



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci žalobce společnosti **EUROBIT GROUP, s.r.o.**, se sídlem v Pardubicích, Teplého 1375, zast. společností Rambousek a partner, a.s., se sídlem v Praze 3, Křišťanova 4, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. dubna 2016, č.j. 17711/16/5100-41453-706611

takto:

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. dubna 2016, č.j. 17711/16/5100-41453-706611 a rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 31. října 2014, č.j. 232199/14/4000-27901-204971, č.j. 232237/14/4000-27901-204971, č.j. 232191/14/4000-27901-204971, č.j. 232094/14/4000-27901-204971, č.j. 232224/14/4000-27901-204971, č.j. 232170/14/4000-27901-204971, č.j. 232056/14/4000-27901-204971, č.j. 232112/14/4000-27901-204971, č.j. 232206/14/4000-27901-204971, č.j. 232143/14/4000-27901-204971 a č.j. 231973/14/4000-27901-204971 se zrušují a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč do 15 dnů od právní moci rozsudku.**

Odůvodnění:

Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, kterým žalovaný změnil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 31. 10. 2014 - zajišťovací příkazy.

V žalobě uvedl, že žalovaný vydal ve dvou termínech zajišťovací příkazy. Žalobce podal proti oběma rozhodnutím o odvolání žaloby, kterým zdejší soud vyhověl a rozhodnutí o odvoláních proti zajišťovacím příkazům zrušil. Přesto rozhodl žalovaný opětovně o stejných zajišťovacích příkazech a žalobce se domnívá, že v rozporu s názorem soudu.

Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 22/2015 ze dne 7. 1. 2016. Jedná se dle jeho názoru o skutkově zcela shodnou věc jako v právě posuzované kauze. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nesprávně vydaný zajišťovací příkaz již nelze zhojit v odvolání a zrušil nejenom rozsudek krajského soudu, ale rovněž i prvoinstanční rozhodnutí žalovaného.

Žalobce uvedl, že se žalovaný patrně domnívá, že i po zrušujícím rozsudku může napravovat chyby a nedostatečné odůvodnění zajišťovacího příkazu. Žalobce však zastává názor, že po zrušujícím rozsudku již nelze opětovně aplikovat lhůtu danou ust. § 168 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“). Aplikace názoru žalovaného by znamenala, že žalovaný musí ve lhůtě 30 dnů, po odvolání proti zajišťovacím příkazům, vyexpedovat formálně rozhodnutí o odvolání jakékoli kvality, a následně může dodatečně shromažďovat důvody pro vydání zajišťovacího příkazu a měnit jeho obsah. Přitom odlišnost postupu odvolacího orgánu uvedená v § 168 odst. 1 daňového řádu, oproti běžnému postupu uvedenému v hlavě VII. této právní úpravy, konkrétně v § 109 a násl., má zabránit tomu, aby správce daně mohl libovolně prodlužovat rozhodnutí o zajišťovacích příkazech. Tento názor žalovaného by vedl k popření této ochrany a § 168 odst. 1 uvedené právní úpravy by se stal naopak kontraproduktivním, kdy žalovaný, svázán krátkou dobou, by byl nucen rychle rozhodnout, přitom v jakékoli kvalitě resp. nekvalitě.

Dle žalobce je zajišťovací příkaz abnormálně silný zásah do jeho majetkové sféry. Takové rozhodnutí by mělo být naprosto pregnantně odůvodněno, a nelze připustit, že žalovaný si pomocí soudního přezkumu testuje, kde pochybil a následně se to snaží buď opravit, nebo rozhodnutí soudu ignoruje a vydává další shodná rozhodnutí, bez ohledu na názor soudu. Žalobce se tak domníval, že zákonodárce měl v § 168 odst. 1 daňového řádu na mysli vydání zákonného rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu. Jestliže je tedy rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu soudem zrušeno, nedošlo k vydání rozhodnutí o odvolání do 30 dnů a vydané zajišťovací příkazy se tak stávají definitivně neúčinnými. Tento názor koresponduje i s názorem Nejvyššího správního soudu obsaženým v rozsudek č. j. 6 Afs 103/2015-61 ze dne 2. 3. 2016, kde se uvádí: „Nelze přisvědčit tvrzení žalobkyně, že po zrušujícím rozsudku městského soudu je zahájeno nové odvolací řízení, na něž se tedy vztahují nová pravidla, včetně pravidla o odkladném účinku. Zrušením se řízení před správním (daňovým) orgánem opět dostává do fáze, kdy nebylo rozhodnuto o podaném opravném prostředku. Nepodává se žádný nový

opravný prostředek, jímž by se zahajovalo nové řízení. Ani z ustanovení § 78 odst. 4 s. ř. s. nelze dovozovat, že by se snad zahajovalo nové řízení, neboť soud pouze vrací věc do procesního stádia odvolacího řízení (srov. POTĚŠIL, Lukáš; et al. Soudní řád správní: komentář. Praha: Leges, 2014, s. 737). To ostatně podporuje i usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2007, č. j. 2 Ans 3/2006 – 49, ze kterého vyplývá, že zruší-li soud rozhodnutí správního orgánu, je povinností správního orgánu pokračovat v řízení (nikoliv zahajovat nové řízení) a řídit se přitom závazným právním názorem vysloveným v rozhodnutí soudu.“ Dle žalobce to tedy znamená, že v současné době již uplynula 30 denní lhůta od podání odvolání proti zajišťovacím příkazům. Svůj názor podpořil žalobce i komentářem obsaženým v publikaci Lichnovský O., Ondříšek R., a kolektiv: Daňový řád komentář, C.H.BECK 2016, III. vydání.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že žalobce ve své žalobě ani neuvádí, z jakého důvodu se domnívá, že se jedná o skutkově zcela shodnou věc, jako u jím citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu, takže se k této námitce žalovaný ani nemůže vyjádřit. Podotkl, že závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, c. j. 4 Afs 22/2015 – 104 jsou právně závazné pouze pro tento soudem projednávaný případ a nikoliv pro případ žalobce. V daném případě jsou určující rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové c. j. 31 Af 91/2014-140 ze dne 25. 2. 2016 a c. j. 31 Af 13/2015-79 ze dne 25. 2. 2016, kterými soud zrušil původní rozhodnutí žalovaného ve věci a vrátil žalovanému obě věci k dalšímu řízení. Právní názor, který vyslovil Krajský soud v Hradci Králové ve výše uvedených rozsudcích, je pro orgány finanční správy závazný a jsou nuceny se jím řídit, proto žalovaný rozhodl znovu o podaných odvoláních, přičemž při svém rozhodování v odvolacím řízení vycházel z právního názoru Krajského soudu v Hradci Králové. Situace u žalobcem uváděné kauzy byla zcela odlišná, neboť Nejvyšší správní soud zrušil nejen rozsudek krajského soudu a žalobou napadené rozhodnutí o odvolání, ale též rozhodnutí správce daně prvního stupně. Za takových okolností pak skutečně nemůže žalovaný v pozici odvolacího orgánu vydat nové rozhodnutí o odvolání ve světle právních závěrů vyslovených soudem ve zrušujícím rozsudku. V tomto případě je však situace odlišná, neboť, jak výše uvedeno, nadepsaný soud zrušil pouze žalobou napadené rozhodnutí o odvolání (nikoliv tedy i rozhodnutí prvostupňová) a věc žalovanému vrátil k novému rozhodnutí. Žalovaný v pozici odvolacího orgánu je tedy nucen v souladu s odůvodněním zrušujících rozsudku opětovně o odvolání rozhodnout. Dále žalovaný uvedl, že smyslem a účelem ust. § 168 odst. 1 daňového řádu je především nutnost efektivního a rychlého přezkumu zákonnosti zajišťovacího příkazu. V případě nečinnosti odvolacího orgánu je tak tento stav sankcionován neúčinností zajišťovacího příkazu. Účelem tohoto ustanovení je tedy zabránění nečinnosti odvolacího orgánu, neboť vydáním zajišťovacího příkazu správce daně závažným způsobem zasahuje do práv daňového subjektu. Povinnost rozhodnout o odvolání do 30 dnů je tak dána především nutností minimalizovat případné negativní dopady na daňový subjekt, a to zejména za situace, kdy bude v rámci odvolacího řízení zjištěna nezákonnost daného rozhodnutí. Smysl citovaného ustanovení však zcela logicky odpadá po vydání rozhodnutí o odvolání, neboť jak uvedeno výše, jediným účelem ust. § 168 odst. 1 daňového řádu je zabránit nečinnosti odvolacího orgánu bezprostředně po vydání zajišťovacího příkazu. Dojde-li následně ke zrušení rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu v rámci soudního přezkumu, není již dle žalovaného možné aplikovat ust. § 168 odst. 1 daňového řádu, což ovšem neznamená, že o odvolání již

není možné znovu rozhodnout. Lhůta stanovená v předmětném ustanovení je za daných okolností již zkonsumována právě původním vydáním rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, nikoliv, jak se domnívá žalobce, jejím marným uplynutím. Po případném zrušujícím rozsudku již totiž neexistuje stav, který citované ustanovení předpokládá, tedy že případná nečinnost odvolacího orgánu může zintenzivnit negativní dopady zajišťovacího příkazu na daňový subjekt. Je tomu tak proto, že zákon nestanoví zvláštní omezující lhůty pro případné podání správní žaloby proti tomuto typu rozhodnutí a stejně tak není žádnou lhůtou povinován příslušný správní soud. Z pohledu uvedené právní úpravy se tak po právní moci zajišťovacího příkazu stává tento de facto „běžným“ rozhodnutím ve smyslu ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), kdy již zákon neupravuje potřebu rychlejšího a efektivnějšího přezkumu zákonnosti tohoto rozhodnutí. Za daných okolností tak odpadá výše zmíněný jediný účel a smysl ust. § 168 odst. 1 daňového řádu, které chrání daňové subjekty před případnou nečinností odvolacího orgánu. Dle žalovaného se jeví jako nelogické až absurdní povínavat odvolací orgán opětovně lhůtou dle ust. § 168 odst. 1 daňového řádu pokud dojde ke zrušení rozhodnutí o odvolání v rámci soudního přezkumu. Za situace, kdy je daňovému subjektu jakožto žalobci dána dle ust. § 72 odst. 1 s. ř. s. lhůta 2 měsíce k podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, tedy i zajišťovacího příkazu, a zároveň není příslušný soud povinen o žalobě rozhodnout v určité konkrétní lhůtě, nelze dle žalovaného po odvolacím orgánu spravedlivě požadovat, aby dodržel lhůtu dle ust. § 168 odst. 1 daňového řádu. Tento výklad žalobce by vedl k situaci, že zrušení rozhodnutí o odvolání v soudním přezkumu rozsudkem soudu by zároveň znamenalo automatickou neúčinnost zajišťovacího příkazu ve smyslu ust. § 168 odst. 1 daňového řádu, neboť lhůta 30 dnů stanovená tímto ustanovením odvolacímu orgánu k rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu by již logicky dávno uplynula. V takovém případě by nutně docházelo k absurdní situaci, kdy by dle dikce citovaného ustanovení lhůta 30 dnů započala běžet již podáním odvolání, avšak k opětovnému vydání rozhodnutí by vždy mohlo dojít fakticky nejdříve až za několik měsíců od podání odvolání. Zákon totiž nijak nestanoví přerušení této lhůty, či alespoň její stavení, ve vztahu k možnému soudnímu přezkumu daného rozhodnutí. Stejně tak nikde není stanoven odlišný počátek této lhůty po zrušujícím rozsudku, tedy např. od právní moci příslušného rozsudku správního soudu, a nikoliv již ode dne podání odvolání. Je tomu tak mimo jiné právě proto, že je tato lhůta již jednou zkonsumována prvotním vydáním rozhodnutí o odvolání, kdy dojde k naplnění smyslu a účelu předmětného ustanovení. Z výše uvedených důvodů tak nelze dle názoru žalovaného po zrušujícím rozsudku aplikovat ust. § 168 odst. 1 daňového řádu, avšak pokud je odvolací orgán zrušujícím rozsudkem zavázán k vydání nového rozhodnutí o odvolání, neboť nedojde zároveň ke zrušení rozhodnutí prvostupňového, je tento nejen oprávněn ale i povinen rozhodnout o odvolání znovu. Lhůta dle ust. § 168 odst. 1 daňového řádu se tak nejen po zrušujícím rozsudku neaplikuje, ale ani marně neuplyne (jak tvrdí žalobce), neboť z povahy věci tato již vůbec znovu nezačne běžet.

Žalobce v průběhu soudního řízení doplnil svoji argumentaci o upozornění na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015 – 66, kde je ve druhé právní větě uvedeno: Lhůta pro vyřízení odvolání proti zajišťovacímu příkazu (§ 168 odst. 1 daňového řádu) je propadnou procesní lhůtou, která je vydáním odvolacího rozhodnutí zkonsumována a po skončení soudního přezkumu rozhodnutí o zajištění daně již znovu neběží ani nepokračuje. Pokud správní soud

shledá, že zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu nebyly dodrženy, zruší kromě napadeného rozhodnutí i rozhodnutí I. stupně (zajišťovací příkaz). Žalobce tak upozornil, že se jedná se o rozhodování na jeden pokus, a pokud zajišťovací příkaz resp. rozhodnutí o odvolání žalovaný před soudem neobhájí, nelze již v řízení pokračovat a napravovat jeho chyby v odvolacím řízení a zajišťovací příkaz musí být zrušen.

Při nařízeném jednání zástupce žalobce uvedl, že rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům, které je nyní předmětem soudního přezkumu, již bylo jednou soudem zrušeno a žalovaný vydal rozhodnutí nové, v němž svoji argumentaci pouze lehce upravil. Po podání žaloby vydal Nejvyšší správní soud z pohledu žalobce převratný judikát sp. zn. 2 Afs 239/2015, v němž najisto postavil, že 30 denní lhůta stanovená žalovanému pro vydání rozhodnutí o odvolání je lhůtou propadnou, což má za následek, že odůvodnění zajišťovacích příkazů již nelze po uplynutí této lhůty upravovat. Dále připomenul, že ještě před vydáním předmětného rozhodnutí se Nejvyšší správní soud velice podrobně danou problematikou zabýval a v současné době je dle zjištění žalobce situace taková, že některé krajské soudy ruší v případě podání žaloby pouze napadené rozhodnutí, přičemž některé soudy současně zruší i vydané zajišťovací příkazy. Žalobci je rovněž známo stanovisko žalovaného v této problematice, který danou situaci označil za roztržičnost judikatury a prohlašuje, že pokud soud zajišťovací příkazy nezruší, může žalovaný znovu o odvolání rozhodnout. S ohledem na to zástupce žalobce akcentoval petit žaloby tak, jak je uveden v jejím písemném vyhotovení, v němž žádá, aby soud zrušil nejen napadené rozhodnutí, ale i vydané zajišťovací příkazy.

Pověřený pracovník žalovaného odkázal na písemné vyjádření ze dne 17. 8. 2016. Dále ke vzpomínanému judikátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 239/2015 uvedl, že názor, který zástupce žalobce předeštel, je upraven v bodě 53 tohoto rozsudku, ze kterého vyplývá, že se jedná pouze o názor vyslovený obiter dictum. Tento názor tedy nebyl vysloven k meritu věci. K bodu 54 uvedeného rozsudku pak uvedl, že dle jeho názoru je citován neúplně a upozornil, že žalobce pominul, že v tomto vysloveném právním názoru bylo zmíněno slovo „v zásadě“ rozhodnutí na jeden pokus. Dále připomněl zásadu retrospektivity soudního odklonu, dle níž do popředí vystupuje zásada správného výkladu právní normy, a to jednak pro řízení, která teprve vzniknou, a jednak pro řízení probíhající, což je právě projednávaný případ. Upozornil rovněž, že daný judikát Nejvyššího správního soudu lze považovat pouze za názor, který určitým způsobem usměrňuje zásady daňového řízení a nejedná se o rozhodnutí rozšířeného senátu, jehož závaznost by byla významná.

Zástupce žalobce v závěrečném návrhu uvedl, že zajišťovací příkaz je velice závažným institutem, který ve svém důsledku může pro daný subjekt znamenat ukončení jeho podnikatelské činnosti. Proto daňový řád stanoví, aby o tomto institutu bylo rozhodnuto ve zkrácené lhůtě. Ta je dána jednak intervalem 30 dnů, a jednak tím, že v případě soudního přezkumu je o případné žalobě rozhodováno přednostně. Vyslovil nesouhlas s názorem žalovaného na danou problematiku a připomenul, že jeho výklad by mohl znamenat, že by žalovaný mohl v prekluzivní lhůtě 10 let neustále svůj názor upravovat a precizovat. Dále vyslovil přesvědčení, že Nejvyšší správní soud se k dané problematice nevyjádřil pouze obiter dictum a připomenul, že Nejvyšší správní soud v předmětném shora vzpomínaném rozsudku konstatoval, že

v projednávané věci jednak nebyly splněny hmotně právní důvody pro vydání zajišťovacích příkazů a navíc nebylo možno v řízení pokračovat. Nesouhlasil rovněž s názorem, že závaznost stanoviska tohoto soudu je dána pouze v případě, kdy o věci rozhoduje rozšířený senát. Připomenul, že Nejvyšší správní soud vyslovil v mnoha případech sjednocující stanoviska i v rozsudcích, které nebyly výsledkem rozhodování rozšířeného senátu. Zdůraznil rovněž, že v žádném případě neexistuje judikatura, která by tvrdila opak, rozsudkem sp. zn. 2 Afs 239/2015 tedy nebyl vysloven změněný názor. Na danou věc nelze pohlížet z jiného úhlu pohledu ani proto, že některé krajské soudy v rámci přezkumu rozhodnutí zruší pouze rozhodnutí napadené a zajišťovací příkaz pak ponechají v platnosti. Není pravdou, že by již dříve Nejvyšší správní soud k této problematice nezaujal stanovisko, když například v rozsudku sp. zn. 4 Afs 22/2015 zrušil i vlastní zajišťovací příkazy. Z těchto důvodů se potom nemusel implicitně vypořádat s otázkou, která je dnes řešena.

Pověřený pracovník žalovaného znovu vyslovil přesvědčení, že se v daném případě jednalo ze strany Nejvyššího správního soudu o změnu právního názoru, byť implicitní. Doposud se totiž právní praxe ubírala jiným směrem a daný soud k tomu žádné závazné stanovisko nezaujal. Připustil při tom závažnost dopadu zajišťovacího příkazu na daňové subjekty, proto považoval za zřejmé, že pro rozhodnutí je stanovena 30 denní lhůta. Pokud takové rozhodnutí je následně napadeno správní žalobou, lhůta se samozřejmě nepřiměřeně prodlouží a za této situace již žalovaný nevidí důvod, proč lpět na lhůtě 30 dnů. Připomenul rovněž, že daňovým subjektům v tomto případě daňový řád přiznává kompenzaci a to ve formě úroků dle § 254 daňového řádu a rovněž je těmto subjektům otevřena cesta k náhradě škody podle zákona č. 82/1998 Sb. Ke změně právního názoru Nejvyššího správního soudu ještě uvedl, že krajské soudy na tuto změnu nereagovaly, ač mohly. Neshledal ani shodu s názorem žalobce, že v případě, kdy soud přezkoumává rozhodnutí žalovaného o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, je třeba tak učinit v zákonem vymezené době, neboť pokud by tomu tak bylo, zajisté by tato rozhodnutí byla zařazena do § 56 odst. 2 s. ř. s. jako rozhodnutí, která musí být projednána přednostně.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. a dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.

Ze skutkových okolností projednávané věci vyplynulo, že Specializovaný finanční úřad uložil vydanými zajišťovacími příkazy žalobci povinnost, aby okamžikem vydání zajišťovacích příkazů zajistil úhradu daně z přidané hodnoty, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty na uvedený depozitní účet správce daně. Odvolání žalobce proti předmětným zajišťovacím příkazům žalovaný zamítl.

Daná věc je před zdejším soudem projednávána již podruhé. V předcházejícím soudním řízení hodnotil krajský soud napadené rozhodnutí z pohledu ust. § 167 daňového řádu a současně přitom vzal v úvahu i závaznou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Dospěl přitom k závěru, že k řádnému přezkumu napadeného rozhodnutí bránilo jeho nedostatečné odůvodnění. Žalovaný totiž vyslovil pouze pochybnost o správnosti místa plnění při pořízení zboží. Z jeho úvah však nevyplývalo, že by otázku stanovení daně kvalifikoval jako nižší pravděpodobnost míry obavy, která by byla kompenzována jasnými důvody

svědčícími budoucí nedobytností daně. Takovou analýzu napadené rozhodnutí postrádalo.

V nově otevřeném odvolacím řízení žalovaný výrok zajišťovacích příkazů, týkající se otázky zajištění úhrady daně, změnil a v ostatním zajišťovací příkazy potvrdil.

Krajský soud stejně jako v předcházejícím řízení hodnotil postup žalovaného jednak z pohledu ust. § 167 a následujících daňového řádu a jednak z pohledu judikatury Nejvyššího správního soudu vyjadřující se k dané otázce, kterou považuje za závaznou.

Dle ust. § 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.

Z rozsudku vydaného Nejvyšším správním soudem v následujícím časovém období, tedy k datu 31. 10. 2016, č.j. Afs 239/2015-66, vyplynulo, že „Smysl extrémně krátké lhůty pro skončení odvolacího řízení, navíc s definitivními následky na účinky zajišťovacích příkazů, je podle Nejvyššího správního soudu zčásti takový, jak tvrdil stěžovatel. V popředí stojí nutnost zkrátit období právní nejistoty daňového subjektu na minimum. Důvodnost odvolání má být posouzena bezodkladně, zjevně bez většího doplňování podkladů, nepochybně i proto, aby se daňovému subjektu v rozumném čase otevřela cesta pro případný soudní přezkum. 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. 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..... 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). 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. Správce daně může v případě, že podá kasační stížnost, požádat o přiznání odkladného účinku, jinak je povinen zajištěné prostředky neprodleně uvolnit.....V následujícím řízení bude třeba, aby správce daně vydané zajišťovací příkazy zrušil, neboť jsou nezákonné a jejich nedostatky již nelze zhojit.“

Krajský soud přistoupil k výkladu ust. § 168 odst. 1 daňového řádu z pohledu shora uváděné judikatury a dospěl k závěru, že lhůta 30 dnů stanovená pro vydání rozhodnutí o odvolání již v projednávané věci uplynula. Ve shodě s názorem Nejvyššího správního soudu krajský soud konstatuje, že tato lhůta je považována za lhůtu propadnou, takže žalovanému již není dána možnost, aby v případě zrušení jeho rozhodnutí vydal rozhodnutí nové, v němž by původně vytýkané nedostatky odstranil. Takový postup daňový řád nepřipouští. Krajský soud tak nemůže akceptovat názor žalovaného, dle něhož dojde-li následně ke zrušení rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu v rámci soudního přezkumu, není již možné aplikovat ust. § 168 odst. 1 daňového řádu, což ovšem neznamená, že o odvolání již není možné znovu rozhodnout. Takový výklad daňový řád dle názoru krajského soudu nepřipouští.

Vyslovený závěr nemůžou vyvrátit ani žalobcovy námitky zpochybňující závěr Nejvyššího správního soudu např. z toho důvodu, že nebyl vysloven rozšířeným senátem tohoto soudu, či že byl konstatován pouze obiter dictum. Nejvyšší správní soud konstatoval shora vyslovené závěry v jiné než projednávané věci, nicméně zdejší soud se s těmito závěry ztotožňuje. Lze sice připustit, že Nejvyšší správní soud zaujal shora vyslovený názor v jiné právní věci, takže není ex lege právně závazný (aplikovatelný) na projednávanou věc s obdobným skutkovým a právním základem, nelze však současně odhlížet od toho, že došlo-li v soudní rozhodovací praxi při řešení určité problematiky k judikatornímu ustálení právního názoru, je z povahy věci nezbytné, aby krajský soud tento judikatorní posun ve své rozhodovací praxi reflektoval nebo v případě, že takový právní názor nesdílí, jej konfrontoval a seznatelným způsobem vyložil, proč se s ním nemůže ztotožnit (viz.rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 3. prosince 2009, sp. zn. 30 Cdo 2811/2007). Jak již bylo shora konstatováno, krajský soud se s názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným k dané otázce ztotožňuje, a proto jej při svém rozhodování zohlednil.

Z uvedených důvodů krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc žalovanému vrátil ve smyslu ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. k dalšímu řízení. Současně přistoupil i ke zrušení prvoinstančních zajišťovacích příkazů a to z důvodů, které shora blíže ozřejmil. Vysloveným právním názorem je žalovaný vázán (ust. § 78 odst. 5 s. ř. s.).

Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalobce. Jeho důvodně vynaloženými náklady soudního řízení byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna zástupce a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s. ř. s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování

právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 3 úkony právní služby po 3 100 Kč, a to převzetí věci, sepsání žaloby a účast při jednání (§ 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu). Dále krajský soud přiznal žalobci nárok na úhradu 3 režijních paušálů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu po 300 Kč. To vše včetně DPH. Cestovné z Prahy do Hradce Králové a zpět bylo žalobci přiznáno v předešlém bezprostředně předcházejícím soudním řízení. Žalovaný byl zavázán uhradit náklady do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 29. listopad 2017

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
R. V.