4 daňového řádu navíc hovoří pouze o rozhodnutí ukládajícím adresátovi povinnost, nikoliv výslovně o pravomocném rozhodnutí, a z pohledu zásady *ne bis in idem* proto není rozhodující, zda nabylo právní moci. Postačí, že zajišťovací příkaz byl rozhodnutím a již jednou byl vydán, bez ohledu na skutečnost, že nenabyl právní moci. Ani odvolání proti zajišťovacímu příkazu nemá odkladný účinek, není tedy vázáno na právní moc. Jinak řečeno, přestože

žalobkyně v obecné rovině souhlasí s oběma argumenty, kterými se žalovaný při vypořádávání námitky porušení zásady *ne bis in idem*, zabýval, nelze podle ní § 101 odst. 4 citovaného zákona vykládat tak, že dopadá jen na případy, kdy se dřívější zajišťovací příkaz stal pravomocným, anebo byl pravomocně zrušen, ale ve všech případech opakovaného vydávání zajišťovacího příkazu. Opačný výklad by dle žalobkyně vedl k absurdním a protiústavním závěrům, neboť by umožňoval správci daně prostřednictvím nového zajišťovacího příkazu hojit svá dřívější pochybení (např. když se zajišťovací příkaz stane neúčinným podle § 168 odst. 1 daňového řádu z důvodu nečinnosti správce daně). Neúčinnost původního zajišťovacího příkazu je tak pro posouzení zákonnosti druhého zajišťovacího příkazu nerozhodná; postačí, že žalovaný již jednou povinnost účinně uložil. Rovněž tak nemůže být rozhodné, z jakých důvodů zanikly povinnosti uložené původním zajišťovacím příkazem. Opačný výklad by vedl k tomu, že zánik povinnosti v důsledku zrušení zajišťovacího příkazu v odvolacím řízení, anebo z důvodu splnění, by zakládal překážku věci rozhodnuté, kdežto zánik povinnosti v důsledku aplikace § 168 odst. 1 daňového řádu nikoliv.

21. Žalobkyně proto trvala na tom, že z okolností předešlého exekučního řízení nařízeného na vymození původního zajišťovacího příkazu lze usuzovat na nezákonnost zajišťovacího příkazu jako exekučního titulu, a potažmo i na nezákonnost napadených exekučních příkazů. Soud se dle jejího názoru musí zabývat okolnostmi vydání prvního i druhého zajišťovacího příkazu. Žalobkyně též zopakovala, že nesouhlasí s tvrzením, že byly splněny podmínky pro vydání druhého zajišťovacího příkazu, konkrétně existence přetrvávajících obav o úhradu dosud nestanovené daně, neboť v rámci daňové kontroly postupně předložila stav pohledávek a závazků ke dni 15. 9. 2014, resp. ke dni 6. 10. 2014. Z těchto dokladů měl žalovaný zjistit, že její majetkové poměry jsou ve vztahu k pravděpodobné výši budoucí daně dostačující.
22. Žalobkyně dále nesouhlasila s tvrzením žalovaného, že zajišťovací příkaz je rozhodnutím předběžné povahy procesního charakteru. Skutečnost, že zajišťovací příkaz není meritorním rozhodnutím o dani, z něj ještě nedělá procesní rozhodnutí. Svůj právní názor odůvodnila poukazem na judikaturu Ústavního soudu ve věcech I. ÚS 445/2000 a II. ÚS 446/2000, týkajících se ručitele celního nedoplatku, a o rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS, jehož závěry o tom, že zajišťovací příkaz není rozhodnutím předběžné povahy ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s., lze dle jejího mínění použít i v této věci.
23. Závěrem žalobkyně doplnila, že závěr o oddělitelnosti zajišťovacího řízení od řízení nalézacího je více než účelový. Plná moc ze dne 9. 10. 2014 pro společnost Daně – Audit, a. s., byla udělena pro účely veškerých záležitostí spojených s probíhajícími daňovými kontrolami.

