ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Ladislava Derky (soudce zpravodaj) v právní věci žalobce: **Potamos CZ s.r.o.**, (dříve QANTO CZ s.r.o.), IČ 259 69 714, se sídlem Bubenská 943/8a, 170 00 Praha 7, zastoupen JUDr. Filipem Seifertem, MBA, advokátem se sídlem Na Florenci 1332/23, 110 00 Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, 111 21 Praha 1, týkající se žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 12. 2014, č. j. 6839872/14/2007-00540-108308, a č. j. 6840907/14/2007-00540-108308, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 12. 2017, č. j. 9 Af 84/2014 – 104,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podal u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) dne 19. 12. 2014 žalobu proti rozhodnutí žalovaného z 3. 12. 2014, č. j. 6839872/14/2007-00540-108308, a dále téhož dne 19. 12. 2014 žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2014, č. j. 6840907/14/2007-00540-108308, kterými žalovaný 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 přikázání pohledávky z účtů žalobce 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 daně z přidané hodnoty (DPH) za jednotlivá po sobě jdoucí zdaňovací měsíční období od ledna 2012 do června 2014.

[2] Žalobce je obchodní společnost založená v roce 2002, jejíž stěžejní činností je velkoobchod a maloobchod s tabákovými výrobky, lihovinami a potravinami. Je rovněž registrován jako plátce DPH. V letech 2012 až 2014 deklaroval 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 v daňových přiznáních vykazoval za uvedená zdaňovací období nadměrné odpočty na DPH v řádech milionů až desítek milionů korun. Žalovaný vydal dne 6. 10. 2014 zajišťovací příkaz (dále též „původní zajišťovací příkaz"), jímž žalobci uložil podle § 167 daňového řádu, aby zajistil 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 žalobci, 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 přikázáním pohledávky z účtů žalobce ve výše uvedených bankách. Žalobce podal 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 žalovaný zastavil daňovou exekuci rozhodnutími ze dne 27. 11. 2014. Žalovaný měl i nadále obavy z nebezpečí z prodlení, proto vydal téhož dne, tj. 27. 11. 2014, nový zajišťovací příkaz na stejnou částku, který byl exekučním titulem pro exekuční příkazy napadené dvěma žalobami. Městský soud při jednání dne 13. 12. 2017 spojil obě řízení ke společnému řízení.

[3] Městský soud žalobu zamítl. V odůvodnění rozsudku konstatoval, že žalobce považuje exekuční příkazy za nezákonné, protože zajišťovací příkaz, na základě kterého byly vydány, vydal žalovaný dle názoru žalobce v rozporu s § 101 odst. 4 daňového řádu, tj. v rozporu se zásadou *ne bis in idem*. K tomu městský soud uvedl, že předmětem řízení nemůže být otázka zákonnosti samotného zajišťovacího příkazu či postupu před jeho vydáním, neboť proti zajišťovacímu příkazu lze podat samostatnou žalobu ve správním soudnictví, což ostatně žalobce i využil (dosud neukončené řízení vedené městským 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, č. 791/2006 Sb. NSS). Obdobný závěr učinil Nejvyšší správní soud 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.*“ Soud proto 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 žalobce poukazoval 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 žalobce vytýká žalovanému, že při vydání zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014 nezhodnotil nové skutečnosti plynoucí z předložených důkazů a zajišťovací příkaz řádně neodůvodnil. I námitkou, že zajišťovací příkaz ze dne 27. 11. 2014 byl vydán v rozporu se zásadou *ne bis in idem*, žalobce nepřípustně zpochybnil zákonnost zajišťovacího příkazu a nikoliv zákonnost napadených exekučních příkazů. Soud proto s ohledem na možný rozsah přezkumu exekučního příkazu k těmto žalobním bodům nepřihlížel. Tyto námitky mohou mít význam při soudním přezkumu zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014, nikoliv však v projednávané věci.

[4] Ze správních spisů městský soud zjistil, že žalovaný 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 žalobci do jeho datové schránky téhož dne a tímto dnem se 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) ve středu 3. 12. 2014. Účinnost tohoto zajišťovacího příkazu zanikla rovněž ze zákona (§ 168 odst. 4 daňového řádu) v důsledku vydání rozhodnutí o stanovení DPH (dodatečných platebních výměrů) za příslušná zdaňovací období. Pro posouzení zákonnosti napadených exekučních příkazů je podstatné, že byly vydány na základě účinného a vykonatelného exekučního titulu, jímž byl zajišťovací příkaz ze dne 27. 11. 2014.

