



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Petry Weissové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **Potamos CZ s.r.o.**, se sídlem Bubenská 943/8a, Praha 7, zast. JUDr. Filipem Seifertem, MBA, advokátem, se sídlem Na Florenci 1332/23, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2014, č. j. 6834526/14/2007-00540-108308, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 12. 2017, č. j. 9 Af 82/2014 - 92,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Žalovaný (dále také „správce daně“) vydal dne 27. 11. 2014 podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), zajišťovací příkaz č. j. 6731794/14/2007-00540-108308 (dále jen „zajišťovací příkaz ze dne 27. 11. 2014“), kterým žalobkyni uložil složit jistotu ve výši 164.364.473 Kč na depozitní účet správce daně za účelem zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců leden – prosinec 2012, leden – prosinec 2013 a leden – červen 2014. Žalobkyně uvedenou jistotu nesložila.

[2] Žalovaný proto k vymožení uvedené částky v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“ nebo také „exekuční příkaz“) nařídil podle § 178 odst. 1, 5 písm. e) a § 203 odst. 1 daňového řádu daňovou exekuci prodejem movitých věcí.

II.

[3] Žalobkyně se proti exekučnímu příkazu bránila žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) a domáhala se zrušení napadeného rozhodnutí. Městský soud však žalobu zamítl, neboť žádnou z uplatněných žalobních námitek neshledal důvodnou.

[4] Předně vytkl, že předmětem řízení v souzené věci nemůže být otázka zákonnosti samotného zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014, či postupu před jeho vydáním, jak ve vícero žalobních bodech žalobkyně namítala, neboť proti tomuto zajišťovacímu příkazu lze podat samostatnou žalobu ve správním soudnictví. Toho také žalobkyně využila a řízení týkající se zákonnosti uvedeného zajišťovacího příkazu je vedeno u městského soudu pod sp. zn. 8 Af 12/2015.

[5] Z uvedeného důvodu městský soud vyslovil, že ty žalobní námitky, v nichž žalobkyně poukazovala na nezákonnost zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014, či dokonce na nezákonnost původního zajišťovacího příkazu ze dne 6. 10. 2014 (bližší viz dále odst. [20]), jsou pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí, tedy přezkum exekučního příkazu, irelevantní. Za takové irelevantní námitky městský soud považoval jak námitky poukazující na šikanózní a svévolný postup žalovaného v rámci řízení o původním zajišťovacím příkazu, tak i námitky, v nichž žalobkyně vytyká žalovanému, že při vydání zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014 nezhodnotil nové skutečnosti plynoucí z předložených důkazů a uvedený zajišťovací příkaz řádně neodůvodnil, stejně jako námitky, že zajišťovací příkaz ze dne 27. 11. 2014 byl vydán v rozporu se zásadou *ne bis in idem*, jakož i argumentaci žalobkyně vymezující se proti povaze zajišťovacího příkazu jako rozhodnutí předběžné povahy procesního charakteru. Městský soud přesto v souvislosti s těmito námitkami vyložil, že je nesprávný názor žalobkyně o tom, že původní zajišťovací příkaz ze dne 6. 10. 2014 stále existuje, protože dosud nebyl zrušen, v důsledku čehož vydáním dalšího zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014 došlo k porušení zásady *ne bis in idem*. Původní zajišťovací příkaz ze dne 6. 10. 2014 se totiž stal neúčinným přímo ze zákona (§ 168 odst. 1 daňového řádu), a proto k němu nelze přihlížet při vydání nového rozhodnutí. Neúčinné rozhodnutí, které již nevyvolává žádné právní následky, nebrání tomu, aby stejné povinnosti byly daňovému subjektu uloženy novým rozhodnutím. 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.

[6] Městský soud zdůraznil, že pro posouzení zákonnosti exekučního příkazu je podstatné, že byl vydán na základě účinného a vykonatelného exekučního titulu, jímž byl zajišťovací příkaz ze dne 27. 11. 2014, který byl téhož dne doručen žalobkyni a stal se účinným; uplynutím lhůty k plnění, dne 3. 12. 2014, se stal také vykonatelným. Přestože účinnost tohoto zajišťovacího příkazu zanikla dne 8. 7. 2015 rovněž ze zákona (§ 168 odst. 4 daňového řádu) v důsledku vydání dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období, stalo se tak až následně, tedy po vydání napadeného rozhodnutí, což v nynější věci z hlediska přezkumu zákonnosti exekučního příkazu nemá relevanci.