IV. Doplnění žaloby a vyjádření žalovaného

24. Dne 3. 11. 2017 obdržel soud doplnění žaloby (žalob), v němž žalobkyně předložila rozsáhlý soubor dokumentů (rozhodnutí o změně exekučního titulu ze dne 18. 5. 2016, vydané žalovaným, rozhodnutí o odvolání proti tomuto rozhodnutí ze dne 23. 12. 2016 a následnou žalobu proti rozhodnutí o odvolání, kterou městský

soud vede pod sp. zn. 10 Af 10/2017, a dále 30 dodatečných platebních výměrů na DPH vydaných Finančním úřadem pro Pardubický kraj ze dne 8. 7. 2015 za jednotlivá zdaňovací období od ledna 2012 do června 2014, včetně 30 rozhodnutí téhož správce daně o opravě jejich zřejmých nesprávností).

25. Žalobkyně k tomu dodala, že dne 8. 7. 2015 vydal správce daně - Finanční úřad pro Pardubický kraj, územní pracoviště ve Svitavách, 30 rozhodnutí o stanovení DPH za jednotlivá zdaňovací období, která následně opravil 30 rozhodnutími o opravě zřejmých nesprávností ze dne 29. 4. 2016. Následně dne 18. 5. 2016 vydal rozhodnutí, v němž stanovil, že tato rozhodnutí o stanovení DPH ve znění oprav se dnem 11. 7. 2015 stávají v daňové exekuci nařízené exekučním příkazem č. j. 6834526/14/2007-00540-108308 ze dne 3. 12. 2014 exekučními tituly namísto zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014 (tj. zajišťovacího příkazu, který byl podkladem pro vydání exekučních příkazů napadených v nyní posuzované věci).
26. Vzhledem k tomu, že nezákonnost napadených exekučních příkazů žalobkyně dovozuje z nezákonnosti zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014, současně navrhl, aby soud řízení o nyní projednávaných žalobách přerušil do doby vydání rozhodnutí ve věci sp. zn. 8 Af 12/2015, tj. žaloby směřující proti zajišťovacímu příkazu, resp. rozhodnutí o odvolání proti němu.
27. Žalovaný ve vyjádření k doplnění žaloby uvedl, že rozhodnutí o změně exekučního titulu ze dne 18. 5. 2016 na danou věc nedopadá, protože se týkalo změny exekučního titulu v rámci daňové exekuce na prodej movitých věcí, což je z textu tohoto rozhodnutí patrné (dáno číslem jednacím, které soud výše zvýraznil tučně). Žalovaný nesouhlasil, že uvedené rozhodnutí má podstatný přesah i do řízení v nyní posuzovaných věcech. Napadené exekuční příkazy byly žalobkyni i poddlužníkům (příslušným bankám) doručeny dne 4. 12. 2014 a v tento den také nabyly právní moci. O nabytí právní moci byli poddlužníci zpraveni dne 22. 12. 2014 vyrozuměními č. j. 7026659/14/2007-00540-108308 a č. j. 7026699/14/2007-00540-108308. Šestiměsíční lhůta podle § 190 odst. 2 daňového řádu tak uplynula 22. 6. 2015 a tímto dnem žalobami napadené exekuční příkazy pozbyly účinnosti. Žalovaný přitom upozornil, že se tak stalo ještě za účinnosti zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014, který pozbyl účinnosti teprve vydáním rozhodnutí o stanovení DPH dne 8. 7. 2015 (ony dodatečné platební výměry, které předložila žalobkyně – pozn. soudu). Proto správce daně neměl žádný důvod v těchto věcech vydávat rozhodnutí o změně exekučního titulu. Žalovaný dodal, že účinky zajišťovacího příkazu se podle § 168 odst. 4 daňového řádu konzumují stanovením daně.
28. Návrh na přerušení řízení žalovaný nepovažoval za důvodný. Rozsudek NSS ve věci sp. zn. 9 Afs 28/2011, na který žalobkyně v návrhu odkazuje, na věc nedopadá, neboť se týkal odlišné skutkové situace – krajský soud rozhodoval v době soudem zrušeného rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu a z tohoto zrušovacího rozhodnutí logicky vyplývalo, že zajišťovací příkaz bude zrušen. V daném případě však o takové situaci nejde; ze žádného rozhodnutí soudu nevyplývá, že zajišťovací příkaz bude zrušen.