[5] Městský soud uvedl, že účinky dříve vydaného zajišťovacího příkazu pominuly, nelze proto k tomuto neúčinnému rozhodnutí přihlížet při vydání nového rozhodnutí. Smyslem § 101 odst. 4 daňového řádu je vyloučit, aby témuž subjektu bylo stejné právo nebo stejná povinnost uložena dvakrát. Neúčinné rozhodnutí nezakládá překážku věci pravomocně rozhodnuté a nebrání vydání nového rozhodnutí v téže věci. 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.

[6] Městský soud dále uvedl, že jedinou žalobní námitkou, která by mohla mít vliv na výsledek věci, je tvrzení žalobce, že zajišťovací příkaz z 27. 11. 2014 nebyl doručen zástupci žalobce, tj. tvrzení zpochybňující účinnost, a tedy vykonatelnost exekučního titulu. Krajský soud odkázal na § 41 daňového řádu a uvedl, že z plné moci ze dne 9. 10. 2014, založené ve správním spisu, vyplývá, že žalobce zmocnil společnost Daně – Audit, a. s., aby ho zastupovala před žalovaným, 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 uvedená společnost byla oprávněna zastupovat žalobce ve všech věcech v jakémkoliv daňovém řízení, jež bude s žalobcem vedeno. Plná moc byla výslovně omezena na zastupování žalobce pouze ve věcech spojených s daňovými kontrolami, které u žalobce probíhaly a týkaly se v plné moci specifikovaných daní a zdaňovacích období. Vydání zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014 nebylo úkonem, který by žalovaný učinil v rámci daňových kontrol probíhajících koncem roku 2014 u žalobce. 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 nevztahovala na zastupování žalobce 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, žalobce nikým zastoupen nebyl. Žalovaný tudíž postupoval v souladu se zákonem, když zajišťovací příkaz ze dne 27. 11. 2014 doručil toliko žalobci a nikoliv též společnosti Daně - Audit, a. s. Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že si žalobce zajišťovací příkaz ze dne 27. 11. 2014 týž den vyzvedl z datové schránky. Tímto dnem se uvedené rozhodnutí stalo vůči žalobci účinné ve smyslu § 101 daňového řádu.

[7] Argumentace uplatněná v dodatečném doplnění žaloby ze dne 3. 11. 2017, v níž žalobce poukazoval 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 rozhodnutí napadeného žalobou. 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 krajský soud k ní již z tohoto důvodu nemohl přihlížet. Uvedená argumentace se navíc týká skutečností, které nastaly až po vydání napadeného rozhodnutí a jejichž zohlednění brání § 75 odst. 1 s. ř. s. Zákonnost exekučního příkazu, kterým se exekuční řízení zahajuje, nemohou dodatečně *zpětně* ovlivnit jiné, následné úkony správce daně učiněné v dalším průběhu exekučního řízení (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2011, č. j. 9 Afs 28/2011 - 181). Účinnost zajišťovacího příkazu z 27. 11. 2014 zanikla ze zákona (§ 168 odst. 4 daňového řádu)

v důsledku vydání rozhodnutí o stanovení DPH (dodatečných platebních výměrů) za příslušná zdaňovací období.

[8] Městský soud na straně žalovaného neshledal žádné vybočení z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce (viz již citovaný rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54).