[7] Městský soud tudíž shledal, že jedinou žalobní námitkou, která by mohla mít vliv na výsledek nyní souzené věci, je tvrzení žalobkyně, že zajišťovací příkaz ze dne 27. 11. 2014 nebyl doručen jejímu zástupci, tj. tvrzení zpochybňující účinnost, a tedy i vykonatelnost exekučního titulu. Městský soud s odkazem na § 41 daňového řádu vyslovil, že z plné moci ze dne 9. 10. 2014, založené ve správním spisu, vyplývá, že žalobkyně zmocnila společnost Daně - Audit, a.s., aby ji 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 městský soud dovodil, že se nejednalo o plnou moc generální, nýbrž byla výslovně omezena na zastupování žalobkyně jen ve věcech spojených s daňovými kontrolami, které u ní 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 u žalobkyně. Daňová kontrola je součástí nalézacího řízení, zajištění daně spadá do části řízení při placení daní. Pro tuto část

pokračování

tedy žalobkyně nebyla podle obsahu plné moci ze dne 9. 10. 2014 nikým zastoupena. Městský soud tedy uzavřel, že žalovaný nepochybil, doručil-li zajišťovací příkaz ze dne 27. 11. 2014 toliko žalobkyni a nikoliv též společnosti Daně - Audit, a.s. Okamžikem doručení se tento zajišťovací příkaz stal vůči žalobkyni účinným.

[8] K argumentaci uplatněné žalobkyní v doplnění žaloby ze dne 15. 11. 2017 městský soud uzavřel, že následné vydání dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty, ani rozhodnutí o změně exekučního titulu není způsobilé zpochybnit existenci zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014 jako exekučního titulu, ani zákonnost napadeného rozhodnutí. Vztahuje se totiž k úkonům, které správce daně učinil až následně, po vydání zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014 a napadeného rozhodnutí. Jedná se tak o argumentaci jdoucí nad rámec žalobních námitek obsažených v žalobě, která byla uplatněna až po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro podání, resp. doplnění žaloby či rozšíření žalobních bodů (§ 72 odst. 1 s. ř. s. a § 71 odst. 2 s. ř. s.). Městský soud k tomuto doplnění tudíž 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. V souzené věci nenastala ani taková výjimečná situace, pro niž by bylo možno učinit výjimku ze zásady vyplývající z § 75 odst. 1 s. ř. s., jak tomu bylo například v případě posuzovaném Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 14. 9. 2011, č. j. 9 Afs 28/2011 - 181. Závěry v tomto rozsudku obsažené tudíž nejsou přiléhavé na projednávanou věc.

III.

[9] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojila proti napadenému rozsudku kasační stížností, v níž uplatňovala kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhla zrušit napadený rozsudek i exekuční příkaz.

[10] Za naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. stěžovatelka považovala úvahy městského soudu týkající se vypořádání námítky o nesprávném doručení zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014. Stěžovatelka trvala na tom, že uvedený zajišťovací příkaz jí nebyl řádně doručen, neboť nebyl doručen jejímu zástupci, společnosti Daně - Audit, a.s. Městský soud nesprávně zhodnotil plnou moc ze dne 9. 10. 2014 jako nevztahující se na řízení o zajišťovacím příkazu ze dne 27. 11. 2014. Ve skutečnosti tento zajišťovací příkaz byl vydán v souvislosti s daňovou kontrolou vedenou ve vztahu ke stěžovatelce. Při jeho vydání vycházel žalovaný z poznatků získaných v rámci provádění daňové kontroly, což v něm výslovně uvedl na str. 3 („*Ze spisového materiálu a poznatků získaných v rámci provádění daňové kontroly...*“). Jelikož zajišťovací příkaz ze dne 27. 11. 2014 nebyl dosud zástupci stěžovatelky doručen, nestal se účinným, lhůta k plnění dosud nezačala plynout a tento zajišťovací příkaz proto není ani vykonatelným exekučním titulem, na základě kterého by bylo možné nařídít exekuci. Jelikož nejen městský soud, ale také žalovaný uvedenou otázku doručení zajišťovacího příkazu posoudil chybně a jeho závěry nemají oporu ve spise, je naplněn též kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[11] Stěžovatelka považuje za nesprávný také závěr městského soudu, že všechny ostatní žalobní námítky nemají vliv na zákonnost exekučního příkazu, neboť se týkají jen zákonnosti zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014 a jsou tudíž bezpředmětné. 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 přiblížit ke skutečnostem zpochybňujícím existenci exekučního titulu, byť by nastaly až po ukončení exekučního řízení.*“ Stěžovatelka dodává, že při tak závažném zásahu do její majetkové sféry, jakým je daňová

