



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **K Oil křeček s.r.o.**, IČ 26373874  
sídlem Staré nám. 136, 356 01 Sokolov  
zastoupený advokátem JUDr. Martinem Vychopeněm  
sídlem Masarykovo nám. 225, 256 01 Benešov

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 1. 2017, č.j. 2914/17/5100-41453-711400

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 1. 2017, č.j. 2914/17/5100-41453-711400, a zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 22. 5. 2015, č.j. 618815/15/2407-00540-401543, č.j. 618817/15/2407-00540-401543, č.j. 618810/15/2407-00540-401543, č.j. 618798/15/2407-00540-401543 a č.j. 618811/15/2407-00540-401543, se zrušují a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč k rukám zástupce žalobce JUDr. Martina Vychopeně do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

### Odůvodnění:

#### *Vymezení věci*

1. Zajišťovacími příkazy ze dne 22. 5. 2015, č.j. 618815/15/2407-00540-401543, č.j. 618817/15/2407-00540-401543, č.j. 618810/15/2407-00540-401543, č.j. 618798/15/2407-00540-401543 a č.j. 618811/15/2407-00540-401543, Finanční úřad pro Karlovarský kraj podle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, uložil žalobci, aby zajistil úhradu daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu, a to pro období od 1. 9. 2012 do 30. 9. 2012 v částce 518 475 Kč, pro období od 1. 12. 2012 do 31. 12. 2012 v částce 328 094 Kč, pro období od 1. 1. 2013 do 31. 1. 2013 v částce 699 972 Kč, pro období od 1. 2. 2013 do 28. 2. 2013 v částce 2 465 371 Kč a pro období od 1. 3. 2013 do 31. 3. 2013 v částce 1 942 106 Kč.
2. Proti těmto rozhodnutím Finančního úřadu pro Karlovarský kraj podal žalobce odvolání.
3. Rozhodnutím ze dne 21. 7. 2015, č.j. 23323/15/5100-41453-706611, Odvolací finanční ředitelství odvolání žalobce zamítlo a napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj potvrdilo [dále též jen „*první rozhodnutí o odvolání*“]. Proti rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 21. 7. 2015, č.j. 23323/15/5100-41453-706611, podal žalobce žalobu vedenou pod sp. zn. 30Af 27/2015.
4. Rozsudkem ze dne 5. 8. 2016, č.j. 30Af 27/2015-50, Krajský soud v Plzni žalobu proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 7. 2015, č.j. 23323/15/5100-41453-706611, zamítl. Proti tomuto rozsudku zdejšího soudu podal žalobce kasační stížnost. Rozsudkem ze dne 16. 12. 2016, č.j. 7 Afs 194/2016-30, Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 5. 8. 2016, č.j. 30Af 27/2015-50, a zrušil i rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 7. 2015, č.j. 23323/15/5100-41453-706611, a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému.
5. Rozhodnutím ze dne 19. 1. 2017, č.j. 2914/17/5100-41453-711400, Odvolací finanční ředitelství výše uvedené odvolání žalobce zamítlo a napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj potvrdilo [dále též jen „*druhé rozhodnutí o odvolání*“]. Proti rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 19. 1. 2017, č.j. 2914/17/5100-41453-711400, podal žalobce žalobu vedenou pod sp. zn. 30Af 16/2017.

#### *Žaloba*

6. Žalobce žalovanému vytkl, že napadené rozhodnutí nedoručil zástupci daňového subjektu v souladu s udělenou plnou mocí, ale předmětné rozhodnutí doručil pouze žalobci, a to prostřednictvím datové schránky dne 19. 1. 2017, a to přesto, že se zástupcem žalobce ve věci žalovaný jednal a bylo mu známo, že žalobce je zastoupen.
7. V dalších částech žaloby žalobce podrobně brojí proti názoru žalovaného, že v daném případě tu je přiměřená pravděpodobnost, že daň z přidané hodnoty bude v budoucnu žalobci stanovena (v podrobnostech se odkazuje na úplné znění žaloby).

#### *Vyjádření žalovaného k žalobě*

8. Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že dle jeho informací byla u správce daně dne 10. 7. 2015 uplatněna plná moc vztahující se k „*věcem daňovým, které se týkají daňové kontroly*“ daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců září, listopadu a prosince roku 2012 a měsíců ledna až března roku 2013, opravných a dozorčích prostředků v souvislosti s

předmětnou daňovou kontrolou, nahlížení do spisu a některým dalším úkonům. Tato plná moc se však dle žalovaného zjevně nevztahuje na řízení o zajištění daně, jež je svou povahou dílčím řízením při placení daní ve smyslu § 134 odst. 3 písm. b) bodu 1 daňového řádu. Řízení o zajištění daně je proto nutné považovat za zcela nezávislé na dílčím nalézacím řízení doměřovacím a v jeho rámci probíhající daňové kontrole. Rozsah zmocnění tedy byl v předmětné plné moci vymezen dostatečně určitě, přičemž zastupování v odvolacím řízení proti zajišťovacím příkazům do tohoto rozsahu nebylo možné zařadit. To vyplývá mimo výše uvedené již ze skutečnosti, že zajišťovací příkazy byly vydány již před zahájením daňové kontroly.