V. Ústní jednání

29. Při ústním jednání před soudem konaném dne 13. 12. 2017 setrvali účastníci na svých dosavadních tvrzeních a procesních stanoviscích. Žalobkyně při jednání dále upřesnila svou argumentaci o námitce porušení § 101 odst. 4 daňového řádu tak, že při vydávání exekučního titulu – zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014 - existovala minimálně překážka litispendence. Žalobkyně se totiž vzdala odvolání proti původnímu zajišťovacímu příkazu až 1. 12. 2014, což znamená, že řízení o původním zajišťovacím příkazu probíhalo i v době vydání nového zajišťovacího příkazu. Rozhodnutí o neúčinnosti původního zajišťovacího příkazu bylo vydáno podle § 168 odst. 1 daňového řádu. Teleologický výklad zákona však neumožňuje vydání nového rozhodnutí (zajišťovacího příkazu) za účelem zhojení vad předchozího rozhodnutí. Žalobkyně v této souvislosti odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 206/2004. Dále žalovanému vytkla, že při vydání nového zajišťovacího příkazu nebyly zohledněny nové skutečnosti. Obavy tvrzené správcem daně přitom nikdy nebyly dány. Pokud jde o vadu spočívající v nedoručení nového zajišťovacího příkazu jejímu zástupci, žalobkyně uvedla, že ze znění zajišťovacího příkazu je zřejmé, že byl vydán v souvislosti s daňovou kontrolou. Proto měl být doručen jejímu zástupci, společnosti Daně – Audit, a. s., což se nestalo. Žalobkyně poté zopakovala svou argumentaci uplatněnou v doplnění žaloby ze dne 15. 11. 2017 s tím, že tato argumentace dokresluje celkovou nezákonnost postupu správce daně nad rámec původních žalobních bodů.
30. Žalovaný při jednání před soudem odkázal na své vyjádření k žalobě a na vyjádření k doplnění žaloby a podotkl, že odvolací rozhodnutí, jež se vztahuje k rozhodnutí o změně exekučního titulu, bylo rovněž napadeno žalobou.
31. Soud při jednání zamítl návrh žalobkyně na přerušení řízení, neboť důvodem pro přerušení řízení není souběžně vedené a dosud neskončené řízení o žalobě proti zajišťovacímu příkazu, resp. proti odvolacímu rozhodnutí, které se k němu upíná. Toto soudní řízení je u zdejšího soudu vedeno pod sp. zn. 8 Af 12/2015. V nyní projednávané věci je však předmětem posouzení soudu zákonnost exekučního příkazu, nikoliv zákonnost či důvodnost exekučního titulu, na jehož základě byl exekuční příkaz vydán. Přestože soud nepopírá, že by z hlediska chronologického bylo vhodnější nejdříve rozhodnout o zákonnosti zajišťovacího příkazu, který byl podkladem pro vydání napadeného rozhodnutí, není tento postup nezbytně nutný. Poukaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2011, č.j. 9 Afs 28/2011-181 v tomto směru nemůže obstát. Ve věci řešené zmíněným rozsudkem bylo krajskému soudu známo, že v důsledku jeho vlastní rozhodovací činnosti (následně potvrzené Nejvyšším správním soudem) je existence exekučního titulu zpochybněna, resp. bylo zřejmé, že dojde ke zrušení zajišťovacího příkazu jakožto exekučního titulu, na jehož podkladě byla exekuce nařízena. Taková situace však v nyní projednávané věci nenastala.
32. Soud při jednání zamítl rovněž veškeré důkazní návrhy žalobkyně, protože dospěl k závěru, že o žalobě lze rozhodnout na základě důkazů zdokumentovaných ve správním spise; provádění jakýchkoliv dalších důkazů proto soud shledal nadbytečným. Přihlédl rovněž k tomu, že v řízení, jehož předmětem je přezkum zákonnosti exekučního příkazu, se nemůže zabývat tvrzenými vadami exekučního titulu, ale zkoumá toliko samotnou existenci exekučního titulu (viz zejména rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004-54).

Nadbytečnými jsou proto veškeré důkazní návrhy, které žalobkyně předložila za účelem prokázání svých tvrzení o nezákonnosti zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014. Dodatečně uplatněné námitky, v nichž žalobkyně poukazuje na nezákonnost dalšího průběhu exekučního řízení, jsou pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí rovněž nerozhodné (viz níže), z čehož nutně plyne, že irelevantní jsou též veškeré důkazy, které se k těmto námitkám upínají.

VI. Posouzení žalobních námitek soudem

33. Soud přezkoumal žalobami napadená rozhodnutí, jakož i řízení, která jejich vydání předcházela, v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).
34. Žaloby nejsou důvodné.
35. Pro posouzení důvodnosti žalob je nejdříve klíčové postavit najisto předmět řízení. Žalobkyně se domáhala zrušení napadených exekučních příkazů, které považovala za nezákonné, protože zajišťovací příkaz (exekuční titul), na jehož základě byly vydány, vydal správce daně dle jejího názoru v rozporu s § 101 odst. 4 daňového řádu, tedy v rozporu se zásadou *ne bis in idem*. Předmětem řízení v této věci je tak otázka, zda správce daně vydal exekuční příkazy v souladu se zákonem, resp. tímto právním principem.
36. Předmětem tohoto řízení naopak není a nemůže být otázka zákonnosti samotného zajišťovacího příkazu či postupu před jeho vydáním, neboť proti zajišťovacímu příkazu lze podat samostatnou žalobu ve správním soudnictví, což potvrdil rozšířený senát NSS ve svém rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS, na který odkazuje i sama žalobkyně. Toho ostatně žalobkyně i využila (dosud neukončené řízení vedené zdejším soudem pod sp. zn. 8 Af 12/2015). Předmětem každého z těchto řízení jsou jiná rozhodnutí, jejichž zákonnost soud posuzuje ze zcela jiných hledisek. Zatímco soudní přezkum zákonnosti zajišťovacího příkazu je zaměřen na otázku, zda existovala odůvodněná obava, že dosud nesplatná nebo dosud nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi (s čímž se bude muset vypořádat soud ve věci 8 Af 12/2015), následný soudní přezkum zákonnosti exekučních příkazů 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 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.*“ (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004-54, č. 791/2006 Sb. NSS). Tento závěr jen potvrdil dřívější závěr NSS učiněný v rozsudku ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004-75, podle kterého „*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.*“

