

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl předsedou senátu Mgr. Ondřejem Mrákotou v právní věci žalobce: **HOPR TRADE CZ, s.r.o., v úpadku**, se sídlem Libušina 667/72, Olomouc, zastoupený JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, **za účasti**: Mgr. Ing. Petra Hýsková, insolvenční správce žalobce HOPR TRADE CZ, s.r.o., v úpadku, se sídlem Tyršova 1835/13, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 30. 1. 2017, č. j. 65 Af 108/2016 - 43, o návrhu žalovaného na vydání opravného usnesení k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2017, č. j. 5 Afs 83/2017 - 76,

t a k t o :

Návrh na vydání opravného usnesení k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2017, č. j. 5 Afs 83/2017 - 76, **se z a m í t á .**

O d ů v o d n ě n í :

[1] Rozsudkem ze dne 29. 11. 2017, č. j. 5 Afs 83/2017 - 76 (dále jen „rozsudek č. j. 5 Afs 83/2017 - 76“), Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 30. 1. 2017, č. j. 65 Af 108/2016 - 43 (výrok I.), dále zrušil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 7. 2016, č. j. 30569/16/5100-41457-711400, jakož i zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště v Olomouci (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 6. 2016, č. j. 1217563/16/3101-80542-800629, č. j. 1218096/16/3101-80542-800629, č. j. 1219049/16/3101-80542-800629, č. j. 1220558/16/3101-80542-800629, č. j. 1221388/16/3101-80542-800629, č. j. 1221721/16/3101-80542-800629, č. j. 1222389/16/3101-80542-800629, a č. j. 1222786/16/3101-80542-800629, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok II.). Ve výroku III. Nejvyšší správní soud uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 25 000 Kč a ve výroku IV. rozhodl o tom, že osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

[2] Podáním doručeným Nejvyššímu správnímu soudu dne 11. 6. 2018 žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud opravil výrok II. rozsudku č. j. 5 Afs 83/2017 - 76 na toto správné znění: „*Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 7. 2016,*

č. j. 30569/16/5100-41457-711400, se zrušuje v části výroku, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti zajišťovacím příkazům Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště v Olomouci, ze dne 10. 6. 2016, č. j. 1217563/16/3101-80542-800629, č. j. 1218096/16/3101-80542-800629, č. j. 1219049/16/3101-80542-800629, č. j. 1220558/16/3101-80542-800629, č. j. 1221388/16/3101-80542-800629, č. j. 1221721/16/3101-80542-800629, č. j. 1222389/16/3101-80542-800629, a č. j. 1222786/16/3101-80542-800629. Zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště v Olomouci ze dne 10. 6. 2016, č. j. 1217563/16/3101-80542-800629, č. j. 1218096/16/3101-80542-800629, č. j. 1219049/16/3101-80542-800629, č. j. 1220558/16/3101-80542-800629, č. j. 1221388/16/3101-80542-800629, č. j. 1221721/16/3101-80542-800629, č. j. 1222389/16/3101-80542-800629, a č. j. 1222786/16/3101-80542-800629, se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.“

[3] Žalovaný zjevnou nesprávnost rozsudku č. j. 5 Afs 83/2017 - 76 spatřuje ve skutečnosti, že výrokem II. bylo zrušeno celé jeho rozhodnutí ze dne 14. 7. 2016, č. j. 30569/16/5100-41457-711400 (dále jen „rozhodnutí o odvolání“), avšak zrušeno bylo pouze osm ze čtrnácti zajišťovacích příkazů, proti kterým směřovalo odvolání, které žalovaný zamítl. Nejvyšší správní soud přitom dle žalovaného ve svém rozsudku dospěl k závěru, že žalovaný se jako odvolací orgán nezabýval námitkou marného uplynutí lhůty pro stanovení daně z přidané hodnoty, jejíž úhrada byla zajištěna zajišťovacími příkazy správce daně ze dne 10. 6. 2016, č. j. 1217563/16/3101-80542-800629, č. j. 1218096/16/3101-80542-800629, č. j. 1219049/16/3101-80542-800629, č. j. 1220558/16/3101-80542-800629, č. j. 1221388/16/3101-80542-800629, č. j. 1221721/16/3101-80542-800629, č. j. 1222389/16/3101-80542-800629, a č. j. 1222786/16/3101-80542-800629 (dále též „zrušené zajišťovací příkazy“).