9. Z důvodu absence odpovídajícího zmocnění tedy žalovaný v souladu s § 42 daňového řádu ve spojení s příslušnými ustanoveními zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů, odeslal rozhodnutí o odvolání do datové schránky žalobce. Ze skutečnosti, že má žalobce prokuristu, pak bez dalšího nijak nevyplyvá, že měl žalovaný doručovat písemnosti v daňovém řízení právě tomuto prokuristovi. V daném případě je však podstatné, že se žalobce s rozhodnutím o odvolání zjevně podrobně seznámil a nyní proti němu brojí včas podanou žalobou. Okolnosti doručení rozhodnutí o odvolání tedy v daném případě nemají vliv na jeho zákonnost nebo jeho účinky, přičemž ze žaloby není zřejmé, že by žalobce něco takového namítal.
10. V dalších částech vyjádření k žalobě žalovaný obhájí svůj názor, že v daném případě je zde přiměřená pravděpodobnost, že daň z přidané hodnoty bude v budoucnu žalobci stanovena (v podrobnostech se odkazuje na úplné znění vyjádření žalovaného k žalobě).

#### *Další úkony*

11. Dne 4. 10. 2018 pod č.j. 44429/18/5100-41453-711400 žalovaný sdělil soudu, že má záměr uspokojit žalobce postupem podle § 124 odst. 1 daňového řádu. Usnesením ze dne 9. 10. 2018, č.j. 30Af 16/2017-36, předseda senátu stanovil žalovanému k uspokojení žalobce postupem podle § 124 daňového řádu lhůtu do 30. 11. 2018.
12. Rozhodnutím ze dne 16. 11. 2018, č.j. 51365/18/5100-41453-711400, vydaným v rámci přezkumného řízení směřujícího k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví, žalovaný změnil své rozhodnutí ze dne 19. 1. 2017, č.j. 2914/17/5100-41453-711400, tak, že napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 22. 5. 2015, č.j. 618815/15/2407-00540-401543, č.j. 618817/15/2407-00540-401543, č.j. 618810/15/2407-00540-401543, č.j. 618798/15/2407-00540-401543 a č.j. 618811/15/2407-00540-401543, se zrušují a řízení se zastavují.
13. Usnesením ze dne 26. 11. 2018, č.j. 30Af 16/2017-45, předseda senátu vyzval žalobce, aby se vyjádřil, zda je postupem žalovaného uspokojen. K této výzvě žalobce dne 5. 12. 2018 soudu sdělil, že postupem žalovaného není uspokojen, a navrhl, aby soud v řízení pokračoval.
14. V návaznosti na uvedené sdělení žalobce žalovaný dne 14. 1. 2019 pod č.j. 1269/19/5100-41453-711400 doplnil své vyjádření k žalobě.

#### *Posouzení věci krajským soudem*

15. Účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání.
16. Soud předesílá, že ohledně doručení napadeného rozhodnutí se ztotožňuje s vyjádřením

žalovaného a odkazuje na ně.