37. Z výše uvedeného je zřejmé, že je-li žalobou napadeno rozhodnutí vydané v exekučním řízení, pak již soud nemůže zkoumat věcnou správnost pravomocného exekučního titulu (zde zajišťovacího příkazu), tj. rozhodnutí, které je podkladem pro vydání exekučního příkazu, nýbrž pouze jeho samotnou existenci. Veškeré žalobní body (námitky), v nichž žalobkyně poukazuje na nezákonnost zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014, či dokonce na nezákonnost původního zajišťovacího příkazu, jsou tudíž pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí irelevantní. Mezi tyto irelevantní námitky patří jak námitky poukazující na šikanózní a svévolný postup žalovaného v rámci řízení o původním zajišťovacím příkazu, tak i námitky, v nichž žalobkyně vytýká žalovanému, že při vydání zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014 nezhodnotil nové skutečnosti plynoucí z předložených důkazů a zajišťovací příkaz řádně neodůvodnil. Irelevantní je též tvrzení žalobkyně, že zajišťovací příkaz ze dne 27. 11. 2014 byl vydán v rozporu se zásadou *ne bis in idem*. I touto námitkou totiž žalobkyně nepřipustně zpochybňuje zákonnost zajišťovacího příkazu a nikoliv zákonnost napadeného rozhodnutí. Soud s ohledem na možný rozsah přezkumu exekučního příkazu vymezený shora citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu k těmto žalobním bodům, které jsou z hlediska zákonnosti napadeného rozhodnutí zcela neopodstatněné, nepřihlížel. Tyto žalobní body mohou mít význam při soudním přezkumu zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014, nikoliv však v nyní projednávané věci.
38. Soud pouze obiter dictum uvádí, že považuje za naprosto nedůvodné tvrzení žalobkyně, že zajišťovací příkaz ze dne 27. 11. 2014 vydal správce daně v rozporu s § 101 odst. 4 daňového řádu, tedy v rozporu se zásadou *ne bis in idem*. Podle § 101 odst. 4 daňového řádu přiznat stejné právo nebo uložit stejnou povinnost lze ze stejného důvodu témuž příjemci rozhodnutí pouze jednou. Podle § 168 odst. 1 daňového řádu pokud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným; § 35 odst. 2 se nepoužije. Podle § 168 odst. 4 daňového řádu dojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně. Pokud tak vznikl vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.
44. Z předložených správních spisů vyplývá, že správce daně vydal exekuční titul – zajišťovací příkaz na dosud nestanovenou DPH dne 27. 11. 2014 poté, co původní exekuční titul pozbyl ze zákona (§168 odst. 1 daňového řádu) účinnosti. Zajišťovací příkaz ze dne 27. 11. 2014 doručil žalovaný žalobkyni do její datové schránky téhož dne (27. 11. 2014 - čtvrtek). Zajišťovací příkaz se uvedeným dnem stal účinný (§ 101 odst. 5 a 6 daňového řádu) a následující den po dni, kdy uplynula lhůta k plnění, tj. 3 pracovní dny po jeho oznámení i vykonatelný (§ 103 odst. 2 ve spojení s § 33 odst. 2 daňového řádu) - 3. 12. 2014 - středa. Účinnost tohoto zajišťovacího příkazu zanikla rovněž ze zákona (§168 odst. 4 daňového řádu) dnem 8. 7. 2015 v důsledku vydání rozhodnutí o stanovení DPH (dodatečných platebních výměrů) za příslušná zdaňovací období. Pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí je podstatné, že toto rozhodnutí bylo vydáno na základě účinného a vykonatelného exekučního titulu, jímž byl zajišťovací příkaz ze dne 27. 11. 2014 (k otázce řádnosti jeho doručení viz níže).

45. Jestliže žalobkyně opírá svůj závěr, že původní zajišťovací příkaz stále existuje, o tvrzení, že dosud nebyl zrušen, je tento její argument lichý. Je sice pravdou, že ve skutečnosti nebylo vydáno žádné samostatné rozhodnutí, které by původní zajišťovací příkaz zrušilo, takové rozhodnutí však nebylo nutné, neboť původní zajišťovací příkaz se stal neúčinným na základě § 168 odst. 1 daňového řádu přímo ze zákona.