II. Shrnutí argumentů v kasační stížnosti žalobce a ve vyjádření žalovaného

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které navrhl rozhodnutí zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení. Stížnost odůvodnil odkazem na § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Zajišťovací příkaz z 27. 11. 2014 nebyl řádně doručen stěžovateli, neboť nebyl doručen jeho zástupci společnosti Daně – Audit, a. s. Městský soud nesprávně zhodnotil plnou moc z 9. 10. 2014 jako nevztahující se na řízení o zajišťovacím příkazu. Ve skutečnosti tento zajišťovací příkaz byl vydán v souvislosti s daňovou kontrolou vedenou ve vztahu ke stěžovateli. Při vydání zajišťovacího příkazu vycházel žalovaný z poznatků získaných v rámci prováděné daňové kontroly, což výslovně uvedl i v zajišťovacím příkazu na str. 3 („*Ze spisového materiálu a poznatků získaných v rámci prováděné daňové kontroly…“).* Zajišťovací příkaz nebyl dosud zástupci stěžovatele doručen, nestal se proto účinným, není vykonatelným exekučním titulem, na základě kterého by bylo možné nařídit exekuci. Je proto dán kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[10] Stěžovatel považuje za nesprávný závěr městského soudu, byť opřený o citovanou judikaturu, že všechny ostatní žalobní námitky stěžovatele nemají vliv na zákonnost exekučních příkazů, neboť se týkají jen zákonnosti zajišťovacího příkazu. Tento závěr je v rozporu s principy demokratického právního státu. Nesprávně městský soud interpretoval i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2011, č. j. 9 Afs 28/2011-181, ve kterém bylo mj. vysloveno: *„Při přezkumu rozhodnutí vydaných v exekučním řízení je soud povinen přihlížet ke skutečnostem zpochybňujícím existenci exekučního titulu, byť by nastaly až po ukončení exekučního řízení.“* Stěžovatel dodává, že při tak závažném zásahu do jeho majetkové sféry, jakým je daňová exekuce, nelze akceptovat, aby možnosti jeho soudní ochrany byly závislé na tom, jak rychle soud rozhodne o související žalobě ve věci zajišťovacího příkazu (řízení o této žalobě bylo u městského soudu zahájeno již dne 3. 3. 2015 a dosud ani nebylo nařízeno jednání). Tím, že se městský soud odmítl zabývat většinou žalobních námitek, učinil svůj rozsudek nepřezkoumatelným a je dán i kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[11] Stěžovatel dále podrobně zdůvodnil své právní názory, že:
- původní zajišťovací příkaz vydaný dne 6. 10. 2014 žalovaným byl šikanózní povahy,
- další zajišťovací příkaz z 27. 11. 2014 byl vydán v rozporu s § 101 odst. 4 daňového řádu a při jeho vydání nebyly vzaty v úvahu nové skutečnosti,
- městský soud nesprávně nepřihlédl k podání stěžovatele z 3 11. 2017, kterým byly doplněny žaloby,
- městský soud nesprávně neprovedl stěžovatelem navrhované důkazy týkající se vad exekučního titulu a doplnění žaloby o vydání dodatečných platebních výměrů a rozhodnutí o změně exekučního titulu,

- městský soud měl vyčkat rozhodnutí ve věci sp. zn. 8 Af 12/2015 o žalobě stěžovatele proti zajišťovacímu příkazu z 27. 11. 2014.

[12] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry městského soudu a navrhl stížnost zamítnout. Při vydání exekučního příkazu lze především zkoumat, zda existuje exekuční titul, jeho vykonatelnost, existence daňového nedoplatku, pravomoc a příslušnost správního orgánu k vydání rozhodnutí. Všechny tyto předpoklady byly splněny; nedoplatek 164 364 473 Kč se stal splatným dne 2. 12. 2014 a tedy dle § 103 odst. 2 daňového řádu vykonatelným. Zajišťovací příkaz z 27. 11. 2014 byl správně doručen do datové schránky stěžovatele, který neměl zástupce na základě generální plné moci nebo zvláštní plné moci vztahující se např. pouze na řízení o zajištění daně. Pokud by došlo ke zrušení exekučního titulu (zajišťovacího příkazu z 27. 11. 2014), právní řád poskytuje nástroje nápravy.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou splněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s. Nejvyšší správní soud dále přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[14] Kasační stížnost **není** důvodná.

[15] Stěžovatel považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný z důvodu, že se městský soud odmítl zabývat většinou žalobních námitek. K tomuto tvrzení Nejvyšší správní soud uvádí, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou, ke které jsou správní soudy povinny přihlížet i bez námitky, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. V dané věci tak tomu je – městský soud vysvětlil v odůvodnění rozsudku, z jakého důvodu se nezabýval námitkami žalobce rekapitulovanými výše v odstavci [11], a to z důvodu, že podle jeho názoru se lze těmito námitkami zabývat výlučně v soudním řízení směřujícím proti zajišťovacímu příkazu, nikoliv ve věci týkající se exekučních příkazů vydaných na základě tohoto zajišťovacího příkazu. Navíc (patrně z důvodů procesní opatrnosti, což však samo o sobě nemůže zakládat žádnou stížnostní námitku) se městský soud vypořádal i s námitkou stěžovatele, že zajišťovací příkaz z 27. 11. 2014 („druhý“ zajišťovací příkaz) byl vydán v rozporu s § 101 odst. 4 daňového řádu, čímž měla být podle názoru stěžovatele porušena zásada *ne bis in idem*. Nejvyšší správní soud dodává, že samotný nesouhlas stěžovatele se závěry městského soudu nemůže nikdy založit nedostatek důvodů napadeného rozhodnutí či jeho nesrozumitelnost. Z uvedených důvodů se Nejvyšší správní soud neztotožnil s tvrzením stěžovatele o nepřezkoumatelnosti rozsudku (nedostatku důvodů).

[16] Nejvyšší správní soud, vázán důvody kasační stížnosti (viz § 109 odst. 4 s. ř. s.), se zabýval výlučně posouzením kasačních námitek.

[17] Obecně je právně relevantní tvrzení stěžovatele, že jednou z podmínek vydání exekučního příkazu je okolnost, že exekuční titul (v daném případě zajišťovací příkaz z 27. 11. 2014) byl doručen stěžovateli, případně oznámen daňovému subjektu (§ 167 odst. 3 druhé věty daňového řádu). V dané věci žalovaný stanovil stěžovateli dle § 167 odst. 3 první věty daňového řádu lhůtu 3 pracovních dnů k zajištění složení jistoty 164 364 473 Kč a v souladu s § 39 odst. 1 písm. b) a § 42 daňového řádu byl zajišťovací příkaz doručen přímo stěžovateli. Stěžovatel tvrdil, že měl na základě plné moci ze dne 9. 10. 2014 ustanoveného zástupce, kterému měl být zajišťovací příkaz doručen, nikoliv přímo stěžovateli. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem městského soudu, že plná moc z 9. 10. 2014 neopravňovala společnost Daně – Audit, a. s. zastupovat stěžovatele v řízení o vydání zajišťovacího příkazu. Jak správně citoval městský soud v odstavci 51. odůvodnění svého rozsudku (rekapitulováno výše v odstavci [6]), tato plná moc opravňovala uvedenou společnost zastupovat stěžovatele ve věcech spojených s *daňovými kontrolami*. Pojem „daňová kontrola“ není totožný s jakoukoliv činností správce daně ve vztahu k daňovému subjektu, jedná se o právní pojem s přesným obsahem. Jak plyne z § 85 až 88 v návaznosti na § 134 odst. 3 písm. a) bodů 1. a 2. daňového řádu, daňová kontrola je postupem správce daně, který je součástí nalézacího řízení, a to konkrétně doměřovací nebo vyměřovací části (viz Část druhá, Hlava IV, Díl 2 a Část třetí, Hlava IV, Díl 1 a Díl 2 daňového řádu). Naproti tomu zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň je součástí *placení daní* (viz Část třetí, Hlava V, Díl 4 daňového řádu, § 167 až 174). Na těchto závěrech nic nemění okolnost, že žalovaný v rámci prováděné daňové kontroly získal určité poznatky, které mj. využil pro vydání zajišťovacího příkazu (viz str. 3 odůvodnění zajišťovacího příkazu) – tato okolnost nic nemění na rozdílnosti nalézacího řízení a předběžného úkonu, jakým je zajištění placení daní.

[18] Z uvedených důvodů zajištění daní není synonymem daňové kontroly a žalovaný postupoval správně tím, že zajišťovací příkaz z 27. 11. 2014 doručil přímo do datové schránky stěžovatele, čímž nabyl účinnosti dle § 101 odst. 5 a 6 daňového řádu. Není proto důvodná stížnostní námitka, že uvedený zajišťovací příkaz nenabyl účinnosti a jako takový je nevykonatelný.

[19] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení stížnostních námitek stručně zrekapitulovaných výše v odstavci [11] a plně se ztotožnil s právním hodnocením městského soudu, že tyto námitky jsou nepřípustné v řízení směřujícím proti exekučním příkazům. Na závěry městského soudu v celém rozsahu odkazuje a nad jejich rámec dodává:

[20] V obecné rovině Nejvyšší správní soud poukazuje na svůj rozsudek ze 4. 2. 2009, č. j. 1 As 79/2008 - 128, ve kterém byl vysloven závěr: *„Právní řád je založen na zásadě presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy, dle níž se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej (srov. k tomu Hendrych, D. a kol. Správní právo.*

Obecná část. 7. vydání, Praha, C. H. Beck 2009, s. 225, resp. v judikatuře NSS např. rozsudek ze dne 22. 5. 2008, č. j. 6 As 45/2005 - 188). Po celou dobu své existence až do svého eventuálního zrušení vyvolává správní akt právní následky, zakládá práva a povinnosti. Zrušení správního aktu má účinky toliko ex nunc, které působí výlučně do budoucna, akt již tedy nemůže v budoucnu založit další práva a povinnosti."