17. Mezi účastníky řízení je spor o další postup žalovaného poté, co Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek zdejšího soudu ze dne 5. 8. 2016, č.j. 30Af 27/2015-50, a i rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 7. 2015, č.j. 23323/15/5100-41453-706611 (= první rozhodnutí o odvolání), a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému.
18. V rozhodnutí ze dne 16. 11. 2018, č.j. 51365/18/5100-41453-711400, Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že bylo nuceno vycházet ze skutečnosti, že druhé rozhodnutí o odvolání bylo vydáno za situace, kdy první rozhodnutí o odvolání bylo zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2016, č.j. 7 Afs 194/2016-30, kterým Nejvyšší správní soud uložil Odvolacímu finančnímu ředitelství povinnost v dalším řízení odstranit vady předchozího řízení o odvolání proti zajišťovacím příkazům, které vyústily v nepřezkoumatelnost prvního rozhodnutí o odvolání pro nedostatek důvodů. Tento závazek Odvolací finanční ředitelství reflektovalo v odůvodnění druhého rozhodnutí o odvolání. V rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66, ovšem Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že třicetidenní lhůta pro rozhodnutí o odvolání stanovená v § 168 odst. 1 daňového řádu je lhůtou propadnou, která je vydáním rozhodnutí o odvolání definitivně zkonsumována a po skončení soudního přezkumu již znovu neběží. Dle Nejvyššího správního soudu se proto v případě zrušení rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům stávají zajišťovací příkazy neúčinnými a nelze je tak znovu v odvolacím řízení věcně přezkoumat. Odvolací orgán by tak za situace, kdy zajišťovací příkazy nezruší společně s rozhodnutím o odvolání soud, měl sám přistoupit k jejich zrušení. Tyto závěry byly potvrzeny mimo jiné v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č.j. 4 Afs 261/2017-55, a ze dne 23. 11. 2017, č.j. 1 Afs 340/2016-51. Přestože tedy Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 12. 2016, č.j. 7 Afs 194/2016-30, zavázal Odvolací finanční ředitelství, aby se v dalším řízení zabývalo námitkami uplatněnými žalobcem v odvolání proti zajišťovacím příkazům, je Odvolací finanční ředitelství nyní nuceno vycházet ze situace, že samotným zrušením prvního rozhodnutí o odvolání se staly zajišťovací příkazy ze zákona neúčinnými, pročez v dalším řízení přichází v úvahu jako jediná možnost jejich zrušení a zastavení řízení. To je také důvodem, proč Odvolací finanční ředitelství přistoupilo v přezkumném řízení směřujícím k uspokojení žalobce k vyhovění návrhu žalobce na zrušení zajišťovacích příkazů a zastavení souvisejícího řízení o jejich vydání. S ohledem na popsanou procesní situaci považuje Odvolací finanční ředitelství za nadbytečné se opětovně zabývat námitkami uplatněnými žalobcem v odvolání a žalobě, neboť tyto z povahy věci nemohou mít s ohledem na nemožnost provedení dalšího věcného přezkumu zákonnosti zajišťovacích příkazů na výrok tohoto rozhodnutí žádný vliv.
19. Ve sdělení ze dne 5. 12. 2018, že postupem žalovaného není uspokojen, žalobce uvedl, že důvodem jeho negativního stanoviska je skutečnost, že žalovaný prvostupňová rozhodnutí správce daně zrušil a odvolací řízení zastavil pouze a výlučně z toho důvodu, že odvoláním napadené zajišťovací příkazy se staly neúčinnými a nelze je tak znovu v odvolacím řízení věcně přezkoumat. Žalovaný tak v meritu věci setrval na svých závěrech a z tohoto důvodu se žalobce nemůže cítit postupem žalovaného uspokojen, neboť žalovaný [zřejmě: žalobce] je přesvědčen o tom, že pokud jde o meritum věci a její posouzení, jsou závěry žalovaného i správce daně prvého stupně věcně i právně nesprávné. Řádné právní posouzení věci, na němž žalobce trvá, může provést toliko soud. Nelze pominout také to, že dle názoru žalobce v jeho případě žalovaný při svém rozhodování nerespektuje rozhodnutí a právní závěry uváděné v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12.

2016, č.j. 7 Afs 194/2016-30. Vyjádřili-li se navrhovatel na výzvu soudu podle § 62 odst. 3 s. ř. s. ve stanovené lhůtě, že postupem správního orgánu uspokojen není, nejsou splněny podmínky pro zastavení řízení podle § 62 odst. 4 věty druhé s. ř. s. Soud za takové situace pokračuje v řízení a přezkoumá žalobou napadené rozhodnutí správního orgánu věcně (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2010, č.j. 3 Ads 148/2008-70, publ. pod č. 2130/2010 Sb. NSS).

20. V doplňujícím vyjádření ze dne 14. 1. 2019, č.j. 1269/19/5100-41453-711400, žalovaný uvedl, že výrokem rozhodnutí o uspokojení žalobce bylo žalobou napadené rozhodnutí změněno v tom smyslu, že se odvoláním napadené zajišťovací příkazy zrušují a řízení o nich se zastavuje. Pakliže by byl žalobce v řízení o žalobě plně úspěšný, nemohl by dosáhnout příznivějšího výsledku. Důvodem tohoto postupu žalovaného byla skutečnost, že nyní již ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu považuje lhůtu podle § 168 odst. 1 daňového řádu pro vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům za procesní lhůtu propadnou, která po skončení soudního řízení již znovu neběží [srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66, ze dne 23. 11. 2017, č.j. 1 Afs 340/2016-51, ze dne 29. 11. 2017, č.j. 5 Afs 83/2017-76, a ze dne 21. 3. 2018, č.j. 4 Afs 261/2017-55]. Jelikož bylo žalobou napadené rozhodnutí vydáno v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2016, č.j. 7 Afs 194/2016-30, kterým bylo zrušeno původní rozhodnutí žalovaného o odvolání proti zajišťovacím příkazům, nebyl žalovaný oprávněn v dalším řízení zajišťovací příkazy znovu věcně přezkoumávat, ale měl je zrušit právě z důvodu marného uplynutí lhůty podle § 168 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný tedy pochybil, pokud tak neučinil v žalobou napadeném rozhodnutí. Právě tento svůj postup identifikoval žalovaný jako nezákonný a přistoupil kvůli němu k uspokojení žalobce. I kdyby totiž žalovaný posoudil všechny žalobcem uplatněné odvolací námitky proti zajišťovacím příkazům jako nedůvodné, nemohl by ve věci rozhodnout jinak, než právě zrušením zajišťovacích příkazů. Právě proto se žalovaný opětovně nepouštěl do věcného vypořádání odvolatelem uplatněných námitek, neboť jejich důvodnost či nedůvodnost nemohla mít na výrok rozhodnutí žádný vliv. Je tedy zcela irrelevantní, jakým způsobem nyní žalovaný nahlíží na žalobcem uplatněné odvolací námitky a závěry popsané v žalobou napadeném rozhodnutí. Žalovaný je dále přesvědčen, že pro předmětnou vadu řízení bude nucen žalobou napadené rozhodnutí (případně včetně zajišťovacích příkazů) zrušit také soud, a to bez ohledu na žalobcem uplatněné žalobní body. Soud se totiž v tomto ohledu nachází v obdobné pozici jako žalovaný, neboť mu nezbyvá jiná možnost, než žalobou napadené rozhodnutí zrušit pro shora popsanou vadu řízení, a to bez ohledu na výsledek věcného posouzení námitek, kterými žalobce brojil proti nesprávnému postupu při doručování žalobou napadeného rozhodnutí a právnímu posouzení provedenému žalovaným. S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhuje, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil v souladu s § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., a to pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Jak bylo uvedeno již výše, předmětná vada v daném případě spočívala v tom, že žalovaný ve věci odvolání proti zajišťovacím příkazům rozhodl i přesto, že uplynula procesní propadná lhůta stanovená mu za tímto účelem ustanovením § 168 odst. 1 daňového řádu.
21. Zdejší soud má za to, že odpověď na otázku, zda v daném případě jen vycházet z procesní vady, kterou přiznal žalovaný, nebo přezkoumávat všechny námitky, které uplatnil žalobce, je třeba hledat v judikatuře Nejvyššího správního soudu.
22. K řízení o odvolání proti zajišťovacím příkazům se Nejvyšší správní soud zcela zásadně

vyjádřil v rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66.

23. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl: „[49] Podle § 168 odst. 1 daňového řádu se zajišťovací příkaz stává neúčinným, pokud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti němu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno. [50] ... Lhůta zakotvená v § 168 odst. 1 daňového řádu je svou povahou propadnou procesní lhůtou, která má motivovat správce daně k urychlenému posouzení důvodnosti podaného odvolání s tím, že nečinnost vyvolá bez dalšího okamžitý efekt v podobě neúčinnosti zajišťovacího příkazu. [51] V případě, že odvolací orgán lhůtu pro rozhodnutí dodrží a o odvolání včas rozhodne, je účel § 168 odst. 1 daňového řádu naplněn. Správní soud poté na základě žalobních bodů posoudí zákonnost rozhodnutí o zajištění, a pokud shledá, že zákonné podmínky pro zajištění daně nebyly dodrženy, je třeba, aby zrušil jak napadené rozhodnutí, tak i rozhodnutí prvostupňové (zajišťovací příkaz). Takový procesní postup vystihuje specifickou podstatu institutu zajištění daně jakožto rozhodnutí předstižného a akčního, avšak velmi razantního, kde se rychlost vydání pojí s efektivitou. Není totiž možné akceptovat, aby správce daně měl po (minimálně) několika měsících soudního přezkumu možnost např. doplnit dalšími údaji původně nepřezkoumatelné rozhodnutí, a tím je (zpětně) konvalidovat. Takový výklad by umožnil daňové správě paušální vydávání rychlých zajišťovacích příkazů třeba i zcela bez odůvodnění, které by pouze stačilo v odvolacím řízení včas potvrdit. Takto by bylo dosaženo vždy a za všech skutkových okolností např. zajištění majetku každého daňového subjektu, kterému ještě ani nebyla stanovena daň, a to minimálně do doby jejího stanovení, avšak bez jakékoli reálné šance dosáhnout v co nejkratší době zrušení či omezení zajištění, bylo-li nezákonné. ... [54] Právní úprava zajištění daně je vůči daňové správě velmi přísná, neboť jde v zásadě o rozhodování „na jeden pokus“. To však není u institutů předstižné povahy v rámci celého právního řádu nijak ojedinělé (srov. podmínky pro uvalení vazby v trestním řízení). Lhůta pro vyřízení odvolání je vydáním rozhodnutí definitivně zkonsumována, a po skončení soudního přezkumu již znovu neběží, takže úvahy o jejím stavění (či přetržení) po dobu řízení před soudem jsou zcela bezpředmětné. Daňový řád ani soudní řád správní ostatně neobsahují žádné ustanovení, z něhož by to bylo možné dovodit (§ 148 daňového řádu se týká lhůt pro stanovení daně a § 41 s. ř. s. lhůty pro zánik práva ve věcech daní). [55] V případě, že soud shledá, že nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, zruší v zájmu právní jistoty účastníků jak rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, tak zajišťovací příkaz samotný. ...“.
24. Ve zrušujícím rozsudku ze dne 16. 12. 2016, č.j. 7 Afs 194/2016-30, Nejvyšší správní soud rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66, ani nezmiňuje.
25. K vydání zajišťovacích příkazů zaujal Nejvyšší správní soud tento názor: „Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prokům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.).“ (rozsudek ze dne 7. 1. 2016, č.j. 4 Afs 22/2015-104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS).
26. Ve zrušujícím rozsudku ze dne 16. 12. 2016, č.j. 7 Afs 194/2016-30, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil názoru zdejšího soudu, že se žalovaný (v prvním rozhodnutí o odvolání)

dostatečně zabýval i otázkou přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně: „[27] Této povinnosti žalovaný nedostál, neboť v žalobou napadeném rozhodnutí výslovně odmítl jakkoli se zabývat odvolacími námitkami proti závěru správce daně o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Na tom nic nemění, že žalovaný podrobně vysvětlil, proč se námitkami nebude zabývat. ... [29] ... Protože se žalovaný odmítl vypořádat s podstatnou částí odvolacích námitek, stalo se jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, neboť zde chyběl názor odvolacího správního orgánu na odvolatelem namítanou nesprávnost závěrů správního orgánu prvního stupně. Pro tuto vadu měl krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušit s poukazem na § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. ... [36] S poukazem na shora uvedené shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, a proto zrušil napadený rozsudek. Zároveň Nejvyšší správní soud shledal, že již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud proto zrušil i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení [srov. § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 4 s. ř. s.]. [37] Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku, je povinen ve shora naznačeném rozsahu přezkoumat i odvolací námitky proti závěru správce daně o přiměřené pravděpodobnosti budoucí daňové povinnosti stěžovatele, a na základě tohoto přezkumu znova vyhodnotit, zda lze zajišťovací příkazy vydat.“.

27. Odvolací finanční ředitelství opakovaně poukazovalo na to, že názor obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66, je ojedinělý, neboť veškerá předchozí i následující rozhodnutí byla postavena na opačném právním názoru (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2016, č.j. 7 Afs 194/2016-30). Pokud má Nejvyšší správní soud za to, že je nutné se při posouzení povahy lhůty pro rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům podle § 168 odst. 1 daňového řádu přiklonit k závěrům obsaženým v jeho rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66, pak je podle názoru Odvolacího finančního ředitelství povinen předložit tuto otázku k rozhodnutí rozšířenému senátu.
28. K námitce Odvolacího finančního ředitelství se Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 11. 2017, č.j. 4 Afs 140/2017-54, vyslovil takto: „[40] V rozsudku ze dne 16. 12. 2016, č.j. 7 Afs 194/2016-30, Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a rozhodnutí žalovaného o odvolání proti zajišťovacím příkazům z důvodu nepřezkoumatelnosti tohoto rozhodnutí. Zajišťovací příkazy tedy nezrušil. Jednalo se tedy o odlišnou situaci než ve věci sp. zn. 2 Afs 239/2015, neboť důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného představovala jeho nepřezkoumatelnost, nikoli nedostatek podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Závěry uvedené v rozsudku sp. zn. 2 Afs 239/2015 se týkají situace, kdy vůbec nebyly dány podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu a nevylučují tedy možnost zrušit v určitých případech pouze rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu. Výše uvedené závěry druhého a sedmého senátu zdejšího soudu tedy nejsou protichůdné, a Nejvyšší správní soud proto neshledal důvody pro předložení věci rozšířenému senátu podle § 17 s. ř. s. ...“.
29. V rozsudku ze dne 31. 1. 2018, č.j. 8 Afs 119/2017-38, se Nejvyšší správní soud k uvedené námitce vyjádřil takto: „[14] Nejvyšší správní soud nesdílí ani názor stěžovatele, podle něž si jím citované rozsudky Nejvyššího správního soudu odporují. V rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66, dospěl totiž Nejvyšší správní soud k závěru, že již samotné zajišťovací příkazy vydané správcem daně byly vydány nezákonně a jejich nedostatky nebylo možné zhojit. V tehdejší věci Nejvyšší správní soud neshledal účelným zrušit jak rozsudek krajského soudu (který ukládal pouze zrušení rozhodnutí žalovaného), tak též jednotlivé zajišťovací příkazy; ve svém rozhodnutí zamítajícím kasační stížnost Odvolacího finančního ředitelství však vyložil

nutný následný postup žalovaného po zrušujícím rozsudku krajského soudu. V rozsudku č.j. 7 AfS 194/2016-30 naproti tomu dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že žalovaný nevypořádal podstatnou část odvolacích námitek a jeho rozhodnutí bylo proto stiženo nepřezkoumatelností, pro niž bylo nutné zrušit i rozsudek krajského soudu, neboť nepřezkoumatelností stižené rozhodnutí žalovaného měl právě pro tuto vadu zrušit již krajský soud. Nejvyšší správní soud však v této věci nedospěl k závěru, že by mohl najisto postavit, že již orgán prvního stupně vydal zajišťovací příkazy nezákonně, jako tomu bylo v rozsudku č.j. 2 AfS 239/2015-66; neshledal proto potřebným zrušit i tyto zajišťovací příkazy. Vzhledem k tomu, že případná nepřezkoumatelnost je vadou rozhodnutí, k níž soud přihlíží v řízení o žalobě přednostně [srov. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], neměl soud důvod zabývat se možnými dalšími procesními důsledky zrušení rozhodnutí žalovaného. ... Výše uvedené závěry druhého a sedmého senátu zdejšího soudu Nejvyšší správní soud za protichůdné nepovažoval.“.

30. V rozsudku ze dne 21. 3. 2018, č.j. 4 AfS 261/2017-55, se Nejvyšší správní soud k námitce Odvolacího finančního ředitelství vyslovil takto: „[22] Ke stěžovatelem tvrzené nejednotnosti a různorodosti rozhodování o zajišťovacích příkazech Nejvyšší správní soud konstatuje, že již v rozsudku sp. zn. 4 AfS 140/2017 vysvětlil, že není dán rozpor mezi závěry uvedenými v rozsudku sp. zn. 7 AfS 194/2016 a rozsudkem sp. zn. 2 AfS 239/2015. Stejnou námitku stěžovatele ostatně shodně vyhodnotil Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 31. 1. 2018, č.j. 8 AfS 119/2017-38 ... Závěr uvedený v rozsudku sp. zn. 4 AfS 140/2017 ... nepopírá úvahy obsažené v rozsudku sp. zn. 2 AfS 239/2015, ani nezpůsobuje nejednotnost judikatury Nejvyššího správního soudu. Nabízí vysvětlení různých procesních situací, kdy Nejvyšší správní soud zrušil pouze rozhodnutí žalovaného (stěžovatele) o odvolání, nikoli též samotné zajišťovací příkazy. Nejvyšší správní soud však opětovně zdůrazňuje, že citovanými rozhodnutími NSS nebyl založen rozkol v judikatuře, který stěžovatel uměle dovozuje. I v rozsudcích, kterými nebyly zrušeny zajišťovací příkazy, nýbrž pouze rozhodnutí o odvolání, nebyly vysloveny žádné úvahy konkurující názoru vyslovenému v rozsudku č.j. 2 AfS 239/2015-66, který byl ostatně publikován pod č. 3541/2017, stejně jako stěžovatelem namítaný rozsudek č.j. 4 AfS 140/2017-54, publikovaný pod č. 3675/2018 Sb. NSS, aniž by v nich kdokoli jakýkoli rozpor spatřoval. Tento rozpor v žádném případě nelze nalézt v tom, že NSS v závěru některých rozsudků standardně uvede, že věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku, popř. se uvádí, že správní orgány mají zjistit další skutečnosti a v odůvodnění se zabývat dalšími otázkami. Je totiž zřejmé, že po vrácení věci (v případě, že nebyl zrušen i zajišťovací příkaz) musí stěžovatel pouze zrušit zajišťovací příkaz, popř. i další na něj navazující rozhodnutí. Pokyn soudu ohledně možného doplnění skutkového stavu, popř. odůvodnění tak lze vztáhnout pouze na případ, kdy se orgány finanční správy rozhodnou vydat nový zajišťovací příkaz (což ostatně připustil i rozsudek č.j. 2 AfS 239/2015-66 v bodě 59). [23] S ohledem na výše uvedené však je tedy zřejmé, že rozsudky sp. zn. 4 AfS 140/2017, 7 AfS 194/2016 a 2 AfS 155/2016 nesměřují proti závěrům uvedeným v rozsudku sp. zn. 2 AfS 239/2015. Nejsou proto ani v přímém rozporu s rozsudky sp. zn. 1 AfS 340/2016 a 5 AfS 83/2017, které navazují a vycházejí z rozsudku sp. zn. 2 AfS 239/2015 a v nichž Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí krajského soudu, žalovaného i zajišťovací příkazy. Rozsudek zdejšího soudu sp. zn. 2 AfS 239/2015 shrnul, upřesnil a doplnil předchozí judikaturu a vytyčil, jak postupovat v případech, kdy správní soudy ruší rozhodnutí o odvoláních proti zajišťovacím příkazům. [24] V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že v případě, kdy soud zrušuje rozhodnutí stěžovatele o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, je povinností orgánů finanční správy v budoucích případech postupovat vždy podle rozsudku sp. zn. 2 AfS 239/2015, přestože to je stěžovateli proti myslí, jak vyplývá z kasační stížnosti v této i obdobných věcech. S přihlédnutím k výše uvedenému Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce

*stěžovatele ohledně nejednotnosti judikatury zdejšího soudu, a neshledal proto ani důvod pro předložení věci rozšířenému senátu zdejšího soudu podle § 17 odst. 1 s. ř. s. ...“.*