46. Soud nesouhlasí ani s tvrzením žalobkyně, že neúčinnost původního zajišťovacího příkazu nemá ve vztahu k nově vydanému zajišťovacímu příkazu žádnou právní relevanci. Je tomu právě naopak. Jestliže pominuly účinky dříve vydaného zajišťovacího příkazu, nelze k takovému *neúčinnému* rozhodnutí při vydání nového rozhodnutí jakkoliv přihlížet. Neúčinné rozhodnutí, které již nevyvolává žádné právní následky, nebrání tomu, aby byly daňovému subjektu uloženy stejné povinnosti novým rozhodnutím. Smyslem ustanovení § 101 odst. 4 daňového řádu je vyloučit, aby témuž subjektu bylo ze stejného důvodu účinně přiznáno stejné právo nebo uložena stejná povinnost dvakrát. Neúčinné přiznání práva či uložení povinnosti, ať již k němu došlo rozhodnutím správního orgánu, které pozbylo účinnosti ze zákona, nebo rozhodnutím, jež bylo následně zrušeno odvolacím orgánem či správním soudem, je z tohoto pohledu bezvýznamné. Neúčinné rozhodnutí nezakládá překážku věci pravomocně rozhodnuté a nebrání vydání nového rozhodnutí v téže věci. Lze tak shrnout, že již jednou vydaný, účinný a vykonatelný zajišťovací příkaz lze později změnit novým zajišťovacím příkazem, pokud byl vydán v souladu se zákonnými pravidly stanovenými v § 168 odst. 3 daňového řádu. Za trvání zajišťovacího příkazu je správce daně povinen soustavně prověřovat, zda nedošlo ke změně situace či důvodů pro jeho existenci. Jedná se o úpravu novou, kterou předešlý zákon neobsahoval. Vyjdou-li najevo důvody pro snížení původní výše zajištění, správce daně rozhodnutí změnil. Změna rozhodnutí v praxi znamená vydání rozhodnutí nového, se stejnými náležitostmi, jaké mělo rozhodnutí původní. Ve výroku bude uvedena nová částka, která se zajišťuje, a ukončení účinnosti rozhodnutí původního. Všechny výroky musí správce daně patřičně odůvodnit (srov. komentář k § 168 v BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., a ŽIŠKOVÁ, M. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, dostupný v ASPI). Důvodem možnosti měnit zajišťovací příkaz zjevně nebylo, aby správce daně „hojil“ svá předchozí pochybení, ale aby mohl pružně reagovat na aktuální zjištění při správě daní a současně, aby nezasahoval do majetkové sféry daňového subjektu ve větší míře, než je nezbytně nutné.

47. Vzhledem k tomu, že předmětem řízení v této věci není přezkum zajišťovacího příkazu, jsou pro posouzení důvodnosti žaloby bezpředmětné rovněž úvahy žalobkyně o charakteru zajišťovacího příkazu, resp. její nesouhlas s tvrzením žalovaného, že zajišťovací příkaz je rozhodnutím předběžné povahy procesního charakteru.

48. Do skupiny irelevantních žalobních námitek tak patří v podstatě veškerá žalobní tvrzení s výjimkou jediného, a tím je tvrzení o nedoručení zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014 zástupci žalobkyně. Toto tvrzení, kterým žalobkyně zpochybnila účinnost, a tím i vykonatelnost exekučního titulu sloužícího jako podklad pro napadené rozhodnutí (§ 103 odst. 2 ve spojení s § 101 odst. 5 a 6 daňového řádu), však soud neshledal důvodným.

49. Podle § 41 odst. 1 daňového řádu má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování. Podle § 41 odst. 2 daňového řádu má-li osoba, jejíž poměry jsou doručovanou písemností dotčeny, vykonat něco osobně, doručuje se písemnost jí i jejímu zástupci. Dnem doručení rozhodným pro počátek běhu lhůty je při souběžném doručování této osobě i jejímu zástupci den doručení písemnosti, který nastane později.
50. Podle § 41 odst. 1 daňového řádu má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování. Podle § 41 odst. 2 daňového řádu má-li osoba, jejíž poměry jsou doručovanou písemností dotčeny, vykonat něco osobně, doručuje se písemnost jí i jejímu zástupci. Dnem doručení rozhodným pro počátek běhu lhůty je při souběžném doručování této osobě i jejímu zástupci den doručení písemnosti, který nastane později.
51. Z obsahu plné moci ze dne 9. 10. 2014 založené ve správním spisu vyplývá, že žalobkyně (jejíž obchodní firma tehdy zněla QANTO CZ s. r. o.) zmocnila společnost Daně – Audit, a.s., aby ji zastupovala před správcem daně, tj. Finančním úřadem pro hlavní město Prahu a jeho územním pracovištěm pro Prahu 7, a případně i před Odvolacím finančním ředitelstvím v Brně „*ve veškerých záležitostech spojených s probíhajícími daňovými kontrolami za jednotlivá zdaňovací období daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty kalendářních let 2012, 2013 a 2014 a případnými odvolacími řízeními vzniklými na základě těchto daňových kontrol.*“ Z takto formulované plné moci je zřejmé, že se nejednalo o plnou moc generální, na základě které by společnost Daně – Audit, a. s., byla oprávněna zastupovat žalobkyni ve všech věcech v jakémkoliv daňovém řízení, které bude se žalobkyní vedeno. Plná moc byla výslovně omezena na zastupování žalobkyně pouze ve věcech spojených s daňovými kontrolami, které u žalobkyně probíhaly a týkaly se v plné moci specifikovaných daní a zdaňovacích období.
52. Vydání zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014 nebylo úkonem, který by správce daně učinil v rámci daňových kontrol probíhajících koncem roku 2014 u žalobkyně. Předmětem daňové kontroly jsou podle § 85 odst. 1 daňového řádu daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Daňová kontrola je nepochybně součástí nalézacího řízení, které je jedním z dílčích řízení, z nichž se podle okolností daňové řízení skládá (§ 134 odst. 3 písm. a/ daňového řádu). Zajištění daně však v rámci daňového řízení spadá do jiného dílčího řízení, a to do řízení při placení daní (§ 134 odst. 3 písm. b/ bod 2 daňového řádu). Plná moc ze dne 9. 10. 2014 se však nevztahovala na zastupování žalobkyně v dílčím daňovém řízení *při placení daní*, ať již to bylo řízení o zajištění daně, ve kterém byly vydány oba zajišťovací příkazy, tak i následně vedené exekuční řízení. Pro úkony učiněné v dílčím daňovém řízení, v němž byl zajišťovací příkaz ze dne 27. 11. 2014 vydán, žalobkyně dle obsahu správního spisu nikým zastoupena nebyla. Žalovaný tudíž postupoval v souladu se zákonem, jestliže zajišťovací příkaz ze dne 27. 11. 2014 doručil toliko žalobkyni a nikoliv též společnosti Daně – Audit, a. s.

53. O tom, že si žalobkyně zajišťovací příkaz ze dne 27. 11. 2014 týž den vyzvedla z datové schránky, není mezi účastníky řízení sporu. Tímto dnem se uvedené rozhodnutí stalo vůči ní účinné ve smyslu § 101 daňového řádu.
54. Soud pro úplnost uvádí, že pokud by žalobkyně skutečně usilovala o to, aby ji společnost Daně – Audit, a. s., zastupovala též v řízení o zajištění daně, jistě by svého zmocněnce o vydání zajišťovacího příkazu neprodleně sama vyrozuměla, aby tento mohl v průběhu dalšího řízení činit veškeré další úkony za účelem náležitého hájení jejích práv. Ze správního spisu nicméně vyplývá, že společnost Daně – Audit, a. s., v dalším průběhu řízení o zajištění daně neučinila jménem žalobkyně žádný úkon. I tato skutečnost rovněž prokazuje, že jmenovaná společnost zmocněncem žalobkyně pro řízení o zajištění daně nebyla.
55. Argumentace uplatněná v dodatečném doplnění žaloby, v níž žalobkyně poukazuje na další průběh exekučního řízení (vydání dodatečných platebních výměrů a rozhodnutí o změně exekučního titulu), není způsobilá zpochybnit existenci zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014 jakožto exekučního titulu, ani zákonnost napadeného rozhodnutí, protože se upíná k úkonům, které správce daně učinil až následně, po vydání zajišťovacího příkazu a žalobou napadeného rozhodnutí. Jedná se o argumentaci jdoucí nad rámec žalobních námitek obsažených v žalobě, která byla uplatněna až po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro doplnění žaloby, resp. rozšíření žalobních bodů (§ 72 odst. 1 a § 71 odst. 2 s.ř.s.), a soud k ní již z tohoto důvodu nemůže přihlížet. Uvedená argumentace se navíc týká skutečností, které nastaly až po vydání napadeného rozhodnutí a jejichž zohlednění brání ustanovení § 75 odst. 1 s.ř.s.
56. K tomu, aby při přezkumu zákonnosti napadeného rozhodnutí nad rámec § 75 odst. 1 s.ř.s. přihlížel ke skutečnostem, které nastaly až v dalším průběhu exekučního řízení, neopravňují soud ani závěry, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 9. 2011, č.j. 9 Afs 28/2011-181. Ve zmíněném rozsudku Nejvyšší správní soud za jeden z výjimečných případů, kdy lze připustit prolomení jinak obecně platné zásady zakotvené v § 75 odst. 1 s. ř. s., podle které soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, označil situaci, kdy je krajskému soudu známo, že v důsledku jeho vlastní rozhodovací činnosti je existence zajišťovacího příkazu jakožto exekučního titulu zpochybněna, resp. kdy je zřejmé, že nutně dojde ke zrušení zajišťovacího příkazu, na jehož podkladě byla exekuce nařízena. Nejvyšší správní soud dovodil, že za těchto specifických okolností je krajský soud povinen zohlednit skutečnosti zpochybňující existenci exekučního titulu, které jsou důsledkem jeho vlastní rozhodovací činnosti, i při přezkumu rozhodnutí vydaných v exekučním řízení. V nyní projednávané věci se však o takový výjimečný případ nejedná, neboť žádné rozhodnutí soudu, které by účinně zpochybnilo existenci či vykonatelnost zajišťovacího příkazu ze dne 27.11.2014, dosud vydáno nebylo.
57. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2011, č.j. 9 Afs 28/2011-181 nelze v žádném případě dovodit ani povinnost zohlednit při přezkumu zákonnosti exekučního příkazu veškerá navazující rozhodnutí, která správce daně vydal v dalším průběhu exekučního řízení. Taková povinnost by ostatně byla v příkrém rozporu s vymezením rozsahu soudního přezkumu zakotveným v § 75 odst. 1 s.ř.s. a de facto by znamenala, že zákonnost exekučního příkazu, kterým se exekuční

řízení zahajuje, mohou dodatečně *zpětně* ovlivnit jiné, následné úkony správce daně učiněné v dalším průběhu exekučního řízení, což nelze akceptovat.

58. Má-li žalobkyně za to, že úkony, které správce daně učinil po vydání napadeného rozhodnutí, vzhledem k jejich nezákonnosti brání dalšímu pokračování v daňové exekuci, je oprávněna podat návrh na zastavení daňové exekuce podle § 181 odst. 2 daňového řádu; její snaha domoci se zrušení napadeného exekučního příkazu s poukazem na tyto následné úkony správce daně však nemůže být úspěšná.
59. Soud proto nepovažuje námitku za nedůvodnou. Soud se tak v rámci uplatněných žalobních námitek, jejichž rozsahem je vázán, vypořádal se všemi aspekty zákonnosti napadených exekučních titulů vyplývajících ze zákona, resp. ustálené judikatury NSS, a dospěl k závěru, že na straně správce daně neshledal žádné vybočení z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce (viz již citovaný rozsudek rozšířeného senátu NSS č. 791/2006 Sb. NSS).

VII. Závěr a náklady řízení

60. S ohledem na výše uvedené soud neshledal žaloby důvodné, proto je podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
61. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a procesně úspěšnému žalovanému důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na hlavní straně jeho internetových stránek www.nssoud.cz v rámečku Rychlé odkazy – Úhrada soudních poplatků.

Praha 13. prosince 2017

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

JUDr. Ivanka Havlíková v.r.
předsedkyně senátu