



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **ELMO-PLAST a.s.**, IČ 28126548, se sídlem Alojzov 171, povolena reorganizace, zast. JUDr. Michalem Žižlavským, advokátem, se sídlem Široká 36/5, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, za účasti osoby zúčastněné na řízení: KOPPA, v.o.s., IČ 25428578, se sídlem Mozartova 679/21, Liberec, insolvenční správce žalobkyně, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 8. 2022, č. j. 30840/22/5000-10611-712343, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 19. 6. 2024, č. j. 65 Af 3/2022-133,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 19. 6. 2024, č. j. 65 Af 3/2022-133, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 8. 2022, č. j. 30840/22/5000-10611-712343, podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, změnil část textu výroku platebních výměrů Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 4. 2016, č. j. 760344/16/3100-31471-801817, kterým byl žalobkyni vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu ve výši 1.344.660 Kč, a č. j. 760359/16/3100-31471-801817, kterým byl žalobkyni vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 7.619.729 Kč, a to tak, že vyměřené odvody za porušení rozpočtové kázně zvýšil na částku 2.943.461 Kč do státního rozpočtu a částku 16.733.568 Kč do Národního fondu. Žalobkyně byla příjemkyní dotace na základě rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu o poskytnutí

dotace ze dne 21. 8. 2009, kterým jí byly poskytnuty peněžní prostředky v rámci Operačního programu Podnikání a inovace na realizaci projektu s názvem „Zavedení inovativní výroby tvarovek“ v celkové výši 41.637.868 Kč.

[2]Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozsudkem ze dne 19. 6. 2024, č. j. 65 Af 3/2022-133, zrušil uvedené rozhodnutí žalovaného, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 11. 1. 2023, č. j. 2575/23/5000-10611-712343.

[3]V odůvodnění rozsudku se krajský soud nejprve zabýval námitkou žalobkyně, že žalovaný vydal své rozhodnutí v rozporu s § 243 odst. 2 daňového řádu. V této souvislosti zdůraznil, že ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně bylo vedeno daňové řízení vyměřovací. Doplnil, že vyměřené odvody představovaly daňové povinnosti, které vznikly do rozhodnutí o úpadku žalobkyně, a proto se nejednalo o pohledávky za majetkovou podstatou podle § 168 odst. 2 písm. e) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění rozhodném pro nyní posuzovanou věc (dále jen „insolvenční zákon“), nýbrž o pohledávky, které bylo nutné přihlásit do insolvenčního řízení přihláškou. Krajský soud dále zrekapituloval skutkové okolnosti zjištěné ze správních spisů a z insolvenčního rejstříku. Shrnul, že v průběhu odvolacího řízení proti platebním výměrům správce daně byl insolvenčním soudem zjištěn hrozící úpadek žalobkyně. Pohledávky vyplývající z předmětných platebních výměrů přihlásil správce daně do insolvenčního řízení jako nevykonatelné, neboť v době podání přihlášky nebylo dosud skončeno odvolací řízení. Předmětné pohledávky přihlásil ve výši předpokládaného zvýšení odvodů za porušení rozpočtové kázně v odvolacím řízení. Při přezkumném jednání konaném dne 30. 8. 2017 zmíněné pohledávky přezkoumány nebyly. Dne 13. 10. 2017 bylo řízení o odvodu pravomocně skončeno, přičemž následně dne 4. 8. 2018 byly obě pohledávky jako vykonatelné přezkoumány insolvenčním soudem na zvláštním přezkumném jednání. Dne 22. 7. 2019 bylo rozsudkem krajského soudu č. j. 65 Af 82/2017-87 zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2017 a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Žalovaný vydal následně žalobou napadené rozhodnutí ze dne 23. 8. 2022.