[21] Soudní přezkum zákonnosti exekučních příkazů nemůže být zaměřen na důvodnost samotného exekučního titulu (v dané věci zákonnost zajišťovacího příkazu, která může být přezkoumána jen v řízení směřujícím proti zajišťovacímu příkazu), nýbrž jen, stručně řečeno, na samotnou existenci exekučního titulu, jeho vykonatelnost, zákonnou formu zvoleného způsobu exekuce, jeho vhodnost (proporcionalitu), blíže viz citace závěrů rozsudků Nejvyššího správního soudu rekapitulovaná výše v odstavci [3]. Veškeré stížnostní námitky uvedené výše v odstavci [11] tohoto druhu nejsou, nýbrž směřují proti zákonnosti zajišťovacího příkazu z 27. 11. 2014, a proto je nelze přezkoumávat v řízení směřujícím proti exekučním příkazům. Stěžovatel považuje tuto nemožnost za rozpornou s principy právního státu. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že je tomu naopak – bylo by v rozporu s principy právního státu včetně principu právní jistoty, kdyby bez ohledu na pravomocné správní rozhodnutí a eventuální soudní rozhodnutí, týkající se nalézacího řízení, bylo možné výsledek nalézacího řízení právně relevantně zpochybnit v exekučním řízení argumenty, které měly být vzneseny v nalézacím řízení, případně tyto argumenty dokonce opakovat. Na tomto závěru nic nemění skutečnost, že v této věci stěžovatel napadl žalobou i rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, přičemž o této žalobě nebylo dosud rozhodnuto. Nejvyšší správní soud připomíná, že stěžovatel není procesně krácen na svých právech tím, že argumenty, které svou povahou patří do řízení směřujícího proti zajišťovacímu příkazu, se nezabývá soud v řízení proti exekučním příkazům a tyto budou projednány v řízení proti exekučnímu titulu samému. Pokud by stěžovatel např. uspěl se svou žalobou týkající se zajišťovacího příkazu (tj. že by byl zajišťovací příkaz shledán nezákonným), mělo by rozhodnutí soudu i kladný vliv na možnost stěžovatele domáhat se náhrady škody způsobeného nezákonným rozhodnutím. Z tohoto úhlu pohledu je žaloba směřující proti exekučním příkazům procesně zbytečná v části používající námitky, jež ve skutečnosti směřují proti zajišťovacímu příkazu.

[22] Na zákonnost exekučního titulu nemůže mít zpětně vliv, že ve smyslu § 168 odst. 4 daňového řádu zanikla účinnost zajišťovacího příkazu tím, že v mezidobí již byla DPH stanovena. Kromě toho městský soud správně uvedl, že podání z 3. 11. 2017, kterým stěžovatel doplnil žalobu, bylo učiněno zaprvé po lhůtě pro podání žaloby, ve které lze doplnit žalobní body (§ 71 odst. 2 s. ř. s.) a zadruhé, i pro případ včasného podání by nebylo možné se tímto podáním zabývat, neboť v rozporu s § 75 odst. 1 s. ř. s. odkazovalo na skutečnosti, jež nastaly po vydání exekučních příkazů. Jak plyne z uvedeného ustanovení, soud vychází při přezkoumání rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

[23] Stěžovatel sice správně cituje právní větu z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2011, č. j. 9 Afs 28/2011 - 181 („*Při přezkumu rozhodnutí vydaných v exekučním řízení je soud povinen přihlížet ke skutečnostem zpochybňujícím existenci exekučního titulu, byť by nastaly až po ukončení exekučního řízení.*"), ale pomíjí procesní kontext, který je podstatně odlišný od rozhodované věci. Ve věci rozhodované rozsudkem ze 14. 9. 2011

krajský soud rozhodoval o žalobě proti exekučním příkazům v době, kdy již bylo krajským soudem v jiném řízení zrušeno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, a to z důvodu, že správní orgány nedostály zákonným podmínkám pro jeho vydání. Z uvedené procesní situace bylo bez jakýchkoliv pochybností zřejmé, že zajišťovací příkaz bude zrušen. Tato popsaná procesní situace v nyní rozhodované věci nenastala (není dána žádná skutečnost zpochybňující existenci exekučního titulu, jako tomu bylo ve věci sp. zn. 9 Afs 28/2011), nelze proto mechanicky přenášet závěr vyslovený v právní větě uvedeného judikátu do tohoto řízení. O nepřenositelnosti uvedeného závěru do této věci svědčí i okolnost, že se Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku ze 14. 9. 2011 přihlásil k závěrům svých rozsudků z 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54 a z 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 - 75, o které opřel svůj rozsudek i městský soud (viz výše odstavec [3]).

[24] Namítané právní otázky, jakož i skutkovou podstatu, z níž žalovaný vycházel, posoudil městský soud správně a v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl. Nejsou proto naplněny důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[25] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené závěry zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., věty poslední.

[26] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný byl procesně úspěšný, avšak nebyl prokázán vznik nákladů na jeho straně nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto žalovanému nepřiznal právo na jejich náhradu a dále z důvodu neúspěchu ve věci rozhodl, že stěžovatel nemá právo na jejich náhradu.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. prosince 2018

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu