

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **EUROBIT GROUP s. r. o.**, se sídlem Teplého 1375, Pardubice, zast. Rambousek a partner a. s., se sídlem Křišťanova 4/1544, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2016, č. j. 17711/16/5100-41453-706611, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 11. 2017, č. j. 31 Af 33/2016 – 56,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti 8.228 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce Rambousek a partner a. s.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím uvedeným v záhlaví zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí – zajišťovací příkazy Specializovaného finančního úřadu (dále též „správce daně“) ze dne 31. 10. 2014, č. j. 231973/14/4000-27901-204971, č. j. 232056/14/4000-27901-204971, č. j. 232094/14/4000-27901-20491, č. j. 232112/14/4000-27901-204971, č. j. 232143/14/4000-27901-204971, č.j. 232170/14/4000-27901-204971, č. j. 232191/14/4000-27901-204971, č. j. 232199/14/4000-27901-204971, č. j. 232206/14/4000-27901-204971, č. j. 232224/14/4000-27901-204971 a č. j. 232237/14/4000-27901-204971, vydané podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, kterým žalobci uložil, aby okamžikem vydání těchto zajišťovacích příkazů zajistil úhradu DPH, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty na depozitní

účet správce daně, a to za zdaňovací období měsíce ledna roku 2012 ve výši 169.696 Kč, února roku 2012 ve výši 168.515 Kč, března roku 2012 ve výši 174.541 Kč, dubna roku 2012 ve výši 119.747 Kč, června roku 2012 ve výši 153.969 Kč, července roku 2012 ve výši 508.741 Kč, srpna roku 2012 ve výši 1.383.870 Kč, září roku 2012 ve výši 2.557.548 Kč, října roku 2012 ve výši 365.166 Kč, listopadu roku 2012 ve výši 536.204 Kč a prosince roku 2012 ve výši 653.202 Kč, celkem tedy 6.791.199 Kč.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž v prvé řadě odkázal na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, sp. zn. 4 Afs 22/2015. Podle žalobce se v posuzované věci jedná o skutkově zcela shodnou věc. Žalobce konstatoval, že 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.

[3] Žalobce dále uvedl, že žalovaný se 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 § 168 odst. 1 daňového řádu. Aplikace názoru žalovaného by znamenala, že žalovaný musí ve lhůtě 30 dnů po odvolání proti zajišťovacím příkazům, formálně vyexpedovat rozhodnutí o odvolání jakékoli kvality, a následně může dodatečně shromažďovat důvody pro vydání zajišťovacího příkazu a měnit jeho obsah.

[4] S ohledem na abnormálně silný zásah zajišťovacího příkazu do majetkové sféry žalobce, musí být takové rozhodnutí 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. Podle žalobce měl zákonodárce 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 rozsudku ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 103/2015 - 61, podporuje jej rovněž usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2007, č. j. 2 Ans 3/2006 - 49, a vyplývá také z komentáře obsaženém v publikaci Lichnovský O., Ondrýsek R., a kolektiv: Daňový řád komentář, C.H.BECK 2016, III. vydání. Podle žalobce tak již uplynula 30 denní lhůta od podání odvolání proti zajišťovacím příkazům.

[5] Krajský soud v Hradci Králové shora označeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného i zajišťovací příkazy správce daně zrušil a uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15.342 Kč k rukám jeho zástupce. Předeslal, že danou věc projednává již podruhé. V předcházejícím soudním řízení dospěl krajský soud k závěru, že řádnému přezkumu napadeného rozhodnutí bránilo jeho nedostatečné odůvodnění. Žalovaný totiž vyslovil pouze pochybnost o správnosti místa plnění při pořízení zboží. Z jeho úvah však nevyplynulo, že by otázku stanovení daně kvalifikoval jako nižší pravděpodobnost míry obavy, která by byla kompenzována jasnými důvody svědčícími budoucí nedobytnosti 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.

[6] S ohledem na závěry uvedené v rozsudku NSS ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, dospěl krajský soud k závěru, že lhůta 30 dnů stanovená pro vydání rozhodnutí o odvolání již v projednávané věci uplynula. Ve shodě s názorem Nejvyššího správního soudu konstatoval, že tato lhůta je lhůtou propadnou, takže žalovanému již není dána možnost, aby v případě zrušení jeho rozhodnutí vydal rozhodnutí nové, v němž by původně vytýkané nedostatky odstranil. 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 § 168 odst. 1 daňového rádu, což ovšem neznamená, že o odvolání již není možné znovu rozhodnout. Takový výklad daňový řád dle názoru krajského soudu nepřipouští.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[7] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost. Vyjádřil nesouhlas se závěrem krajského soudu ohledně povahy lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání, ke kterému soud dospěl s ohledem na závěry uvedené v rozsudku NSS ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66. Stěžovatel uvedl, že smyslem a účelem § 168 odst. 1 daňového řádu je především nutnost efektivního a rychlého přezkumu zákonnosti zajišťovacího příkazu a zabránění nečinnosti odvolacího orgánu. Smysl tohoto ustanovení však odpadá po vydání rozhodnutí o odvolání, neboť jeho účelem 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 podle stěžovatele možné aplikovat § 168 odst. 1 daňového řádu. Po případném zrušujícím rozsudku již 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. Po právní moci se tak zajišťovací příkaz stává de facto běžným rozhodnutím ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s., kdy již zákon neupravuje potřebu rychlejšího a efektivnějšího přezkumu zákonnosti tohoto rozhodnutí. Zákon nijak nestanoví přerušení lhůty uvedené v § 168 odst. 1 daňového řádu, či alespoň její stavění, ve vztahu k možnému soudnímu přezkumu. Stejně tak není nikde stanoven odlišný počátek této lhůty po zrušujícím rozsudku. Stěžovateli se proto jako nelogické až absurdní jeví opětovně povinovat odvolací orgán lhůtou podle § 168 odst. 1 daňového řádu, pokud dojde ke zrušení rozhodnutí o odvolání v rámci soudního přezkumu. Podle stěžovatele tak je odvolací orgán po zrušujícím rozsudku povinen postupovat v souladu s pokynem č. MF-5 o stanovení lhůty při správě daní, nikoli podle § 168 odst. 1 daňového řádu a rozhodnut do 6 měsíců od právní moci rozsudku soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí o odvolání.

[8] Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 239/2015 - 66 přináší názor, který jde zcela proti dosavadní správní a potažmo i soudní praxi, když popírá dosavadní judikaturu, že odvolací orgán je v rámci odvolacího řízení oprávněn odstraňovat případné nedostatky rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Neodpovídá smyslu a účelu § 168 odst. 1 daňového

řádu, popírá samotné odvolací řízení a navíc byl zmíněn pouze *obiter dictum*. Ve světle těchto závěrů by totiž odvolací orgán nebyl vůbec oprávněn napravovat případná pochybení správce daně při vydání zajišťovacího příkazu.

[9] V této otázce navíc podle stěžovatele není sám Nejvyšší správní soud jednotný, neboť úvahu obsaženou v rozsudku sp. zn. 2 Afs 239/2015 popřel Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017 v rámci své argumentace, že zde není dán rozpor v závěrech uvedených v rozsudcích sp. zn. 7 Afs 194/2016 a 2 Afs 239/2015, pro který by bylo třeba věc předložit rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

[10] K závěrům o propadné povaze lhůty pro rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům prezentovaným v rozsudku sp. zn. 2 Afs 239/2015 se Nejvyšší správní soud přihlásil dále v rozsudcích sp. zn. 1 Afs 340/2016 a 5 Afs 83/2017. Právní názor vyjádřený v těchto rozsudcích je podle stěžovatele neslučitelný s východisky uvedených v rozsudcích téhož soudu sp. zn. 4 Afs 140/2017, 7 Afs 194/2016 a 2 Afs 155/2016. Před vydáním rozsudku sp. zn. 2 Afs 239/2015 přitom Nejvyšší správní soud v rámci soudního přezkumu rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům postupoval tak, jako by se jednalo o jakékoli jiné rozhodnutí vydané podle daňového řádu, tedy v případě jeho zrušení byla věc vrácena odvolacímu správnímu orgánu k dalšímu řízení. Nyní je podle stěžovatele soudní praxe při řešení této otázky nejednotná a správní soudy postupují různě takřka případ od případu. Stěžovatel proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud v souladu s § 17 odst. 1 s. ř. s. postoupil věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. V této souvislosti stěžovatel poukázal na závěry o nutnosti postoupit věc rozšířenému senátu uvedené v nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 4. 2007, sp. zn. IV. ÚS 613/06.

[11] Závěrem stěžovatel upozornil na skutečnost, že krajský soud svým předchozím rozsudkem v této věci ze dne 25. 2. 2016, č. j. 31 Af 13/2015 - 79, zrušil původní rozhodnutí o odvolání, nikoli však zajišťovací příkazy správce daně a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. Stěžovatel vydal nové rozhodnutí, ve kterém odstranil krajským soudem vytýkané nedostatky. Krajský soud však po splnění této povinnost stěžovatelem kasační stížností napadeným rozsudkem zrušil nové rozhodnutí o odvolání i zajišťovací příkazy s tím, že není možné vydat po zrušujícím rozsudku nové rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům, přestože sám svým předchozím rozsudkem tuto možnost připouštěl.

[12] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 20. 1. 2018 uvedl, že názor stěžovatele, že po zrušení rozhodnutí o odvolání soudem běží obecná 6 měsíční lhůta, či eventuálně nová 30 denní lhůta, by byl závažným zásahem do jistoty daňových subjektů. Navíc by to pro stěžovatele znamenalo, že do 30 dnů musí vydat jakékoli rozhodnutí bez ohledu na jeho kvalitu s tím, že má následně dostatek času na přípravu kvalitní argumentace, kterou uvede až do nového rozhodnutí o odvolání po jeho předchozím zrušení soudem. Žalobce se proto s tímto názorem neztotožňuje a zastává názor, že zákonodárce měl v § 168 daňového řádu na mysli vydání zákonného rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu. Zrušené rozhodnutí nemůže mít účinky, které jsou uvedeny v § 148 odst. 2 daňového řádu. 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. V posuzované věci však

30 denní lhůta uběhla ještě před podáním žaloby, takže stěžovateli žádná lhůta pro vydání opravného rozhodnutí nezbyla. Nové rozhodnutí tak vydat nemohl, neboť by v takovém případě rozhodoval po uplynutí prekluzivní lhůty. Tato právní úprava se žalobci nejeví s ohledem na povahu zajišťovacího příkazu přísná. Žalobce poukázal na řadu rozsudků krajských soudů i Nejvyššího správního soudu a konstatoval, že se jedná o ustálenou judikaturu potvrzující, že v případě rozhodování o zajišťovacích příkazech přistoupí soud ke zrušení samotného zajišťovacího příkazu, jsou–li k tomu důvody, ledaže existují vážné důvody takto nepostupovat a poskytnout odvolacímu orgánu prostor k dořešení věci – např. odstranění nepřezkoumatelnosti svého rozhodnutí. Žalobce nesouhlasí s komparací rozsudku sp. zn. 7 Afs 194/2016 a sp. zn. 2 Afs 239/2015 provedenou stěžovatelem. Poukázal v této souvislosti na skutečnost, že v případě rozsudku sp. zn. 2 Afs 239/2015 nebyly zrušeny i vlastní zajišťovací příkazy. Závěrem stěžovatel vyjádřil znepokojení nad trendem poslední doby, kdy stěžovatel odmítá respektovat judikaturu správních soudů a ani se tím netají.