exekuce, nelze akceptovat, aby možnosti její soudní ochrany byly závislé na tom, jak rychle soud rozhodne o související žalobě ve věci zajišťovacího příkazu. Tím, že se městský soud odmítl zabývat většinou žalobních námitek, učinil svůj rozsudek nepřezkoumatelným; je tak naplněn i kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Současně tím městský soud zatížil napadený rozsudek „*nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky týkající se rozsahu přezkoumání.*“

[12] S ohledem na uvedené stěžovatelka opětovně, shodně jako v žalobě, rozvedla své úvahy vztahující se k námitkám, jimiž se městský soud z právě uvedených důvodů nezabýval a které v napadeném rozsudku nevyřadil. Znovu tedy argumentovala ve prospěch svých tvrzení, že původní zajišťovací příkaz ze dne 6. 10. 2014 byl šikanózní povahy; další zajišťovací příkaz ze dne 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 stěžovatelky ze dne 15. 11. 2017, kterým doplnila žalobu; městský soud nesprávně neprovedl navrhované důkazy týkající se vad exekučního titulu a nezohlednil tvrzení 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 stěžovatelky proti zajišťovacímu příkazu ze dne 27. 11. 2014.

IV.

[13] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry městského soudu a navrhl kasační stížnost zamítnout. Uvedl, že 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 ve výši 164.364.473 Kč se stal splatným dne 2. 12. 2014, a tedy dle § 103 odst. 2 daňového řádu také vykonatelným. Zajišťovací příkaz ze dne 27. 11. 2014 byl správně doručen do datové schránky stěžovatelky, která neměla 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 ze dne 27. 11. 2014), právní řád poskytuje nástroje nápravy.

V.

[14] Stěžovatelka v průběhu řízení doplnila, že o nezákonnosti nařízené exekuce svědčí skutečnost, že rozsudkem ze dne 27. 3. 2019 ve věci sp. zn. 8 Af 12/2015 městský soud zrušil pro nezákonnost rozhodnutí o odvolání směřující proti zajišťovacímu příkazu ze dne 27. 11. 2014 i samotný tento zajišťovací příkaz. Ten byl podle stěžovatelky vydán od počátku v rozporu se zákonem, a tudíž na základě něj nařízená exekuce je taktéž nezákonná. Městský soud měl proto zrušit též exekuční příkaz. Stěžovatelka v této souvislosti opětovně poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 28/2011 – 181 a potřebu zohlednit skutečnosti zpochybňující existenci exekučního titulu, byť nastaly až po skončení exekučního řízení. Kasační stížnost v nynější věci je tak podle stěžovatelky opodstatněná.

[15] Žalovaný v reakci na toto doplnění poukázal na usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2019, sp. zn. IV. ÚS 606/19, v němž se soud zabýval obdobnou věcí týkající se téhož exekučního titulu (zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014). Z usnesení plyne, že následné zrušení exekučního titulu je irrelevantní, neboť exekuce i exekuční příkazy byly navázány na v té době existující a vykonatelný exekuční titul.

VI.

[16] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

pokračování

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud již nyní uvádí, že skutkově obdobnou věcí mezi týmiž účastníky řízení na půdorysu totožných kasačních námitek se již zabýval v rozsudku ze dne 5. 12. 2018, č. j. 6 Afs 30/2018 – 66, v němž posuzoval zákonnost exekučního příkazu na provedení exekuce příkázáním pohledávky z účtů stěžovatelky k vymožení nedoplatku na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za stejná zdaňovací období a na základě téhož zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014 jako v souzené věci. Od závěrů uvedených v citovaném rozsudku šestého senátu s ohledem na skutkovou i právní podobnost, ale i shodnost stížnostních námitek nemá důvod se kasační soud odchýlit ani v nynější věci. Proto v dalším z těchto závěrů vyslovených šestým senátem vychází. Nadto citovaný rozsudek prošel testem ústavnosti, neboť ústavní stížnost stěžovatelky proti němu podanou Ústavní soud usnesením ze dne 23. 4. 2019, č. j. IV ÚS 606/19, odmítl jako návrh zjevně neopodstatněný.

[19] Pro přehlednost kasační soud nejprve uvádí podstatné skutkové okolnosti případu vyplývající ze správního spisu; mezi účastníky řízení o nich není sporu.

[20] Stěžovatelka, registrovaná jako plátkyně daně z přidané hodnoty, 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 daně z přidané hodnoty na výstupu podle § 64 daňového řádu v daňových příznacích vykazovala za uvedená zdaňovací období nadměrné odpočty na uvedené dani v řádech milionů až desítek milionů korun. Žalovaný vydal dne 6. 10. 2014 zajišťovací příkaz, jímž stěžovatelce uložil podle § 167 daňového řádu, aby zajistila úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období od ledna 2012 do června 2014 složením jistoty na depozitní účet správce daně v celkové výši 164.364.473 Kč. Zajišťovací příkaz ze dne 6. 10. 2014 se stal účinným a vykonatelným dne 7. 10. 2014, kdy byl doručen stěžovatelce (ve smyslu § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Na základě uvedeného zajišťovacího příkazu správce daně nařídil dne 7. 10. 2014 exekučním příkazem exekuci prodejem movitých věcí. Stěžovatelka podala téhož dne proti zajišťovacímu příkazu odvolání, které Odvolací finanční ředitelství zamítlo rozhodnutím ze dne 7. 11. 2014. Uvedené rozhodnutí však doručilo sice personálně propojenému, avšak formálně jinému daňovému subjektu QANTO, s. r. o. Zajišťovací příkaz ze dne 6. 10. 2014 se tak stal neúčinným podle § 168 odst. 1 daňového řádu. Z tohoto důvodu žalovaný zastavil daňovou exekuci rozhodnutím ze dne 27. 11. 2014. Jelikož u žalovaného nadále přetrvaly obavy z nebezpečí z prodlení, téhož dne (27. 11. 2014) vydal nový zajišťovací příkaz na stejnou částku. Uvedený zajišťovací příkaz žalovaný doručil do datové schránky stěžovatelky, která si jej téhož dne vyzvedla. Zajišťovací příkaz ze dne 27. 11. 2014 se následně stal exekučním titulem pro exekuční příkaz na prodej movitých věcí napadený žalobou v nynější věci.

[21] Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatelka napadá rozsudek městského soudu mimo jiné též z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Namítá, že se městský soud nevypořádal s řadou žalobních námitek, jež se vztahovaly k nezákonnosti zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014 a k vadám řízení jeho vydání předcházejícímu a neprovedl také stěžovatelkou navržené důkazy a pochybil i v tom, že nevyčkal (nepřerušil řízení) do doby rozhodnutí o žalobě směřující proti zajišťovacímu příkazu (ve věci vedené u městského soudu pod sp. zn. 8 Af 12/2015).

[22] Uvedeným kasačním důvodem se Nejvyšší správní soud zabýval především. Vady pod něj podřaditelné jsou natolik závažné, že je k nim kasační soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), i kdyby je stěžovatelka nenamítala. Jejich existence totiž brání věcnému přezkumu napadeného rozsudku z ostatních kasačních důvodů.

[23] Nejvyšší správní soud však nedovodil, že by napadený rozsudek vykazoval takový nedostatek, který by bylo lze podřadit pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Městský soud v napadeném rozsudku vysvětlil, z jakého důvodu se nezabýval stěžovatelskými námitkami rekapitulovanými výše v odstavci [12]. Bylo tomu tak proto, že těmito námitkami je možno se zabývat výlučně v řízení, jehož předmětem je přezkum zajišťovacího příkazu, nikoliv ve věci týkající se exekučního příkazu, ve vztahu k němuž je zajišťovací příkaz exekučním titulem. Přitom však nad rámec nutného městský soud vypořádal i žalobní námitku, podle níž byl zajišťovací příkaz ze dne 27. 11. 2014 vydán v rozporu s § 101 odst. 4 daňového řádu, čímž došlo k porušení zásady *ne bis in idem* (viz odst. 27. až 30. napadeného rozsudku) a v důsledku toho k neúčinnosti zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014. Úvahy, které k většině žalobních námitek (s výjimkou jediné, týkající se doručení zajišťovacího příkazu – viz dále) městský soud vyjádřil, totiž že v řízení o žalobě, jejímž předmětem je přezkum exekučního příkazu, nemohou najít opodstatnění námitky týkající se nezákonnosti samotného exekučního titulu, Nejvyšší správní soud beze zbytku sdílí. Postup městského soudu, který uvedené námitky posoudil jako námitky nevýznamné, jdoucí mimo *ratio decidendi*, považuje za správný. Z uvedeného důvodu není napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[24] Stejně tak městský soud nepochybil ani v tom, že nezohlednil argumentaci stěžovatelky, kterou uplatnila v doplnění žaloby ze dne 15. 11. 2017, a že neprovedl s tím související nově navržené důkazy. Městský soud v napadeném rozsudku vysvětlil, že uvedené doplnění stěžovatelka učinila až po uplynutí lhůty k uplatnění žaloby a rozšíření žalobních bodů (§ 72 odst. 1 s. ř. s. a § 71 odst. 2 s. ř. s.), a již proto k doplněným důvodům, které nepředstavovaly prosté rozhojnění již dříve uplatněných žalobních bodů, nemohl přihlížet; z téhož důvodu neprovedl ani nově navržené důkazy, které se k těmto novým tvrzením vztahovaly.

[25] Městský soud v této souvislosti správně poukázal na nemožnost překročit v souzené věci časový rámec přezkumu napadeného rozhodnutí vyplývající z § 75 odst. 1 s. ř. s., podle něž je rozhodný skutkový a právní stav v době vydání napadeného rozhodnutí. Pro zohlednění skutečností, na něž stěžovatelka v doplnění žaloby ze dne 15. 11. 2017 poukazovala, neshledal žádné mimořádné či výjimečné důvody, jaké Nejvyšší správní soud shledal v rozsudku č. j. 9 Afs 28/2011 - 181, na něž stěžovatelka odkazovala. Také s těmito závěry se kasační soud ztotožňuje a v podrobnostech odkazuje na úvahy vyjádřené k uvedeným okruhům námitek v odstavcích 22. a 23. napadeného rozsudku.

[26] Nejvyšší správní soud ostatně již v rozsudku č. j. 6 Afs 30/2018 - 66 k totožným okruhům stěžovatelských námitek vyslovil, že „[s]oudní 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) (...) Všecké stížnostní námitky uvedené výše v odstavci [11] [v souzené věci v odst. [12] – poznámka soudu] 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. (...) 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),

pokračování

mělo by rozhodnutí soudu i kladný vliv na možnost stěžovatele domáhat se náhrady škody způsobené 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.“

[27] Na právě uvedeném nicého nemění ani skutečnost, že v mezidobí, s odstupem takřka 1,5 roku po vyhlášení napadeného rozsudku, městský soud zrušil mj. i zajišťovací příkaz ze dne 27. 11. 2014, jenž byl exekučním titulem pro napadené rozhodnutí. V době, kdy městský soud přezkoumával exekuční příkaz (13. 12. 2017) zdaleka nebylo známo, že zajišťovací příkaz ze dne 27. 11. 2014, resp. navazující rozhodnutí o odvolání proti němu, budou zrušeny. V souzené věci se tak nejedná o situaci, z níž vycházel Nejvyšší správní soud při formulaci svých závěrů v rozsudku č. j. 9 Afs 28/2011 – 181 („[p]ři přezkumu rozhodnutí vydaných v exekučním řízení je soud povinen přiblížit ke skutečnostem zpochybňujícím existenci exekučního titulu, byť by nastaly až po ukončení exekučního řízení.“). Uvedená skutečnost (zrušení exekučního titulu) nastala teprve průběhu řízení o kasační stížnosti a nelze k ní z důvodů podle § 109 odst. 5 s. ř. s. přihlížet. V dalším lze poukázat i na přílehlavou argumentaci, kterou k uvedenému vyslovil městský soud v odstavci 39. napadeného rozsudku, aniž je třeba je nyní znovu opakovat.

[28] Nejvyšší správní soud shrnuje, že napadený rozsudek netrpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů a není zde ani jiná vada řízení, která by mohla způsobit nezákonnost napadeného rozsudku. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není naplněn.

[29] Nejvyšší správní soud se tudíž zabýval důvodností dalších námitek, jež stěžovatelka podřadila pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[30] V tomto směru stěžovatelka namítala, že žalovaný řádně nedoručil zajišťovací příkaz jejímu zástupci, kterého si zvolila a jemuž dne 9. 10. 2014 udělila plnou moc, tedy společnosti Daně – Audit, a.s.

[31] Uvedenou námitku je třeba považovat v řízení o přezkumu exekučního příkazu za relevantní. Otázka právní účinnosti exekučního titulu vůči stěžovateli jako povinnému subjektu, jakož i s tím související vykonatelnost exekučního titulu, jsou totiž zcela jistě otázkami, jimiž je třeba se při přezkumu exekučního příkazu zabývat, jsou-li účastníkem řízení nastoleny.

[32] Městský soud v této souvislosti uzavřel, že plná moc udělená stěžovatelkou dne 9. 10. 2014 společnosti Daně – Audit a.s. neměla povahu generální plné moci, nýbrž byla omezena na zastupování stěžovatelky pouze ve věcech spojených s daňovými kontrolami, které u stěžovatelky probíhaly ohledně daně z přidané hodnoty a daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012 až 2014. Uvedené závěry zastává i Nejvyšší správní soud. Podle zmíněné plné moci totiž společnost Daně - Audit, a.s. byla stěžovatelkou zmocněna, aby ji zastupovala před žalovaným, a případně i před Odvolacím finančním ředitelstvím „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.“

[33] Nejvyšší správní soud již ve výše citovaném souvisejícím rozsudku č. j. 6 Afs 30/2018 - 66 vysvětlil, že „tato plná moc opravňovala uvedenou společnost zastupovat stěžovatele [stěžovatelku] 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 nesplátnou 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.“

[34] Z právě uvedeného vyplývá, že zajištění daní není synonymem daňové kontroly, a žalovaný tudíž nepochybil, doručoval-li zajišťovací příkaz ze dne 27. 11. 2014 přímo do datové schránky stěžovatelky. Okamžikem doručení stěžovatelce také uvedený zajišťovací příkaz nabyl účinnosti podle § 101 odst. 5 a 6 daňového řádu a uplynutím lhůty k plnění se stal vykonatelným. Stížnostní námitka, podle níž zajišťovací příkaz nenabyl ve vztahu ke stěžovatelce účinnosti a jako takový je nevykonatelný, je proto nedůvodná.

[35] Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňovala i kasační důvod vyplývající z § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.. Ten spojovala s existencí vady nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, vady řízení před krajským soudem, resp. nezákonnosti, tedy s námitkami, z nichž dovozovala též naplnění kasačních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud přitom podřadil uplatněné stížnostní námitky jednotlivým důvodům vyplývajícím z § 103 odst. 1 s. ř. s. podle jejich obsahu a takto je vypořádal; v důsledku uvedeného shledal, že žádná z konkrétních stížnostních námitek není pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. podřaditelná. Kasačnímu soudu přitom nesvědčí právo ani povinnost domýšlet za stěžovatelku další, dosud nevyřčené, námitky obsahově podřaditelné pod posledně uvedený kasační důvod. To však není stěžovatelce jakkoliv na újmu, neboť veškerou stížnostní argumentaci i tak kasační soud vypořádal.

VII.

[36] Kasační stížnost pro právě uvedené není důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[37] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný byl ve věci účastníkem úspěšným, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti. Kasační soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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

V Brně dne 10. března 2020

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu