ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Miloslava Výborného a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **VHS - ROPA plus, spol. s r. o.**, se sídlem U Potoka 369/9, Bruntál, zast. JUDr. Martinem Vychopeněm, advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 225, Benešov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2016, čj. 5263/16/5100-41453-711845, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 5. 2017, čj. 22 Af 35/2016-39,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalobkyni **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Rozhodnutími ze dne 2. 7. 2015 (čj. 2274052/15/3205-00540-805183, čj. 2313309/15/3205-00540-805183, čj. 2313318/15/3205-00540-805183, čj. 2313259/15/3205-00540-805183, čj. 2313289/15/3205-00540-805183, čj. 2313389/15/3205-00540-805183 a čj. 2313340/15/3205-00540-805183) vydal Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště v Bruntále (dále jen „správce daně“) podle ustanovení § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o

dani z přidané hodnoty“), zajišťovací příkazy, jimiž uložil zajištění úhrady daně z přidané hodnoty složením jistoty.

[2] Odvolání proti zajišťovacím příkazům žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 8. 2015, čj. 27296/15/5100-41453-711845, zamítl a rozhodnutí prvního stupně potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně u Krajského soudu v Ostravě, který rozsudkem ze dne 7. 1. 2016, čj. 22 Af 77/2015-31, rozhodnutí žalovaného zrušil. Kasační stížnost žalovaného proti tomuto rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 23. 3. 2017, čj. 10 Afs 17/2016-77.

[4] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím odvolání žalobkyně znovu zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[5] Rozsudkem ze dne 18. 5. 2017, čj. 22 Af 35/2016-39, Krajský soud v Ostravě zrušil jak rozhodnutí žalovaného, tak rozhodnutí správce daně. Dospěl k závěru, že v projednávané věci došlo v mezidobí jednotlivých rozhodnutí k posunu v rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu; odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66.

II.
Argumenty kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[7] Stěžovatel k možnosti vydání nového rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu po zrušujícím rozsudku krajského soudu uvedl, že smyslem a účelem § 168 odst. 1 daňového řádu je především nutnost efektivního a rychlého přezkumu zákonnosti zajišťovacího příkazu. Konstatoval, že povinnost rozhodnout o odvolání do 30 dnů je tak dána především nutností minimalizovat případné negativní dopady na daňový subjekt. Smysl daného ustanovení tak odpadá v případě, kdy je rozhodnutí o odvolání vydáno; podle stěžovatele tak není možné citované ustanovení užít, je-li rozhodováno o odvolání opakovaně po zrušení rozhodnutí krajským soudem. Z uvedeného vyplývá, že po odvolacím orgánu nelze spravedlivě požadovat, aby při opakovaném rozhodnutí ve věci znovu dodržel lhůtu plynoucí z § 168 odst. 1 daňového řádu; měl by však postupovat v souladu s pokynem č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní.

[8] Stěžovatel nesouhlasil s odůvodněním citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66. Konstatoval, že jím byl zastáván názor, že v případě zrušujícího rozsudku je lhůta podle ustanovení § 168 odst. 1 daňového řádu zkonzumována a nově je možné rozhodnout ve lhůtě 6 měsíců, případně by bylo možné přijmout, že lhůta dle citovaného ustanovení běží znovu ode dne nabytí právní moci rozsudku vydaného ve věci. Citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu tak podle něj odporuje stávající judikatuře. Tzv. „rozhodování na jeden pokus“ (jak jej ve svém rozsudku označil Nejvyšší správní soud) totiž neodpovídá smyslu a účelu citovaného ustanovení a znamená též popření podstaty samotného odvolacího řízení. Stěžovatel se též domníval, že

sám Nejvyšší správní soud není v posuzování uvedeného sjednocený; poukázal přitom na (dle něj) rozporné rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2016, čj. 7 Afs 194/2016-30, a ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66. Podle něj lze dovodit, že v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud zastával názor, podle nějž odvolací orgán může odstraňovat vady zajišťovacích příkazů i po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu.

[9] Podle stěžovatele vyslovil krajský soud v rozhodnutí ze dne 7. 1. 2016, čj. 22 Af 77/2015-31, povinnost odvolacího orgánu zabývat se argumentací žalobce, která byla obsažena ve spise. Stěžovatel se s ní proto v novém rozhodnutí o odvolání vypořádal. Stěžovatel konstatoval, že napadený rozsudek trpí nejen nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, ale též trpí vadou, která má za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

III.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal jí napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě v rozsahu kasační stížností uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí či jemu předcházející řízení netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval pro věc stěžejní námitkou týkající se toho, zda měl stěžovatel v posuzované věci po zrušujícím rozsudku krajského soudu rozhodnout znovu o odvolání proti zajišťovacím příkazům, případně v jaké lhůtě tak měl učinit, a zda krajský soud postupoval správně, pokud napadeným rozsudkem zrušil jak rozhodnutí žalovaného, tak rozhodnutí správce daně.

[13] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem v tom, že po zrušujícím rozsudku již lhůta podle § 168 odst. 1 daňového řádu neběží; to ostatně konstatoval také v rozsudku čj. 2 Afs 239/2015-66, na nějž odkázal krajský soud i žalovaný. Ve světle své dřívější judikatury však nesdílí názor stěžovatele, podle nějž by po vydání rozsudku krajského soudu měla běžet nová lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání. Jak Nejvyšší správní soud konstatoval již v rozsudku čj. 2 Afs 239/2015-66, nastavení procesních lhůt a dalších parametrů řízení je výhradně věcí zákonodárce. Smysl a účel extrémně přísných pravidel pro daňovou správu je přitom zcela evidentní; má vyvážit razanci, s jakou zajišťovací příkaz vstupuje do majetkové sféry daňového subjektu. Dospěl-li správní soud při posuzování oprávněnosti vydání zajišťovacích příkazů k tomu, že tyto zajišťovací příkazy byly vydány nezákonně, nelze postupovat jinak, než zrušit nejen rozhodnutí žalovaného, ale též rozhodnutí správce daně, neboť tyto nedostatky již nelze zhojit.

[14] Nejvyšší správní soud nesdílí ani názor stěžovatele, podle nějž si jím citované rozsudky Nejvyššího správního soudu odporují. V rozsudku ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66, dospěl totiž Nejvyšší správní soud k závěru, že již samotné zajišťovací

příkazy vydané správcem daně byly vydány nezákonně a jejich nedostatky nebylo možné zhojit. V tehdejší věci Nejvyšší správní soud neshledal účelným zrušit jak rozsudek krajského soudu (který ukládal pouze zrušení rozhodnutí žalovaného), tak též jednotlivé zajišťovací příkazy; ve svém rozhodnutí zamítajícím kasační stížnost Odvolacího finančního ředitelství však vyložil nutný následný postup žalovaného po zrušujícím rozsudku krajského soudu. V rozsudku čj. 7 Afs 194/2016-30, naproti tomu dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že žalovaný nevypořádal podstatnou část odvolacích námitek a jeho rozhodnutí bylo proto stiženo nepřezkoumatelností, pro niž bylo nutné zrušit i rozsudek krajského soudu, neboť nepřezkoumatelností stižené rozhodnutí žalovaného měl právě pro tuto vadu zrušit již krajský soud. Nejvyšší správní soud však v této věci nedospěl k závěru, že by mohl najisto postavit, že již orgán prvního stupně vydal zajišťovací příkazy nezákonně, jako tomu bylo v rozsudku čj. 2 Afs 239/2015-66; neshledal proto potřebným zrušit i tyto zajišťovací příkazy. Vzhledem k tomu, že případná nepřezkoumatelnost je vadou rozhodnutí, k níž soud přihlíží v řízení o žalobě přednostně [srov. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], neměl soud důvod zabývat se možnými dalšími procesními důsledky zrušení rozhodnutí žalovaného. Krajský soud proto postupoval správně, pokud se řídil právním názorem vysloveným v rozsudku čj. 2 Afs 239/2015-66, neboť se v posuzované věci jednalo o obdobný případ. Výše uvedené závěry druhého a sedmého senátu zdejšího soudu Nejvyšší správní soud za protichůdné nepovažoval.

[15] Nelze přisvědčit ani námitce stěžovatele, podle které by závěry učiněné v rozsudku zdejšího soudu čj. 2 Afs 239/2015-66, vybočovaly z ustálené judikatury a představovaly exces, neboť rozhodnutí obou stupňů byla Nejvyšším správním soudem zrušena též např. ve věci čj. 4 Afs 22/2015-104.

IV.
Závěr a náklady řízení

[16] Pro výše uvedené neshledal Nejvyšší správní soud potřebu se ani v nynější věci odchýlit od svého názoru dříve vyjádřeného v rozsudku čj. 2 Afs 239/2015-66 a kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. pro nedůvodnost zamítl. Ke stejnému závěru ostatně dospěl v obdobné věci v rozsudku ze dne 30. 11. 2017, čj. 4 Afs 140/2017-54. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[17] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1, ve spojení s § 120, s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.

[18] Žalobkyni v řízení o kasační stížnosti prokazatelně žádné náklady nevznikly, a proto jí soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně 31. ledna 2018

JUDr. Miloslav Výborný
předseda senátu