[13] Stěžovatel se v replice k vyjádření žalobce neztotožnil s jeho argumentací, že nerespektuje rozhodnutí soudů, neboť odvolací řízení doplnil na základě krajským soudem vytýkaných nedostatků. Ohledně žalobcem rozporované argumentace stran lhůty k vyřízení odvolání proti zajišťovacím příkazům odkázal na obsah kasační stížnosti. Soudy doposud nepřímo aprobovaly postup stěžovatele u všech daňových subjektů v obdobných věcech, který tak lze označit za správní praxi. K odkazu žalobce na judikaturu stěžovatel uvedl, že ji nelze považovat za konstantní, neboť Nejvyšší správní soud ani krajské soudy nepostupují jednotně. Závěrem opětovně zmínil, že se snaží poukázat na nejednotnou rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu.

[14] V duplice ze dne 9. 2. 2018 žalobce upozornil na rozsudek NSS ze dne 31. 1. 2018, č. j. 8 Afs 119/2017 - 38, který podle žalobce vyvrací názory stěžovatele uvedené v replice. Dále zmínil, že odborná veřejnost dlouhodobě kritizuje nerespektování judikatury stěžovatelem.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[16] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná především o posouzení povahy 30 denní lhůty stanovené v § 168 odst. 1 daňového řádu a zda tato lhůta stanovená pro vydání rozhodnutí o odvolání již v projednávané věci uplynula.

[17] Stěžovateli lze přisvědčit, že smyslem a účelem § 168 odst. 1 daňového řádu je především nutnost efektivního a rychlého přezkumu zákonnosti zajišťovacího příkazu a zabránění nečinnosti odvolacího orgánu. Nelze však již přisvědčit úvahám stěžovatele o

přerušení či stavení lhůty uvedené v § 168 odst. 1 daňového řádu a důsledcích zrušení rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu soudem, neboť jak již vyslovil Nejvyšší správní soud v bodě 54 rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č.j. 2 Afs 239/2015 – 66 *„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 zkonzumována, 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)."* Z výše uvedeného je zřejmé, že neobstojí ani závěr stěžovatele, že je po zrušujícím rozsudku povinen postupovat v souladu s pokynem č. MF-5 o stanovení lhůty při správě daní a rozhodnout do 6 měsíců od právní moci rozsudku soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí o odvolání.

[18] Rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, nepopírá, že odvolací orgán je v rámci odvolacího řízení oprávněn odstraňovat případné nedostatky rozhodnutí správního orgánu prvního stupně ani samotné odvolací řízení, jak tvrdí stěžovatel. Oprávnění a zároveň povinnosti stěžovatele k odstranění případných vad v odvolacím řízení se tento rozsudek netýká. Pokud totiž stěžovatel případné vady v odvolacím řízení skutečně odstraní, obstojí jeho rozhodnutí v řízení před správním soudem, a nebude tudíž zrušeno, jak tomu bylo ve věci sp. zn. 2 Afs 239/2015. Nedojde tak ani k aplikaci závěrů ve vztahu k běhu lhůty podle § 168 odst. 1 daňového řádu uvedeným v tomto rozsudku Nejvyššího správního soudu, který se týká opačné situace, kdy vady zajišťovacího příkazu v odvolacím řízení odstraněny nebyly.

[19] Důvodná není ani námitka stěžovatele, že závěry uvedené v rozsudku sp. zn. 2 Afs 239/2015 neodpovídají smyslu a účelu § 168 odst. 1 daňového řádu. Z uvedeného v rozsudku sp. zn. 2 Afs 239/2015 vyplývá opačný závěr, neboť druhý senát podstatu rozhodování zajišťovacím příkazem a smysl a účel lhůty uvedené v § 168 odst. 1 daňového řádu zohlednil, když se v bodě 50 vyjádřil ke lhůtě uvedené v § 168 odst. 1 daňového řádu a konstatoval, 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".* Následně v bodě 56 uvedl, že *„smysl a účel extrémně přísných pravidel pro daňovou správu je přitom jasný – vyvážit razanci, s jakou zajišťovací příkaz vstupuje do majetkové sféry daňového subjektu."*

[20] V bodě 51 pak vyslovil, že v situaci, kdy správní soud *„...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.“

[21] Stěžovateli nelze přisvědčit ani v tom, že tyto závěry jsou zmíněny pouze *obiter dictum*, tj. nad rámec potřebného odůvodnění a to jednak proto, že takto příslušná část odůvodnění není uvedena a dále proto, že z kontextu rozsudku je zřejmé, že tvoří plnohodnotnou část rozhodnutí v části týkající se hodnocení procesního postupu krajského soudu. I kdyby však tyto závěry byly zmíněny pouze *obiter dictum*, nic by to nezměnilo na jejich závaznosti, neboť by se stále jednalo o závěry obsažené v odůvodnění pravomocného rozsudku Nejvyššího správního soudu, který jako vrcholný soudní orgán ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodování (§ 12 odst. 1 s. ř. s.).

[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, na který přiléhavě poukazuje žalobce ve své duplice. Závěr uvedený v rozsudku sp. zn. sp. zn. 4 Afs 140/2017, na který poukazuje stěžovatel v kasační stížnosti, že „*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*“, 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 mysli, jak vyplývá z kasační stížnosti v této i obdobných věcech. S přihlédnutím k výše uvedenému Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce stěžovatele ohledně nejednosti judikatury zdejšího soudu, a neshledal proto ani důvod pro předložení věci rozšířenému senátu zdejšího soudu podle § 17 odst. 1 s. ř. s., jak to navrhuje stěžovatel v kasační stížnosti.

[25] V závěru kasační stížnosti stěžovatel poukázal na skutečnost, že krajský soud svým předchozím rozsudkem v této věci zrušil původní rozhodnutí o odvolání, věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení, přičemž stěžovatel následně vydal nové rozhodnutí, ve kterém odstranil krajským soudem vytýkané nedostatky. Krajský soud však nyní napadeným rozsudkem nové rozhodnutí stěžovatele o odvolání i zajišťovací příkazy zrušil s tím, že není možné vydat po zrušujícím rozsudku nové rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům, přestože sám svým předchozím rozsudkem tuto možnost připouštěl. K této argumentaci Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel proti předchozímu zrušovacímu rozsudku nepodal kasační stížnost, proto mu nyní nepřísluší s tímto rozhodnutím a v něm obsaženými závěry polemizovat. Předchozí rozsudek krajského soudu není předmětem kasační stížnosti v této věci, a proto se Nejvyšší správní soud k němu nebude vyjadřovat.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[26] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[27] O nákladech pak Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Procesně úspěšný žalobce má právo na náhradu odměny právního zástupce, kterým je daňový poradce. Vzhledem k tomu, že žádný zvláštní právní předpis výši odměn daňových poradců za zastupování nestanoví, postupoval zdejší soud při určení výše odměny obdobně podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif (§ 35 odst. 2 poslední věta s. ř. s.). Výše odměny právního zástupce byla stanovena za dva úkony právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti a duplika), podle § 11 odst. 1 písm. d) a § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve výši 2 x 3.100, tj. 6.200 Kč a náhradu hotových výdajů ve výši 600 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb.). Celkem tedy zástupci žalobce náleží odměna a náhrada hotových výdajů ve výši 6.800 Kč. Zástupce žalobce doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, a proto se odměna za zastupování

zvyšuje o tuto daň ve výši 21 %, tedy o 1.428 Kč. Celkově tedy je stěžovatel povinen zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti 8.228 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám jeho právního zástupce.

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

V Brně dne 21. března 2018

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu