



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **Dostihový spolek a.s.**, se sídlem Pražská 607, Pardubice, zastoupený Mgr. Lukášem Kulhánkem, advokátem se sídlem Na Cihelnách 9, Jaroměř, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 26. 8. 2021, č. j. 52 Af 5/2021 - 45,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

[1] Rozhodnutím ze dne 26. 11. 2020, č. j. 44614/20/5200-11432-711217, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru a potvrdil rozhodnutí – platební výměr Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1310276/20/2801-52522-607304. Tímto platebním výměrem správce daně vyrozuměl žalobkyni o předpisu úroku z prodlení úhrady daně z příjmů právnických osob

za zdaňovací období roku 2010 ve výši 225 089 Kč podle § 264 odst. 14 daňového řádu a § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou podanou ke Krajskému soudu v Hradci Králové – pobočce v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 26. 8. 2021, č. j. 52 Af 5/2021 - 45, zamítl jako nedůvodnou.

[3] Krajský soud rekapituloval vývoj věci. Pro účely řízení o kasační stížnosti jsou významné následující skutečnosti:

- dne 26. 5. 2015 byl vydán dodatečný platební výměr, jímž byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2010 vyšší o částku 301 530 Kč a současně žalobkyni vznikla povinnost uhradit penále ve výši 60 306 Kč; rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 12. 2016 byla částka doměřené daně za rok 2010 změněna na 337 820 Kč a penále na částku 67 564 Kč; toto rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 7. 6. 2018, č. j. 52 Af 6/2017 - 177 (dále jen „rozsudek KS z června 2018“), a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení;
- v návaznosti na to žalovaný rozhodnutím ze dne 31. 1. 2019 snížil částku doměřené daně na částku ve výši 290 130 Kč a penále na částku ve výši 58 026 Kč; proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, o níž dosud nebylo – po kasačním rozsudku Nejvyššího správního soudu, který zrušil předchozí zamítavé rozhodnutí krajského soudu – pravomocně rozhodnuto;
- dne 18. 1. 2017 vydal správce daně platební výměr č. j. 57024/17/2801-50525-607304, kterým vyrozuměl žalobkyni o předpisu úroku z prodlení v celkové výši 262 017 Kč; žalovaný odvolání proti tomuto platebnímu výměru zamítl rozhodnutím ze dne 9. 6. 2017, č. j. 25950/17/5200-11433-702690;
- posledně uvedené rozhodnutí bylo rozsudkem krajského soudu ze dne 26. 8. 2018, č. j. 52 Af 42/2017 - 121 (dále jen „rozsudek KS ze srpna 2018“), zrušeno pro vady řízení;
- rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 1. 2019, č. j. 3498/19/5200-11435-705500 (dále jen „rozhodnutí OFŘ z ledna 2019“), byl platební výměr na úrok z prodlení zrušen, neboť na základě rozsudku KS z června 2018 pozbylo právní moci rozhodnutí o stanovení daně z příjmů právnických osob za rok 2010,
- rozhodnutím ze dne 31. 1. 2019, č. j. 4332/19/5200-11434-707700, rozhodl žalovaný nově o stanovení daně; na základě toho byl vydán nový platební výměr na úrok z prodlení, který byl potvrzen rozhodnutím žalovaného, které nyní přezkoumával krajský soud (pro bližší vymezení posledně uvedených dvou rozhodnutí viz odstavec [1] výše).

[4] Krajský soud za jedinou projednatelnou žalobní námitku označil námitku existence překážky věci rozhodnuté, jíž žalobkyně spatřovala v tom, že žalovaný vydal rozhodnutí

pokračování

OFŘ z ledna 2019. Podle žalobkyně tím bylo pravomocně skončeno řízení o vyměření úroku z prodlení.

[5] Krajský soud tuto námitku shledal nedůvodnou. Odkázal na judikaturu kasačního soudu, konkrétně na rozsudek ze dne 14. 3. 2019, č. j. 3 Afs 235/2017 - 39. Dále poukázal na to, že tato otázka je upravena v § 101 odst. 4 daňového řádu, podle něhož *přiznat stejné právo nebo uložit stejnou povinnost lze ze stejného důvodu témuž příjemci rozhodnutí pouze jednou*. Krajský soud však zdůraznil, že jím přezkoumávané rozhodnutí povinnost žalobkyni neukládá, neboť je deklaratorní povahy – pouze autoritativně „*deklaruje, rekapituluje*“ povinnost k zaplacení úroku z prodlení, která vzniká přímo ze zákona.

[6] Závěrem se krajský soud též vyjádřil k tvrzení žalobkyně, že samotná daň z příjmů právnických osob byla doměřena chybně, což žalobkyně dokládala odkazem na zrušující rozsudek krajského soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 52 Af 7/2019 - 163. Krajský soud k tomu uvedl, že otázka výše stanovené daně je řešena v samostatném řízení, proto nepovažoval za potřebné provádět žalobkyní navrhovaný důkaz rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále též „*NSS*“) ze dne 25. 2. 2021, č. j. 2 Afs 117/2020 - 70, neboť tam řešená problematika se míjí s žalobní námitkou v právě posuzované věci.

[7] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[8] Krajský soud dle stěžovatelky nesprávně posoudil relevantní právní otázku a chybně zhodnotil skutkový stav věci. Odkaz krajského soudu na rozsudek č. j. 3 Afs 235/2017 - 39 stěžovatelka považuje za nepřiléhavý, neboť Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozsudku (stěžovatelka v kasační stížnosti mylně hovoří o „*usnesení*“, avšak zjevně má na mysli tento rozsudek – pozn. NSS) neřešil skutkově shodnou otázku jako v nyní projednávané věci. Nejvyšší správní soud tehdy podle stěžovatelky řešil praxi správce daně, jenž za určité období vydá platební výměr na úroky z prodlení, protože však daň samotná nebyla uhrazena ani po tomto platebním výměru na úroky z prodlení, logicky přirostly k částce jistiny úroky z prodlení za další období, a tyto pak správce daně sdělil novým platebním výměrem, ve kterém ale konstatoval i původně vyměřené úroky z prodlení. Nyní je skutková situace odlišná.

[9] Poté stěžovatelka rekapituluje předchozí vývoj věci; za „*skutkově zcela zásadní*“ označuje skutečnost, že daň, za jejíž pozdní úhradu byl úrok stanoven, byla uhrazena dne 19. 12. 2016, proto platebním výměrem z 18. 1. 2017 stanovil správce daně úrok z prodlení za celou dobu trvání údajného prodlení, tj. od data původní splatnosti, až do 19. 12. 2016. Protože však rozhodnutí o stanovení daně bylo v rámci soudního přezkumu zrušeno, zrušil žalovaný rozhodnutím OFŘ z ledna 2019 platební výměr na úroky z prodlení ze dne 18. 1. 2017 a současně řízení zastavil, což krajský soud „*již nekonstatoval*“.

[10] Stěžovatelka z rozhodnutí OFŘ z ledna 2019 dovozuje, že otázka úroků z prodlení za pozdní splnění daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob za rok 2010, a to za celou dobu trvání prodlení, tj. až do 19. 12. 2016, byla „*definitivně a pravomocně vyřešena*“. Pokud správce daně znovu o úroku z prodlení rozhodl a žalovaný to aproboval, byla porušena zásada *ne bis in idem* i základní zásady daňového řízení. Výklad krajského

soudu, že se § 101 odst. 4 daňového řádu nevztahuje na deklaratorní rozhodnutí, podle stěžovatelky neobstojí, protože platební výměr stanoví výši úroků, lhůtu k úhradě, a může představovat exekuční titul. Podle stěžovatelky § 101 daňového řádu dopadá i na deklaratorní rozhodnutí, což dovozuje z odstavce 1 tohoto ustanovení, které hovoří o tom, že správce daně ukládá povinnosti anebo **prohlašuje** práva a povinnosti stanovené zákonem rozhodnutím (zvýraznění přidala stěžovatelka – pozn. NSS).

[11] Stěžovatelka též nesouhlasí s tím, jak krajský soud vypořádal její poukaz na soudní přezkum příslušného rozhodnutí o stanovení daně. Odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 117/2020 - 70, jímž tento soud zrušil předchozí zamítavý rozsudek krajského soudu. Stěžovatelka očekává, že s ohledem na odůvodnění posledně uvedeného rozsudku dojde ke „zrušení samotné daňové povinnosti“. I tato skutečnost je důvodem pro zrušení napadeného rozsudku.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůrazňuje deklaratorní povahu rozhodnutí o úroku z prodlení; toto rozhodnutí nezakládá nová práva nebo povinnosti, pouze sděluje daňovému subjektu skutečnosti nastalé ze zákona ve stavu ke dni vydání platebního výměru. Pokud po jeho oznámení dojde ke změně daně, z níž byl úrok vypočten, správce daně z úřední povinnosti předpis úroku na osobním daňovém účtu změní a o novém úroku z prodlení daňový subjekt vyrozumí. Překážku věci rozhodnuté lze aplikovat jen na rozhodnutí konstitutivní povahy. Závěry rozsudku NSS č. j. 3 Afs 235/2017 - 39 lze bez dalšího aplikovat na nyní projednávanou věc, byť skutkové okolnosti judikovaného případu byly odlišné.

[13] Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 117/2020 - 70 žalovaný považuje za irelevantní pro nyní projednávanou věc, neboť platební výměr na úrok z prodlení byl vydán řádně, po splnění všech zákonných náležitostí, a v den jeho vydání existoval pravomocný dodatečný platební výměr, jímž byla stanovena daň z příjmu právnických osob za rok 2010, přičemž tento stav trval i v době rozhodování krajského soudu v nyní projednávané věci, a trvá i v současnosti.

[14] Stěžovatelka v průběhu řízení doplnila svoji kasační stížnost s tím, že navrhuje důkaz rozsudkem krajského soudu ze dne 26. 8. 2021, č. j. 52 Af 5/2021 - 45, jímž krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného o odvolání proti platebnímu výměru, jímž byla stanovena daň z příjmů právnických osob žalobkyni za zdaňovací období roku 2010 a 2011. Podle žalobkyně z tohoto rozsudku plyne, že „není stanovena daň jako taková“, přesto je však stanoven úrok z prodlení se zaplacením této daně. S ohledem na akcesorický charakter úroku z prodlení by měl kasační soud zrušit napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného.

[15] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínky vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

pokračování

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Stěžovatelka důvody kasační stížnosti formálně podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., nicméně fakticky se dovolává pouze kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Jádrem kasační argumentace je totiž nesouhlas stěžovatelky s tím, jak krajský soud právně posoudil (1) tvrzenou překážku věci rozhodnuté, a (2) relevanci soudního řízení o přezkumu rozhodnutí o dani, k níž tvoří úrok z prodlení (jehož se týká nynější věc) příslušenství.

[18] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou první [viz bod (1) výše].

[19] Podle § 101 odst. 1 daňového řádu *správce daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem rozhodnutím*. Podle odstavce 4 téhož ustanovení *přiznat stejné právo nebo uložit stejnou povinnost lze ze stejného důvodu témuž příjemci rozhodnutí pouze jednou*.

[20] V rozsudku č. j. 3 Afs 235/2017 - 39, na nějž odkazuje žalovaný, se zdejší soud touto otázkou věcně nezabýval. V tehdejší věci se jí sice zabýval krajský soud, jehož rozsudek NSS přezkoumával, a to v situaci, kdy správce daně prvním platebním výměrem předepsal úrok z prodlení za určité období, načež druhým platebním výměrem opětovně tento úrok předepsal jako součet úroku z prodlení již sděleného a rozdílu úroku z prodlení předepsaného celkem. Krajský soud tehdy tento postup aproboval právě s odvoláním na „deklaratorní“ povahu platebního výměru na úrok z prodlení. Kasační soud však tuto otázku věcně nerozhodoval, neboť k dané otázce tehdejší stěžovatel nepředložil relevantní kasační argumentaci: podle NSS stěžovatel *„nereaguje na ratio decidendi argumentace krajského soudu, který vysvětlil, že jde pouze o deklaraci aktuální výše neuhrazeného příslušenství daně, již se žádá nová povinnost daňovému subjektu neukládá; proto je pojmově vyloučeno hovořit o možné existenci překážky ne bis in idem. Ani tato část kasační stížnosti tak nedává Nejvyššímu správnímu soudu prostor k tomu, aby se k předmětné problematice (v intencích dispoziční zásady, jíž je vázán) jakkoli věcně vyjádřil“* (zvýraznění bylo nyní přidáno).

[21] Nejvyšší správní soud si není vědom ani jiné relevantní judikatury NSS či Ústavního soudu k této otázce. K jejímu zodpovězení je nejprve nutno posoudit, zda rozhodnutí OFŘ z ledna 2019 vůbec je rozhodnutím meritorním, o němž by bylo možné pojmově uvažovat tak, že zakládá překážku věci rozhodnuté. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že toto rozhodnutí takovou vlastnost pojmově mít nemůže.

[22] Je tomu tak proto, že rozhodnutí OFŘ z ledna 2019 (řečeno slovy zákona) neukládá **žádnou povinnost**, žalovaný pouze zrušil předchozí platební výměr, jenž naopak povinnost stěžovatelce ukládal, a řízení zastavil. Pokud prvně uvedené rozhodnutí neukládá žádnou povinnost (resp. nepřiznává právo), nemá smysl dále zkoumat, zda jde o rozhodnutí „deklaratorní“ či „konstitutivní“. V zásadě jde totiž jen o rozhodnutí *procesní*, které věc **samu** (zde stanovení úroku z prodlení ve vztahu k dani žalobkyně z příjmů právnických osob za rok 2010) **ponechává otevřenou**. Nemá tedy smysl zde uvažovat o existenci překážky věci rozhodnuté, neboť věc sama zde naopak zjevně zůstává nerozhodnutá.

[23] Jen pro srovnání Nejvyšší správní soud dodává, že podle § 159a odst. 4 občanského soudního řádu *jakmile bylo o věci pravomocně rozhodnuto, nemůže být v rozsahu závaznosti výroku rozsudku pro účastníky a popřípadě jiné osoby věc projednávána znovu*. Jakkoli jazykové vyjádření je odlišné od koncepce § 101 odst. 4 daňového řádu, účel úpravy je stále týž – zamezit tomu, aby orgán veřejné moci (zde civilní soud) znovu projednával věc, která již byla věcně (meritorně) rozhodnuta. Důraz je zde přidán právě na slovo "věc", neboť případné „procesní“ rozhodnutí (například o zastavení řízení, pokud žalobce vzal žalobu zpět) není rozhodnutím *ve věci* – o materii samé (o žalobě, resp. žalobním návrhu) totiž rozhodnuto nebylo.

[24] Vzhledem k výše uvedenému je tedy nutné korigovat odůvodnění napadeného rozsudku; žalobní námitka stěžovatelky k existenci překážky věci rozhodnuté je nedůvodná nikoli proto, že by rozhodnutí OFŘ z ledna 2019 představovalo rozhodnutí „deklaratorní“, ale proto, že zde žádné rozhodnutí ve věci neexistovalo. Krajský soud mylně vycházel z opačného, implicitního předpokladu, že rozhodnutí OFŘ z ledna 2019 by mohlo představovat rozhodnutí „ve věci samé“. Jeho zamítavý výrok a závěr o nedůvodnosti příslušné žalobní námítky přesto ob stojí, byť z důvodů jiných, jak je kasační soud vysvětlil v předchozích odstavcích.

[25] Jakkoli je výše uvedeným první sporná otázka vyřešena, Nejvyšší správní soud považuje za vhodné se vyjádřit i k vlastní kasační argumentaci, totiž že i údajné „deklaratorní“ rozhodnutí musí představovat překážku věci rozhodnuté. Kasační soud tomuto názoru stěžovatelky v obecnosti přisvědčuje. Krajský soud i žalovaný se mýlí, pokud se domnívají, že účinky rozhodnutí (platebního výměru) závisejí na jeho povaze (konstitutivní vs. deklaratorní) a že tedy v situaci, kdy platební výměr pouze „deklaruje“ vznik povinnosti k zaplacení úroku z prodlení, nejde o „věc rozhodnutou“.

[26] Takové pojetí je v přímém rozporu se zněním zákona - § 101 odst. 4 daňového řádu hovoří prostě o „uložení povinnosti“. Z pohledu znění tohoto ustanovení je lhotejné, zda je platebním výměrem uložena povinnost k zaplacení úroku z prodlení, jehož výše je prostým výpočtem s užitím zákonné úrokové sazby a příslušného úrokového období, anebo zda je platebním výměrem uložena povinnost k zaplacení daně na základě jiných právních skutečností a skutkových závěrů správce daně, podřazených pod příslušné ustanovení daňového práva hmotného. Z hlediska ryze teoretického se totiž v obou případech jedná o rozhodnutí deklaratorní v tom smyslu, že se zde pouze autoritativně určuje existence určité povinnosti k zaplacení daně (resp. jejího příslušenství). To vše je však jen ryze akademická úvaha – významné je pouze to, že pravomocné rozhodnutí o stanovení daně (či jejího příslušenství) představuje **rozhodnutí ve věci samé**, a může být za splnění dalších zákonných podmínek (vykonatelnost) exekučním titulem. Z pohledu principu překážky věci rozhodnuté je nežádoucí, aby zde vedle sebe existovala dvě pravomocná rozhodnutí ukládající totožnou povinnost. Důvod je zřejmý – za takové situace by totiž mohl správce daně exekuvovat splnění totožné povinnosti dvakrát.

[27] Nejvyšší správní soud se dále věnoval druhé kasační námitce, která tvrdí relevanci soudního řízení o přezkumu rozhodnutí o dani, k níž tvoří úrok z prodlení (jehož se týká nynější věc) příslušenství.

pokračování

[28] Příslušná daň z příjmů byla stanovena rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 1. 2019, č. j. 4332/19/5200-1134-707700 (dále jen „rozhodnutí o dani“). Kasačnímu soudu je z úřední činnosti známo, že krajský soud žalobu proti tomuto rozhodnutí nejprve zamítl rozsudkem ze dne 26. 2. 2020, č. j. 52 Af 7/2019 – 163. Ke kasační stížnosti žalobkyně (a též stěžovatelky v nynějším řízení o kasační stížnosti) Nejvyšší správní soud posledně uvedený rozsudek zrušil svým rozsudkem č. j. 2 Afs 117/2020 - 70, na nějž odkázala stěžovatelka.

[29] V pokračujícím řízení krajský soud rozsudkem ze dne 22. 12. 2021, č. j. 52 Af 7/2019 - 224, rozhodnutí o dani zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Zrušujícím důvodem bylo, že skutkový stav, z něhož vycházel žalovaný, nebyl dostatečně zjištěn. Krajský soud proto žalovanému uložil, aby se zabýval důkazními návrhy žalobkyně (tj. stěžovatelky v nynějším řízení). Zdejšímu soudu je dále z jeho úřední činnosti známo, že proti posledně uvedenému rozsudku krajského soudu podal kasační stížnost žalovaný, o níž Nejvyšší správní soud vede řízení pod sp. zn. 2 Afs 29/2022 a o které dosud nebylo rozhodnuto.

[30] Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že výše zmíněná rozhodnutí jsou mu známa z úřední činnosti a jsou též známa účastníkům nynějšího řízení o kasační stížnosti, neboť ti byli (resp. jsou) také účastníky výše uvedených řízení před krajským soudem a NSS. Proto nebylo nutné provádět stěžovatelkou odkazovaný rozsudek č. j. 52 Af 7/2019 - 224 jako důkaz.

[31] Výše rekapitulovaný vývoj soudního přezkumu rozhodnutí o dani by neměl žádný význam, pokud by se na nyní projednávanou věc bez dalšího aplikoval § 75 odst. 1 s. ř. s., podle něhož *při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu*. Nejvyšší správní soud si je však vědom toho, že v jeho judikatuře existují názory, že uvedené pravidlo je třeba prolomit v některých situacích, kdy správní soudy přezkoumávají rozhodnutí o příslušenství daně, ačkoli rozhodnutí o dani bylo (následně) zrušeno.

[32] Závěry této judikatury zdejší soud podrobně shrnul v rozsudku ze dne 19. 8. 2021, č. j. 7 Afs 118/2020 - 42, ve věci nynější stěžovatelky. Odkázal na judikaturu NSS, která se za účinnosti zákona o správě daní a poplatků vytvořila k přípustnosti postupu správního soudu podle § 75 odst. 1 s. ř. s. za situace, kdy je správnímu soudu v době rozhodování o zákonnosti platebního výměru na penále (úrok z prodlení) známo, že platební výměr na daň samotnou byl správním soudem v mezidobí zrušen a není v době rozhodování soudu o žalobě týkající se úroku z prodlení v právní moci (rozsudky NSS ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 30/2007 – 68, a ze dne 11. 6. 2009, č. j. 1 Afs 47/2009 – 45). V rozsudku č. j. 7 Afs 118/2020 - 42 však tento soud upozornil též na rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2012, č. j. 7 Afs 26/2011 - 103, kde kasační soud pravidlo uvedené v § 75 odst. 1 s. ř. s. respektoval, neboť v posledně uvedené věci došlo „pouze“ ke zrušení rozhodnutí o odvolání z důvodu potřeby doplnění skutkového stavu a odvolací řízení dále pokračovalo.

[33] Judikurní situaci lze tedy stručně shrnout tak, že na jedné straně zdejší soud aproboval prolomení pravidla dle § 75 odst. 1 s. ř. s. při přezkumu rozhodnutí týkajícího se příslušenství daně (penále či úrok z prodlení), jestliže po vydání rozhodnutí o tomto

příslušenství bylo zrušeno rozhodnutí o samotné dani. Výjimky z tohoto pravidla je však třeba vykládat restriktivně, proto také rozsudek NSS č. j. 7 Afs 26/2011 - 103 (a shodně též rozsudek NSS č. j. 7 Afs 118/2020 - 42) se tohoto pravidla nadále přidrží, jestliže „v době vydání napadeného správního rozhodnutí, tj. v roce 2008, zrušující rozsudek městského soudu týkající se daňové povinnosti neexistoval“ a jestliže zásahem krajského soudu se daňové řízení „vrátilo do fáze odvolacího řízení, takže původně doměřená daňová povinnost stěžovatele nezanikla.“

[34] Právě o takovou situaci se jedná i v nyní projednávané věci. V době vydání rozhodnutí žalovaného (tedy v roce 2020), které bylo předmětem přezkumu v řízení před krajským soudem a které vyústilo ve vydání napadeného rozsudku, zrušující rozsudek krajského soudu ohledně rozhodnutí o dani neexistoval, a rozhodnutí o dani bylo v právní moci. V době po vydání rozhodnutí žalovaného sice bylo rozhodnutí o dani zrušeno, nicméně daňové řízení se vrátilo do fáze odvolacího řízení se závazným právním názorem krajského soudu, jenž žalovanému uložil provést určité důkazní návrhy stěžovatelky.

[35] Za uvedené situace je nutné aplikovat § 75 odst. 1 s. ř. s. V době vydání a nabytí právní moci platebního výměru na úrok z prodlení bylo rozhodnutí o daňové povinnosti v právní moci a správce daně nepostupoval nezákonně, pokud z uvedeného stavu vycházel.

[36] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[37] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 8. února 2023

JUDr. Tomáš Rychlý  
předseda senátu