[4]Krajský soud s ohledem na skutkové okolnosti případu konstatoval, že v posuzované věci nemohlo dojít k účinkům předpokládaným v § 243 odst. 2 daňového řádu ukončením přezkumného jednání dne 30. 8. 2017, neboť na něm nebyly předmětné pohledávky správce daně přezkoumány. Ke zmíněným účinkům mohlo proto dojít až dne 4. 8. 2018, kdy bylo ukončeno zvláštní přezkumné jednání, na němž byly přezkoumány rovněž předmětné pohledávky správce daně. Platební výměry správce daně současně nabyly právní moci již dne 13. 10. 2017. Přesto však krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný vydal své rozhodnutí v rozporu s § 243 odst. 2 daňového řádu. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2017 totiž krajský soud zrušil rozsudkem ze dne 22. 7. 2019. S ohledem na skutečnost, že k uvedenému dni již proběhlo zvláštní přezkumné jednání, nabyly předmětné platební výměry správce daně právní moci a nalézací daňové řízení bylo *ex lege* zastaveno. Žalovaný tak nebyl oprávněn v odvolacím řízení pokračovat a tyto platební výměry přezkoumávat. Krajský soud v této souvislosti citoval důvodovou zprávu k § 243 odst. 2 daňového řádu a zdůraznil, že incidenční spor o předmětných pohledávkách byl veden Krajským soudem v Brně pod sp. zn. 72 ICm 1307/2018. Ostatními žalobními body se krajský soud pro nadbytečnost již nezabýval.

II. Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků řízení

pokračování

[5]Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou blanketní kasační stížnost, v níž označil důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6]V jejím doplnění, jež Nejvyšší správní soud obdržel v zákonné měsíční lhůtě, nejprve shrnul skutkové okolnosti případu. Namítl, že krajský soud zrušil jeho rozhodnutí s pouhým odkazem na nabytí právní moci platebních výměrů správce daně a související zastavení nalézacího daňového řízení na základě § 243 odst. 2 daňového řádu, aniž by rozhodnutí stěžovatele řádně přezkoumal a posoudil, zda postupoval v souladu s jeho závazným právním názorem formulovaným v rozsudku ze dne 22. 7. 2019. Podle stěžovatele tak krajský soud přehlédl, že v posuzované věci rozhodoval již podruhé. Současně svým postupem krajský soud žalobkyni upřel právo na soudní ochranu před nezákonným rozhodnutím orgánu veřejné správy. V této souvislosti stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2020, č. j. 6 Afs 177/2019-30, podle něhož nelze aplikovat § 243 odst. 2 daňového řádu v situaci, kdy byl po zrušujícím rozsudku správního soudu vázán odvolací správní orgán jeho závazným právním názorem. Příjemce správního rozhodnutí totiž má právo na soudní ochranu před nezákonným rozhodnutím i v případě, kdy je proti němu vedeno insolvenční řízení. Stěžovatel v této souvislosti poukázal na právo jednotlivce na spravedlivý proces stanovené v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

[7]Stěžovatel dále namítl, že žalobkyně mohla dosáhnout pro ni příznivějšího rozhodnutí, pokud by krajský soud přezkoumal žalobou rozhodnutí stěžovatele věcně, a to zejména ve vztahu k otázce, zda stěžovatel postupoval v souladu s jeho závazným právním názorem. Dále stěžovatel odkázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017-121, publ. pod č. 3767/2018 Sb. NSS, podle něhož je nutno odlišovat soudní přezkum na poli správního soudnictví od insolvenčního řízení a incidenčních sporů. Stěžovatel proto uzavřel, že závěry krajského soudu nemají oporu v citované judikatuře Nejvyššího správního soudu, přičemž s ohledem na zrušení svého původního rozhodnutí nepostupoval nezákonně, pokud usoudil, že § 243 odst. 2 daňového řádu neměl vliv na možnost vydání rozhodnutí o odvolání.

[8]S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9]Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnila s napadeným rozsudkem krajského soudu, jehož nosné závěry zopakovala. Konstatovala, že z dikce § 243 odst. 2 daňového řádu vyplývá pravidlo, podle něhož nelze ohledně pohledávek přezkoumaných v roce 2018 vydat rozhodnutí v daňovém řízení v roce 2022, a to navíc v její neprospěch. Skutečnost, že dne 22. 7. 2019 nabyl právní moci zrušující rozsudek krajského soudu, jímž vrátil věc stěžovateli k dalšímu řízení, nemá vliv na správnost a zákonnost závěrů krajského soudu. Zmíněný zrušující rozsudek nadto není předmětem přezkumu v nyní posuzované věci a je závazný. Vzhledem k tomu, že nepodala žalobu proti platebním výměrům správce daně, nemůže se za ni nyní stěžovatel domáhat soudní ochrany, a to zvláště za situace, kdy bylo jeho záměrem navýšit vyměřený odvod za porušení rozpočtové kázně. Podle žalobkyně je současně kasační stížnost nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se opírá o jiné důvody, než jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., když se stěžovatel domáhá soudní ochrany za žalobkyni. Odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci

vedené pod sp. zn. 6 Afs 177/2019 byl rovněž nepatřičný, jelikož soudní ochrany se v posuzovaném případě kasační stížností nedomáhá žalobkyně, nýbrž stěžovatel, kterému nesvědčí právo na spravedlivý proces stanovené v čl. 36 odst. 1 Listiny. Ostatně i podle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu byla adresátkou správního rozhodnutí žalobkyně, nikoli stěžovatel.

[10] S ohledem na tyto skutečnosti žalobkyně navrhla zamítnutí kasační stížnosti.

[11] Stěžovatel v replice k vyjádření žalobkyně konstatoval, že v kasační stížnosti řádně vysvětlil, proč považuje závěry krajského soudu za nezákonné. Zdůraznil, že za situace, kdy byl vázán závazným právním názorem krajského soudu formulovaným v jeho zrušujícím rozsudku, poté, co mu byla věc vrácena v dalším řízení, nebylo možné aplikovat § 243 odst. 2 daňového řádu. Rovněž podle odkazované judikatury Nejvyššího správního soudu měla převážet povinnost stěžovatele rozhodnout v souladu se závazným právním názorem krajského soudu nad použitím citovaného ustanovení daňového řádu. Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem žalobkyně, že je jeho kasační stížnost nepřipustná. Zopakoval, že vydáním napadeného rozsudku a zrušením jeho rozhodnutí znemožnil krajský soud přezkum jeho zákonnosti, přičemž úkolem správních soudů je primárně prověření, zda orgány veřejné moci postupovaly při vydání správního rozhodnutí v souladu se zákonem. Závěrem stěžovatel odkázal na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Ans 17/2012-33.

III. Posouzení kasační stížnosti

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatel v kasační stížnosti označil důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle něhož *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

[13] Nejvyšší správní soud nejprve konstatuje, že kasační stížnost shledal přípustnou. Nepřipustnost kasační stížnosti je upravena v § 104 s. ř. s. Žalobkyně v této souvislosti namítla, že se stěžovatel domáhá soudní ochrany za ni, a proto je nutno jeho kasační stížnost odmítnout jako nepřipustnou podle odstavce čtvrtého citovaného ustanovení, podle něhož platí, že *kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.* V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že zákaz uvádět v řízení o kasační stížnosti nové právní důvody, které nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem, dopadá z logiky věci pouze na takového stěžovatele, který byl v řízení před krajským soudem žalobcem. Žalovaný správní orgán, který podává kasační stížnost, eventuálně osoba zúčastněná na řízení, může argumentovat jakýmkoli právními důvody. Soudní řád správní to nepodmiňuje ani tím, že by žalovaný nebo osoba zúčastněná na řízení museli být v řízení o žalobě aktivní, resp. podat vyjádření k žalobě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2008, č. j. 1 Ans 5/2008 - 104).

[14] Nejvyšší správní soud dále odkazuje na své usnesení ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Ans 17/2012-33, v němž konstatoval, že „*z povahy kasační stížnosti jakožto opravného*

pokračování

prostředku vyplývá, že ji může podat jen ten účastník, kterému nebylo rozhodnutím krajského soudu plně vyhověno, popřípadě kterému byla tímto rozhodnutím způsobena jiná určitá újma na jeho právech. Rozhodujícím přitom je výrok rozhodnutí krajského soudu, protože existenci případné újmy lze posuzovat jen z procesního hlediska. Při tomto posuzování také nelze brát v úvahu subjektivní přesvědčení účastníka řízení, ale jen objektivní skutečnost, že rozhodnutím soudu mu byla způsobena určitá, třeba i nepříliš významná újma, kterou lze odstranit zrušením nebo změnou napadeného rozhodnutí. Oprávnění podat kasační stížnost tedy svědčí jen tomu účastníku, v jehož neprospěch vyznívá poměření nejpříznivějšího výsledku, který krajský soud pro účastníka mohl založit svým rozhodnutím, a výsledku, který svým rozhodnutím skutečně založil, je-li zároveň způsobená újma odstranitelná tím, že kasační soud napadené rozhodnutí zruší (srov. přiměřeně usnesení NS ze dne 30. 10. 1997, sp. zn. 2 Cdon 1363/96, uveřejněné v časopise Soudní judikatura č. 3/1997, pod č. 28, dále srov. usnesení NSS ze dne 13. 9. 2012, č. j. 3 As 72/2012-20, nebo usnesení NSS ze dne 30. 10. 2008, č. j. 1 Afs 133/2008-110).“