31. V rozsudku ze dne 28. 3. 2018, č.j. 4 Afs 259/2017-49, se Nejvyšší správní soud k uvedené námitce vyjádřil takto: „[19] K námitce stěžovatele, v níž s poukazem na závěry uvedené v rozsudku NSS ze dne 31. 10. 2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66, namítá, že krajský soud pochybil, když s poukazem na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č.j. 4 Afs 140/2017-54, nezrušil nepřezkoumatelný zajišťovací příkaz a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovateli je třeba přisvědčit v tom, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu 31. 10. 2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66, vyplývá, že v případě zrušení rozhodnutí žalovaného o odvolání proti zajišťovacímu příkazu je třeba zrušit zároveň i zajišťovací příkaz, neboť žalovaný již nemá žádnou lhůtu na vydání nového rozhodnutí. Bylo proto skutku na místě, aby krajský soud zrušil spolu s částí rozhodnutí žalovaného i předmětný zajišťovací příkaz. [20] Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že v případě, kdy soud zrušuje rozhodnutí žalovaného o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, je třeba postupovat podle rozsudku sp. zn. 2 Afs 239/2015, který shrnul, upřesnil a doplnil předchozí judikaturu a vytyčil, jak postupovat v případech, kdy správní soudy ruší rozhodnutí o odvoláních proti zajišťovacím příkazům. Závěry uvedené v rozsudku sp. zn. 4 Afs 140/2017, nepředstavují, na rozdíl od závěrů uvedených v rozsudku sp. zn. 2 Afs 239/2015 návod, jak postupovat v obdobných případech v budoucnu. Nejvyšší správní soud totiž tyto závěry vyslovil v souvislosti s vysvětlením toho, proč závěry uvedené v rozsudku sp. zn. 2 Afs 239/2015 nejsou v rozporu se závěry uvedenými v rozsudku sp. zn. 7 Afs 194/2016 a pouze v tomto kontextu je potřeba k nim přistupovat. V dalším řízení tak bude na žalovaném, aby s poukazem na závěry uvedené v rozsudku zdejšího soudu ze dne 31. 10. 2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66, zrušil zajišťovací příkaz 05/15.“.
32. Z těchto názorů zdejšího soudu plyne především to, že v případě, kdy soud zrušuje rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, je povinností orgánů finanční správy v budoucích případech postupovat vždy podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66.
33. Na rozsudek ze dne 31. 10. 2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66, navazuje řada rozsudků krajských soudů a Nejvyššího správního soudu. Jedním z nich je pro právě projednávanou a rozhodovanou věc velmi inspirativní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2017, č.j. 5 Afs 83/2017-76.
34. V rozsudku ze dne 29. 11. 2017, č.j. 5 Afs 83/2017-76, Nejvyšší správní soud uvedl: „[24] ... se v napadeném rozhodnutí žalovaný dostatečně nezabýval námitkou marného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Žalovaný k uvedené námitce ... pouze vysvětlil, z jakého důvodu se věcně nezabýval marným uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu. ... [34] ... S ohledem na to, že se žalovaný odmítl vypořádat s touto podstatnou odvolací námitkou, stalo se jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným, neboť v něm chybí názor žalovaného jako odvolacího správního orgánu na stěžovatelem namítanou prekluzi práva daň stanovit. Pro tuto vadu měl krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušit s poukazem na § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. ... [37] Z uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil. Zároveň Nejvyšší správní soud shledal, že již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného, který se odvolací námitkou prekluze odmítl zabývat. Schází zde tedy jakákoli úvaha žalovaného, kterou by mohl krajský soud ... přezkoumávat. V dané věci je podstatné rovněž znění § 168 odst. 1 daňového řádu [citace uvedeného ustanovení]. Nejvyšší

*správní soud přitom v rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66, dovodil [citace části uvedeného rozsudku]. S ohledem na uvedené tedy Nejvyšší správní soud zrušil nejen napadený rozsudek a rozhodnutí žalovaného, ale též všechny dotčené zajišťovací příkazy, u kterých byla namítána prekluze práva stanovit daň, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení ... Přestože v dané věci Nejvyšší správní soud věcně nezkoumal, zda u předmětných zajišťovacích příkazů skutečně došlo k zajištění prekludované daně, nebylo vzhledem k výše uvedenému možné postupovat jinak.“.*

35. Je na místě porovnat věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 83/2017 a pod sp. zn. 7 Afs 194/2016. V rozsudku ze dne 29. 11. 2017, č.j. 5 Afs 83/2017-76, Nejvyšší správní soud uvedl, že v napadeném rozhodnutí se Odvolací finanční ředitelství odmítlo vypořádat s odvolací námitkou marného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, v rozsudku ze dne 16. 12. 2016, č.j. 7 Afs 194/2016-30, kasační soud uvedl, že v napadeném rozhodnutí se Odvolací finanční ředitelství odmítlo vypořádat s odvolacími námitkami proti závěru správce daně o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Je nutno dodat, že odvolací orgán v obou případech podrobně vysvětlil, proč se uvedenými odvolacími námitkami nezabýval (měl za to, že v podobě, v jaké byly uplatněny, se netýkají zajištění daně, nýbrž rozhodnutí o stanovení daně). V obou případech Nejvyšší správní soud shledal, že napadená rozhodnutí se stala nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů a pro tuto vadu je měl krajský soud zrušit s poukazem na § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Rozsudkem ze dne 29. 11. 2017, č.j. 5 Afs 83/2017-76, Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu, rozhodnutí žalovaného o odvolání i všechny dotčené zajišťovací příkazy, kdežto rozsudkem ze dne 16. 12. 2016, č.j. 7 Afs 194/2016-30, kasační soud zrušil toliko napadený rozsudek krajského soudu a rozhodnutí žalovaného o odvolání. Ve věci sp. zn. 5 Afs 83/2017 dal Nejvyšší správní soud najevo, že věcná stránka případu je irelevantní (arg.: „*Přestože v dané věci Nejvyšší správní soud věcně nezkoumal, zda u předmětných zajišťovacích příkazů skutečně došlo k zajištění prekludované daně, nebylo vzhledem k výše uvedenému možné postupovat jinak.*“), zatímco ve věci sp. zn. 7 Afs 194/2016 Nejvyšší správní soud uložil žalovanému, aby přezkoumal i odvolací námitky proti závěru správce daně o přiměřené pravděpodobnosti budoucí daňové povinnosti stěžovatele a na základě tohoto přezkumu znova vyhodnotil, zda lze zajišťovací příkazy vydat. V rozsudku ze dne 29. 11. 2017, č.j. 5 Afs 83/2017-76, se přitom Nejvyšší správní soud názoru obsaženého v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66, výslovně dovolává, kdežto v rozsudku ze dne 16. 12. 2016, č.j. 7 Afs 194/2016-30, se Nejvyšší správní soud vůči uvedenému naprosto stěžejnímu názoru na problematiku odvolání proti zajišťovacím příkazům nijak nevymezuje.
36. Právní názor soudu je zásadně třeba respektovat. Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost, je v dalším řízení správní orgán vázán. Podle § 110 odst. 4 s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. Za použití § 120 s. ř. s. lze dovodit, že zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a současně i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li věc k dalšímu řízení žalovanému, je právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v dalším řízení zásadně vázán správní orgán a je-li proti rozhodnutí správního orgánu podána další žaloba, i krajský soud. Vázanost právním názorem může být prolomena pouze výjimečně, a to typicky v případech nových skutkových zjištění, změny právní úpravy nebo překonání předešlého právního názoru judikaturou (srov. např.

rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2004, č.j. 5 A 110/2002-25, publ. pod č. 442/2005 Sb. NSS, ze dne 18. 6. 2004, č.j. 2 Ads 16/2003-56, publ. pod č. 352/2004 Sb. NSS, a ze dne 25. 5. 2016, č.j. 1 Azs 31/2016-36). Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č.j. 1 Azs 31/2016-36, „výjimkou z povinnosti správního orgánu řídit se závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku krajského soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) je situace, kdy byl tento právní názor v mezidobí (ke dni nového rozhodování žalovaného správního orgánu) překonán judikaturou Nejvyššího správního soudu“. V daném případě tu sice, jak vysvětleno výše, nejde o samotné překonání judikatury Nejvyššího správního soudu, ale – pro účely racionální modifikace vysloveného právního názoru – srovnatelné shrnutí, upřesnění a doplnění předchozí judikatury a vytýčení, jak postupovat v případech, kdy správní soudy ruší rozhodnutí o odvoláních proti zajišťovacím příkazům.

37. Lze tak shrnout, že v daném případě byl žalovaný sedmým senátem Nejvyššího správního soudu zavázán k tomu, aby přezkoumal i zatím nepřezkoumané odvolací námitky a na základě toho znova vyhodnotil, zda lze zajišťovací příkazy vydat. Judikatura Nejvyššího správního soudu se však ustálila na tom, že zrušuje-li soud rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, je povinností orgánů finanční správy v budoucích případech postupovat vždy podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66. Z něj a z jeho rozvinutí dalšími senáty Nejvyššího správního soudu plyne, že v případě zrušení rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům soudem se odvolací orgán nemůže vracet k odvolacím námitkám, ale – pakliže tak neučinil soud – musí odvoláním napadené zajišťovací příkazy bez dalšího zrušit. V tomto smyslu vydal žalovaný rozhodnutí v rámci přezkumného řízení směřujícího k uspokojení navrhovatele. Jelikož žalobce nebyl postupem žalovaného uspokojen a uspokojující rozhodnutí tak nemohlo nabýt právní moci, musel ve smyslu výše uvedeném rozhodnout soud.

### *Rozhodnutí soudu*

38. Jelikož v daném případě došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, soud podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení a podle § 78 odst. 3 s. ř. s. zrušil i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, která mu předcházela, a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. současně vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému. Ohledně znaku „podle okolností“ se odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66.

### *Náklady řízení*

39. Žalobce, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem v celkové výši **15 342 Kč**, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč, z odměny advokáta za tři úkony právní služby po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (9 300 + DPH = 11 253 Kč) a z náhrady hotových výdajů – výdajů na vnitrostátní poštovné, místní hovorné a přepravné za tři úkony právní služby po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu (900 + DPH = 1 089 Kč). Za úkony právní služby podle § 11 odst. 1 advokátního tarifu se považují 1) převzetí a příprava zastoupení, 2) žaloba a 3) sdělení k výzvě soudu ohledně uspokojení navrhovatele. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena přiměřená lhůta podle § 160

odst. 1 části věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možností žalovaného tuto platbu realizovat).

**Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 30. ledna 2019

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.  
předseda senátu