[4] Podle žalovaného je ovšem podstatné, že vyjma zrušených zajišťovacích příkazů bylo rozhodnutím o odvolání rozhodnuto také o odvolání proti zajišťovacím příkazům správce daně ze dne 10. 6. 2016, č. j. 1223628/16/3101-80542-800629, č. j. 1223648/16/3101-80542-800629, č. j. 1224347/16/3101-80542-800629, č. j. 1224930/16/3101-80542-800629, č. j. 1227385/16/3101-80542-800629, a č. j. 1229579/16/3101-80542-800629 (dále též „nezrušené zajišťovací příkazy“); odvolání proti těmto zajišťovacím příkazům žalovaný zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil.

[5] Žalovaný uvedl, že z rozsudku č. j. 5 Afs 83/2017 - 76 nevyplývá, že by Nejvyšší správní soud dospěl k závěru o nezákonnosti nezrušených zajišťovacích příkazů, nebo že by dle jeho názoru v odvolacím řízení proti nim došlo k takovým vadám řízení, pro které by bylo namíste přistoupit k jejich zrušení. Důvody, pro které přistoupil Nejvyšší správní soud ke zrušení zrušených zajišťovacích příkazů, se na nezrušené zajišťovací příkazy dle žalovaného nepochybně nevztahovaly, neboť námitka prekluze práva daň stanovit (resp. jejich vydání až po marném uplynutí lhůty pro stanovení zajištěné daně) vůči nim vůbec nebyla uplatněna. Tento závěr je podle žalovaného patrný také z bodu [37] rozsudku, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl, že „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 [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]“. Žalovaný také poukázal na to, že Nejvyšší správní soud vycházel při svém rozhodování ze závěrů obsažených v jeho rozsudku ze dne

pokračování

31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, podle nichž: „*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. Právní úprava zajištění daně je vůči daňové správě velmi přísná, neboť jde v zásadě o rozhodování „na jeden pokus“. To však není u institutu 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 nebeží, takže úvahy o jejím stavení (či přetržení) po dobu řízení před soudem jsou zcela bezpředmětné.*“ Výše uvedené tedy podle žalovaného znamená, že důsledkem zrušení celého rozhodnutí o odvolání by mělo být zrušení všech zajišťovacích příkazů. Podle názoru žalovaného však Nejvyšší správní soud rozhodnout takovým způsobem nepochybně nezamýšlel, neboť zrušené zajišťovací příkazy zrušil pro vady odvolacího řízení, které byly dány právě a jen ve vztahu ke zrušeným zajišťovacím příkazům. Kdyby Nejvyšší správní soud považoval za žádoucí zrušení všech zajišťovacích příkazů, pak by tak zcela jistě učinil, avšak výrokem II. rozsudku č. j. 5 Afs 83/2017 - 76 naopak zrušil pouze zrušené zajišťovací příkazy. Žalovaný uvedl, že se s ohledem na skutečnost, že Nejvyšší správní soud zrušil celé rozhodnutí o odvolání, ocitl v nejisté procesní situaci, kdy by měl o odvolání proti nezrušeným zajišťovacím příkazům znovu rozhodnout.

[6] V návaznosti na výše uvedené je žalovaný přesvědčen, že z porovnání výroku II. rozsudku č. j. 5 Afs 83/2017 - 76 a jeho odůvodnění je zřejmá nesprávnost, která spočívá ve zrušení celého rozhodnutí o odvolání za situace, kdy bylo dle Nejvyššího správního soudu namíste zrušit toliko osm ze čtrnácti zajišťovacích příkazů, které byly rozhodnutím o odvolání potvrzeny. Protože část výroku rozhodnutí o odvolání, kterou žalovaný rozhodl o odvolání proti zrušeným zajišťovacím příkazům, je z materiálního hlediska samostatná a od zbytku oddělitelná, neboť žalovaný mohl v tomto ohledu zformulovat samostatný výrok nebo vydat samostatné rozhodnutí, nemělo by její zrušení vliv na zákonnost, právní moc či vykonatelnost zbývajících částí výroku rozhodnutí o odvolání.

[7] Návrhu žalovaného na vydání opravného usnesení nelze vyhovět.

[8] Podle § 54 odst. 4 s. ř. s. předseda senátu opraví v rozsudku i bez návrhu chyby v psaní a počtech, jakož i jiné zjevné nesprávnosti. Týká-li se oprava výroku, vydá o tom opravné usnesení a může odložit vykonatelnost rozsudku do doby, dokud opravné usnesení nenabude právní moci.

[9] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2007, č. j. 4 Ans 3/2006 - 123, oprava výroku rozhodnutí nemůže spočívat v jeho nahrazení výrokem odlišného znění, neboť důvodem opravy výroku rozhodnutí podle § 54 odst. 4 s. ř. s. může být toliko písařská nebo početní chyba či nesprávnost, která je zřejmá.

[10] Návrhu žalovaného nelze vyhovět již proto, že jím navrhovaným „opraveným“ zněním výroku II. rozsudku NSS č. j. 5 Afs 83/2017 - 76 by ve skutečnosti došlo ke změně tohoto výroku, tj. rozsahu zrušení rozhodnutí žalovaného ve vztahu k jednotlivým zajišťovacím příkazům. Jednalo by se tak nikoli o opravu dotčeného výroku, ale o jeho nahrazení výrokem odlišného znění.

[11] Přesto považuje zdejší soud za vhodné dále uvést, že podle § 76 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74 (rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), vyplývá, že důvod nepřezkoumatelnosti rozhodnutí odvolacího orgánu posuzujícího více oddělitelných skutkových nebo právních otázek může být [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] dán i toliko ve vztahu k některým z nich. Ostatní oddělitelné skutkové nebo právní otázky krajský soud přezkoumá vždy, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci. Podle § 109 odst. 4 s. ř. s., Nejvyšší správní soud je vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

[12] V předmětné věci žalobce žalobou napadl rozhodnutí o odvolání, kterým bylo rozhodnuto o celkem čtrnácti odvoláních žalobce proti čtrnácti zajišťovacím příkazům, přičemž se domáhal zrušení rozhodnutí o odvolání a rovněž všech čtrnácti zajišťovacích příkazů. Žalovaný se domnívá, že Nejvyšší správní soud zamýšlel zrušit pouze část rozhodnutí o odvolání, jež se týká zrušených zajišťovacích příkazů. Tato úvaha je ovšem mylná.

[13] Není *a priori* vyloučeno, aby soudy ve správním soudnictví zrušily toliko některý z výroků napadeného rozhodnutí, popř. část některého z výroků. Dělitelnost výroku napadeného rozhodnutí však závisí nejen na výroku samém, ale také na oddělitelnosti posouzení skutkových a právních otázek, tedy na odůvodnění rozhodnutí ve vztahu k výroku.

[14] Nejvyšší správní soud připomíná, že žalovaný se v řízení o odvoláních proti zajišťovacím příkazům odmítl zabývat prekluzí práva stanovit daň s odůvodněním, že prekluze již byla posouzena ve vyměřovacím (popř. doměřovacím) řízení (bod [25] rozsudku č. j. 5 Afs 83/2017 - 76). Z uvedeného právního názoru plyne, že žalovaný se otázkou prekluze nezabýval u žádného ze zajišťovacích příkazů - tedy ani u zrušených, ani u nezrušených zajišťovacích příkazů.

[15] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 5 Afs 83/2017 - 76 konstatoval, že správní orgány jsou povinny *ex officio* přihlížet k prekluzi práva stanovit daň (bod [29]). Výslovně jsou tak povinny činit pouze tehdy, uplatní-li daňový subjekt v tomto ohledu námitku (bod [30]). Dále konstatoval, že za situace, kdy byly zajišťovací příkazy vydány na základě nepravomocně stanovené daně a o odvolání žalobce proti (dodatečným) platebním výměrům nebylo rozhodnuto, byli správce daně a žalovaný povinni zabývat se otázkou prekluze také v zajišťovacích příkazech, resp. v rozhodnutí o odvolání proti nim. Plynutí lhůty pro stanovení daně se přitom zkoumá ke dni vydání zajišťovacího příkazu (bod [31]). Žalovaný se otázkou prekluze zjevně nezabýval ve vztahu k žádnému ze zajišťovacích příkazů, a proto se Nejvyšším správním soudem konstatovaná nepřezkoumatelnost

pokračování

rozhodnutí o odvolání (bod [34]) vztahuje na celé rozhodnutí žalovaného, tj. v rozsahu celého výroku a přezkumu všech zajišťovacích příkazů. Vadou nepřezkoumatelnosti se přitom zdejší soud zabývá *ex offio* (viz § 109 odst. 4 s. ř. s.). Jinými slovy řečeno, ačkoliv žalobce uplatnil námitku prekluze toliko vůči osmi zajišťovacím příkazům, za situace, kdy se žalovaný prokazatelně prekluzí práva stanovit daň, s ohledem na svůj právní názor, nezabýval ani u jednoho ze zajišťovacích příkazů, přestože k tomu je z úřední činnosti (byť *implicite*) povinen, Nejvyšší správní soud musel přistoupit ke zrušení rozhodnutí o odvolání jako celku.

[16] S ohledem na skutečnost, že žalobce uplatnil odvolací a žalobní námitku prekluze práva stanovit daň u osmi zajišťovacích příkazů, uvažil Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. tak, že již v řízení před krajským soudem byly zřejmé důvody ke zrušení těchto osmi zajišťovacích příkazů, a proto je zrušil.

[17] U zbylých šesti nezrušených zajišťovacích příkazů však zdejší soud důvod pro jejich výslovné zrušení dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. neshledal, neboť u nich nebyla *explicite* uplatněna odvolací ani žalobní námitka prekluze práva stanovit daň, a tedy nebylo zkoumáno, zda byly splněny podmínky pro jejich vydání k okamžiku jejich vydání, resp. zda byl již v řízení před krajským soudem dán důvod pro jejich zrušení (nejisto bylo postaveno pouze to, že také ve vztahu k těmto šesti zajišťovacím příkazům trpí rozhodnutí o odvolání vadou nepřezkoumatelnosti). Posouzení uvedeného považoval Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti za nadbytečné, proto úvahy v tomto ohledu v rozsudku č. j. 5 Afs 83/2017 - 76 podrobněji nerozebíral. Pro úplnost Nejvyšší správní soud opětovně poznamenává (viz bod [37] rozsudku č. j. 5 Afs 83/2017 - 76), že také nezrušené zajišťovací příkazy se v důsledku zrušení rozhodnutí o odvolání staly neúčinnými (z důvodu uplynutí propadlé procesní lhůty stanovené v § 168 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění). Ani uvedená skutečnost však Nejvyšší správní soud v projednávané věci nevedla k závěru o nezbytnosti zrušení rovněž předmětných šesti nezrušených zajišťovacích příkazů. Zvolený postup Nejvyšší správní soud neshledává v rozporu s rozsudkem zdejšího soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, zejména s jeho závěry citovanými v bodě [37] rozsudku č. j. 5 Afs 83/2017 - 76.

[18] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro postup dle § 54 odst. 4 ve spojení s § 120 s. ř. s., a proto návrh žalovaného na vydání opravného usnesení k rozsudku č. j. 5 Afs 83/2017 - 76 zamítl.

Poučení: Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. července 2018

Mgr. Ondřej Mrákota
předseda senátu