[15] V posuzovaném případě krajský soud napadeným rozsudkem zrušil rozhodnutí stěžovatele, proti čemuž nyní tento brojí kasační stížností. Z jejího obsahu přitom nelze dovodit, že se výlučně domáhal soudní ochrany za žalobkyni. Stěžovatel naopak v kasační stížnosti řádně vysvětlil, z jakých důvodů má za to, že krajský soud posoudil spornou právní otázku nesprávně a neřídil se závěry ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu. Z uvedeného je proto zřejmé, že kasační stížnost nelze označit za nepřijatelnou.

[16] Spornou je v posuzovaném případě otázka, zdali krajský soud postupoval správně, pokud zrušil rozhodnutí stěžovatele s odkazem na účinky předpokládané v § 243 odst. 2 daňového řádu, přestože rozsudkem ze dne 22. 7. 2019, č. j. 65 Af 82/2017-87, původní rozhodnutí žalovaného zrušil a zavázal jej svým právním názorem k dalšímu posouzení věci a novému rozhodnutí.

[17] Podle stěžovatele krajský soud přehlédl, že v posuzovaném případě rozhodoval již podruhé, přičemž podle závěrů formulovaných v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2020, č. j. 6 Afs 177/2019-30, nebyl oprávněn rozhodnutí stěžovatele zrušit, jelikož stěžovatel byl v tomto ohledu vázán závazným právním názorem krajského soudu uvedeným ve zrušujícím rozsudku ze dne 22. 7. 2019. Podle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu měla nad účinky § 243 odst. 2 daňového řádu převážet povinnost stěžovatele rozhodnout v souladu se závazným právním názorem krajského soudu. Svým postupem však krajský soud upřel žalobkyni právo na soudní ochranu před nezákonným rozhodnutím orgánu veřejné správy a v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu nerefletoval závěr, podle něhož je nutno odlišovat přezkum na poli správního soudnictví od insolvenčního řízení a incidenčních sporů.

[18] Podle § 243 odst. 2 daňového řádu platí, že *ukončením přezkumného jednání nebo schválením zprávy o přezkumu soudem nabyvá nepravomocné rozhodnutí v nalézacím řízení týkajícím se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, právní moci.*

[19] Nejvyšší správní soud se v citovaném rozsudku ve věci vedené pod sp. zn. 6 Afs 177/2019 zabýval námitkou tehdejšího stěžovatele (žalovaného správního orgánu), podle níž zrušení jeho rozhodnutí představovalo pouze formální postup, neboť

dalšímu vedení odvolacího řízení a vydání meritorního rozhodnutí bránilo to, že na majetek tehdejší žalobkyně byl prohlášen konkurz a bylo ukončeno přezkumné jednání a nastaly účinky předpokládané v § 243 odst. 2 daňového řádu. Rozhodnutí správního orgánu I. stupně proto na základě těchto skutečností nabylo právní moci, což bylo důvodem pro zastavení odvolacího řízení. Jinak řečeno, Nejvyšší správní soud při posuzování odkazované věci vycházel ze skutkového stavu věci, v němž krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného správního orgánu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Proti uvedenému brojil žalovaný správní orgán kasační stížností s odkazem na účinky § 243 odst. 2 daňového řádu, které mu podle jeho názoru bránily ve vydání nového rozhodnutí o odvolání žalobkyně.

[20] Nejvyšší správní soud k popsané situaci uvedl následující závěry.

[21] „V projednávaném případě však aplikace § 243 odst. 2 nepřichází v úvahu. Důvodová zpráva k daňovému řádu (sněmovní tisk č. 685/0, 5. volební období, www.psp.cz) k tomuto ustanovení uvádí, že reflektuje princip úpadkového práva, podle něhož všichni věřitelé mají v insolvenčním řízení rovné možnosti, a zároveň zohledňuje zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie vycházející z toho, že pokračování v nalézacím řízení poté, co již nelze pohledávku jako pravomocnou přihlásit do insolvenčního řízení, se nejeví jako efektivní. Po přihlášení nepravomocné pohledávky totiž s velkou pravděpodobností dojde k jejímu účinnému popření, přičemž v případě popření pohledávky z více než padesáti procent může insolvenční soud podle § 178 insolvenčního zákona uložit správci daně příslušnou peněžitou sankci. Insolvenční správce či daňový subjekt (dlužník) má pak možnost změnit výsledek zastaveného nalézacího řízení v rámci tzv. incidenčního sporu u civilního soudu. Zákonodárce tedy počítal s tím, že zákonnost rozhodnutí správce daně, které státu zakládá pohledávku za insolvenčním dlužníkem, bude posouzena v incidenčním sporu v rámci insolvenčního řízení. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu však v usnesení ze dne 10. července 2018 č. j. 4 As 149/2017-121, č. 3767/2018 Sb. NSS, dovodil, že soudní kontrola jednání veřejné správy prostřednictvím incidenčních sporů se jeví jako málo účinná, předmět řízení před správními soudy je totiž poněkud odlišný od předmětu řízení v soudních sporech v oblasti soukromého práva. Zrušující rozhodnutí správního soudu může pro úpadce znamenat nejen přímou ekonomickou výhodu, ale i například možnost žádat po státu náhradu škody vzniklé tímto nezákonným rozhodnutím podle výše citovaného zákona č. 82/1998 Sb.“

[22] „Z toho vyplývá, že adresát správního rozhodnutí má právo na soudní ochranu ze strany správních soudů i tehdy, je-li s ním vedeno insolvenční řízení.“

[23] „Jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nerozhodují správní soudy jako soudy nalézací, nýbrž zpětně přezkouvávají zákonnost rozhodnutí orgánů veřejné správy. Pokud shledají, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem, nerozhodují ve věci samé, nýbrž toto rozhodnutí zruší a věc vrátí žalovanému k dalšímu řízení se závazným právním názorem, jenž je žalovaný povinen respektovat (§ 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.). Konečného „vítězství“ tedy žalobce dosáhne až ve chvíli, kdy správní orgán vydá rozhodnutí v souladu se závazným právním názorem správního soudu.“

[24] „Pokud by měl platit výklad zastávaný stěžovatelem a § 243 odst. 2 daňového řádu by se měl uplatnit i poté, co bylo původní rozhodnutí vydané v nalézacím daňovém řízení zrušeno, nemělo by žádný smysl, aby se daňové subjekty, které mají zároveň postavení dlužníka v insolvenčním řízení, po skončení přezkumného jednání obracely na správní soudy, respektive aby správní soudy

pokračování

po skončení přezkumného jednání rozhodovaly v jejich prospěch. I kdyby totiž byl daňový subjekt se svou žalobou úspěšný, konečného příznivého rozhodnutí ve věci by se nedomohl, neboť poté, co by krajský soud zrušil žalobou napadené odvolací rozhodnutí (což je pravidlem, zrušení i prvostupňového rozhodnutí je fakultativní výjimkou - srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. srpna 2007 č. j. 1 As 60/2006 - 106, č. 1456/2008 Sb. NSS), následovalo by pouze nabytí právní moci nezákonného prvostupňového rozhodnutí, které by již nebylo možné napadnout pro uplynutí lhůty pro podání žaloby, a zastavení odvolacího řízení. Takový stav by však porušoval právo daňových subjektů na soudní ochranu před nezákonným rozhodnutím orgánu veřejné správy (čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv svobod). V situacích, jak je tato, tudíž musí převážet povinnost odvolacího orgánu rozhodnout v souladu se závazným právním názorem krajského soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).“

[25] Nejvyšší správní soud tedy dospěl ve výše citovaném rozsudku k závěru, že v případě, kdy bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného správního orgánu o odvolání krajským soudem a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení, není možné aplikovat § 243 odst. 2 daňového řádu. Takovým postupem by totiž došlo k porušení práva daňového subjektu na soudní ochranu před nezákonným rozhodnutím orgánu veřejné správy, a proto musí převážet povinnost odvolacího správního orgánu rozhodnout v souladu se závazným právním názorem krajského soudu, přestože došlo k ukončení přezkumného jednání, jehož součástí byl přezkum předmětných daňových pohledávek, jak předpokládá zmíněné ustanovení daňového řádu. Byť Nejvyšší správní soud založil výše citované závěry zejména na ochraně práv daňového subjektu, který v posuzovaném případě nevystupuje v pozici stěžovatele, lze je plně využít i v nyní posuzovaném případě.

[26] Rovněž v dané věci totiž došlo k situaci, kdy krajský soud rozsudkem ze dne 22. 7. 2019 zrušil původní rozhodnutí stěžovatele o odvolání a věc mu vrátil k dalšímu řízení. S ohledem na uvedené vydal stěžovatel dne 23. 8. 2022 žalobou napadené rozhodnutí, a to po ukončení zvláštního přezkumného jednání, na němž byly přezkoumány předmětné pohledávky správce daně. V posuzovaném případě tak nastala obdobná skutková situace jako ve výše citované věci vedené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 6 Afs 177/2019. Jediný rozdíl spočívá ve skutečnosti, že stěžovatel v tomto případě svým rozhodnutím postoupil „o krok dál“, tj. na základě závěrů zrušujícího rozsudku krajského soudu vydal nové rozhodnutí o odvolání, které bylo nyní zrušeno napadeným rozsudkem krajského soudu. Nejvyšší správní soud však neshledal žádný důvod, proč by se s ohledem na popsanou odlišnost skutkového stavu nyní posuzované věci měl odchýlit od výše citovaných závěrů Nejvyššího správního soudu.

[27] Jinak řečeno, pokud podle judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že v případě, kdy krajský soud zrušil rozhodnutí odvolacího správního orgánu a zavázal jej svým právním názorem k novému posouzení věci a vydání nového rozhodnutí, nelze bez dalšího aplikovat § 243 odst. 2 daňového řádu, nýbrž musí převážet povinnost odvolacího správního orgánu dodržet závazný právní názor správního soudu. Tomuto závěru současně odpovídá znění druhé právní věty formulované k rozsudku ve výše citované věci vedené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 6 Afs 177/2019, která zní „Ustanovení § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, se neuplatní, pokud by nabytí právní moci rozhodnutí týkajících se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, v důsledku ukončení přezkumného jednání nebo schválení zprávy o přezkumu bránilo správci daně

rozhodnout v souladu se závazným právním názorem, který vyslovil správní soud ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).“

[28] V těchto intencích ostatně postupoval rovněž stěžovatel v nyní posuzovaném případě, který po zrušení svého původního rozhodnutí o odvolání věc opětovně posoudil a vydal nové rozhodnutí o odvolání, které však krajský soud zrušil napadeným rozsudkem. Krajský soud však v odůvodnění svého rozsudku nijak nezohlednil výše citované závěry uvedené Nejvyšším správním soudem ve věci vedené pod sp. zn. 6 Afs 177/2019 a rozhodnutí stěžovatele v rozporu s nimi bez dalšího zrušil s ohledem na účinky předpokládané v § 243 odst. 2 daňového řádu, aniž by se věcně zabýval dalšími žalobními body. Nejvyšší správní soud opětovně zdůrazňuje, jak ostatně uvedl již výše, že na postup krajského soudu, který zrušil rozhodnutí stěžovatele, by navázalo pouze nabytí právní moci nezákonných platebních výměrů správce daně, které by již nebylo možné napadnout pro uplynutí lhůty pro podání žaloby, a zastavení odvolacího řízení. Vzhledem k výše uvedenému je však takový postup krajského soudu nesprávný.

[29] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud posoudil spornou právní otázku nesprávně, v důsledku čehož byl naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

IV. Závěr

[30] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, v němž podle odstavce čtvrtého téhož ustanovení bude vázán právním názorem vysloveným v tomto zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení bude úkolem krajského soudu věcně vypořádat ostatní žalobní body, kterými se s ohledem na zrušení rozhodnutí stěžovatele na základě § 243 odst. 2 daňového řádu nezabýval.

[31] V dalším řízení krajský soud podle § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. listopadu 2024

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu