



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **CZT a.s.**, se sídlem Lísková 1513, Čáslav, zast. Mgr. Zbyškem Malíkem, advokátem se sídlem Střelecká 672/14, Hradec Králové, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2015, čj. 140149/15/7100-20117-010435, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2020, čj. 29 Af 18/2016-95,

**t a k t o :**

- I. Výrok II. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2020, čj. 29 Af 18/2016-95, **se** ve vztahu k části rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2015, čj. 140149/15/7100-20117-010435, vztahující se k výroku II. rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 5. 2015, čj. 15720/15/5300-22443-711377, **ruší**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2015, čj. 140149/15/7100-20117-010435, **se** ve vztahu k výroku II. rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 5. 2015, čj. 15720/15/5300-22443-711377, **ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Kasační stížnost proti výroku II. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2020, čj. 29 Af 18/2016-95, **se** ve vztahu k části rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2015, čj. 140149/15/7100-20117-010435, vztahující se k výroku I. rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 5. 2015, čj. 15720/15/5300-22443-711377, **zamítá**.
- IV. Výroky III. a IV. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2020, čj. 29 Af 18/2016-95, **se ruší**.
- V. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení v celkové výši **2 857 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Zbyška Malíka, advokáta.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabýval zákonností penále předepsaného žalobkyni podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění do 31. 12. 2006 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), v návaznosti na její prodlení s úhradou dodatečně vyměřené daňové povinnosti.

[2] U žalobkyně byla provedena daňová kontrola daně z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období únor až listopad 2006, na jejímž základě vydal Finanční úřad pro Pardubický kraj dne 6. 5. 2010 dodatečný platební výměr za zdaňovací období únor 2006 ve výši 910 518 Kč a dne 4. 5. 2011 dodatečné platební výměry za zdaňovací období březen až listopad 2006 v celkové výši 7 076 170 Kč.

[3] Jelikož byla žalobkyně v prodlení s úhradou dodatečně doměřené daně, sdělil jí správce daně penále podle § 63 zákona o správě daní a poplatků, a to deseti platebními výměry ze dne 17. 5. 2013. Odvolání podaná žalobkyní proti uvedeným platebním výměrům zamítlo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 15. 11. 2013 (dále „původní odvolací rozhodnutí“).

[4] Žalobkyně zároveň podala odvolání i proti dodatečnému platebnímu výměru na DPH za zdaňovací období únor 2006 ze dne 6. 5. 2010, k němuž se vztahoval jeden z platebních výměrů na penále. Finanční ředitelství v Hradci Králové dne 22. 12. 2010 toto odvolání zamítlo. Proti tomuto rozhodnutí se bránila žalobou, kterou zamítl Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 29. 3. 2012, čj. 31 Af 30/2011-95. Ke kasační stížnosti však Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 15. 11. 2013, čj. 8 Afs 38/2012-81, následně zrušil jak rozsudek krajského soudu, tak rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové. Tím se věc vrátila do odvolacího řízení a DPH za zdaňovací období únor 2006 proto nebyla dočasně pravomocně stanovena. Následně Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 2. 3. 2015 snížilo dodatečně vyměřenou DPH na 691 994 Kč.

[5] Proti původnímu odvolacímu rozhodnutí podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové. Odvolací finanční ředitelství v průběhu řízení o žalobě vydalo dne 20. 3. 2014 rozhodnutí o uspokojení dle § 124 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále „rozhodnutí o uspokojení“), kterým zrušilo platební výměry na penále ze dne 17. 5. 2013 a řízení zastavilo. Dospělo totiž k závěru, že prvoinstanční správce daně sdělil žalobkyni předpis penále za uvedená zdaňovací období až po uplynutí (prekluzivní) lhůty dle § 160 odst. 1 daňového řádu (dříve § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Konkrétně v případě DPH za zdaňovací období únor 2006 uvedlo, že šestiletá lhůta pro sdělení penále počala běžet 25. 3. 2006 a uplynula 25. 3. 2012. Krajský soud v Hradci Králové následně řízení o žalobě zastavil pro uspokojení žalobkyně ve smyslu § 62 odst. 4 s. ř. s.

[6] Následně podalo Odvolací finanční ředitelství podnět k přezkumu původního odvolacího rozhodnutí ve znění rozhodnutí o uspokojení. Důvodem bylo chybné posouzení konce rozhodné zákonné lhůty pro vyrozumění daňového subjektu o předpisu

pokračování

penále. Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že v řízení byl učiněn úkon přerušující běh lhůty pro placení daně podle § 160 odst. 2 a 3 daňového řádu. Ta tak počala znovu běžet ode dne oznámení rozhodnutí o posečkání s úhradou daňové povinnosti žalobkyni a tedy dosud neuplynula. S ohledem na zrušující rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 38/2012 však mělo za to, že dodatečně vyměřená DPH za únor 2006 nebyla pravomocně stanovena, a proto byl platební výměr na penále za uvedené zdaňovací období zrušen správně. V případě platebních výměrů na penále za zdaňovací období března až listopadu 2006 však bylo přezkoumávané rozhodnutí vydáno v rozporu s právním předpisem. Podle rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2014, čj. 5 Afs 12/2012-52, totiž úkony přerušující běh lhůty pro placení daně mají vliv i na běh lhůty, v níž lze sdělit penále za prodlení s úhradou příslušné daně.

[7] Žalovaný v návaznosti na to rozhodnutím ze dne 23. 9. 2014 (dále „rozhodnutí o nařízení přezkumu“) podle § 121 daňového řádu nařídil přezkum uvedeného rozhodnutí. Shledal totiž, že Odvolací finanční ředitelství vzhledem k datu nabytí právní moci zrušujícího rozsudku sp. zn. 8 Afs 38/2012 pochybilo, když v rozhodnutí o uspokojení shledalo, že ke dni 15. 11. 2013 nebyla dodatečná daňová povinnost pravomocně stanovena. Tak tomu bylo až v době vydání rozhodnutí o uspokojení, tj. 20. 3. 2014. V důsledku zásady, že penále sleduje osud daně a faktu, že v době vydání rozhodnutí o uspokojení bylo rozhodnutí o odvolání ze dne 22. 12. 2010 ve věci dodatečného vyměření daně pravomocně zrušeno, považoval žalovaný za vhodné přihlídnout k tehdy aktuálnímu stavu, čemuž odpovídalo zrušení platebního výměru na penále za zdaňovací období únor 2006. Proto se v rozhodnutí o nařízení přezkumu dále zabývalo otázkou lhůty pro vyrozumění žalobkyně o předpisu penále za zdaňovací období březen až listopad 2006.

[8] Proti rozhodnutí o nařízení přezkumu podala žalobkyně odvolání, které 16. 4. 2015 zamítlo Ministerstvo financí. Proti tomu brojila žalobou, kterou zamítl Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 19. 2. 2020, čj. 6 Af 39/2015-88. Kasační stížnost žalobkyně proti citovanému rozsudku byla taktéž zamítnuta rozsudkem NSS ze dne 19. 11. 2020, čj. 7 Afs 74/2020-31.

[9] Na základě nařízeného přezkumu Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 21. 5. 2015 (dále „přezkumné rozhodnutí“) změnilo původní odvolací rozhodnutí ve znění rozhodnutí o uspokojení tak, že ve vztahu k platebním výměrům ze dne 17. 5. 2013 na penále za prodlení úhrady DPH za zdaňovací období březen až listopad 2006 se odvolání zamítá a platební výměry se potvrzují. Ve vztahu k platebnímu výměru za zdaňovací období únor 2006 pak žalobkyni nově sdělilo snížený předpis penále ve výši 734 588 Kč (v návaznosti na snížení doměřené daňové povinnosti, viz bod [4] tohoto rozsudku). Odvolání žalobkyně proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný nyní napadeným rozhodnutím a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství potvrdil.

[10] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou krajský soud v úvodu uvedeným rozsudkem zamítl. V první řadě uvedl, že námitka nezákonnosti provedeného přezkumného řízení směřovala primárně do fáze daňového řízení, která byla předmětem řízení vedeného před Městským soudem v Praze. Odkázal na odůvodnění rozsudku městského soudu sp. zn. 6 Af 39/2015 a rozsudku NSS sp. zn. 7 Afs 74/2020-31, jejichž závěrem o zákonnosti rozhodnutí o nařízení přezkumu byl krajský soud vázán. Z citovaných rozsudků plyne, že lze nařídít přezkoumání rozhodnutí

vydaného podle § 124 daňového řádu, tj. rozhodnutí vydaného v rámci přezkumného řízení směřujícího k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví.

[11] K námitce prekluze práva předepsat daná penále krajský soud s odkazem na judikaturu NSS uvedl, že žalobkyni byla v roce 2011 oznámena rozhodnutí o posečkání daně, což je úkon podle § 160 odst. 3 písm. c) daňového řádu, v jehož důsledku dochází k novému běhu lhůty pro placení daně. V důsledku toho lhůta pro sdělení penále neskončila v daném případě v průběhu roku 2012, jak tvrdila žalobkyně.

[12] Podle krajského soudu byl v rozhodnutí o nařízení přezkumu také dostatečně vymezen rozsah přezkumného řízení, kterému se žalovaný věnoval na stranách 4 a 5 citovaného rozhodnutí.

[13] Žalobkyně dále poukazovala na nezákonnost napadených rozhodnutí ve vztahu k penále za prodlení úhrady DPH za únor 2006. K tomu krajský soud uvedl, že dotčená daň byla pravomocně stanovena do 4. 12. 2013, kdy nabyl právní moci zrušující rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 38/2012, a dále pak od 3. 3. 2015, kdy nabylo právní moci rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 3. 2015, kterým byla snížena dodatečně vyměřená DPH. Toto rozhodnutí stěžovatelka napadla žalobou a zamítavý rozsudek krajského soudu následně i kasační stížností, kterou zamítl NSS rozsudkem ze dne 16. 11. 2016, čj. 7 Afs 156/2016-59. Odvolací finanční ředitelství tedy nepochybil, pokud považovalo ke dni svého rozhodování (21. 5. 2015) daňovou povinnost na DPH za únor 2006 za pravomocně stanovenou. Správně pak přihlédlo ke snížení této daňové povinnosti a tomu odpovídajícím způsobem snížilo též předepsané penále (penále bylo sníženo z částky 966 653 Kč na částku 734 588 Kč). Nepřisvědčil proto námitce žalobkyně, že správní orgány na změnu doměřené DPH za únor 2006 nereagovaly.

[14] V neposlední řadě krajský soud neshledal důvodnou námitku, že napadená rozhodnutí orgánů finanční správy nebyla podepsána oprávněnými osobami. V kasační stížnosti však žalobkyně proti závěrům ohledně této námitky dále nebrojí. Nejvyšší správní soud je proto nerekapituloval.

## II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a repliky

[15] Proti napadenému rozsudku podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Považovala jej za nezákonný z důvodu nesprávného právního posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. NSS při rekapitulaci kasační stížnosti a následně i v odůvodnění tohoto rozsudku pro přehlednost následoval rozdělení uplatněných námitek dle tematicky ucelených částí, což učinila již stěžovatelka v žalobě a přistoupil na to i krajský soud.

### II.1 Nezákonnost přezkumného řízení

[16] **Stěžovatelka** k závěrům krajského soudu ohledně námitky nezákonnosti přezkumného řízení uvedla, že je pravdou, že se již v rámci řízení o nařízení přezkumu domáhala nápravy a její žaloba i kasační stížnost byly zamítnuty. Navzdory názorům správních soudů, které respektuje, však byla přesvědčena, že z procesního hlediska daňový

pokračování

řád neumožňuje přezkum rozhodnutí, která byla vydána v rámci uspokojení navrhovatele ve smyslu § 62 s. ř. s.

[17] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje se závěry napadeného rozsudku.

[18] **Stěžovatelka** v replice k vyjádření žalovaného pouze zopakovala, že názory správních soudů respektuje.

### *II.2 Lhůta k předpisu penále*

[19] **Stěžovatelka** tvrdila, že namítala oprávněně uplynutí lhůty k předpisu penále s odkazem na rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2013, čj. 7 Afs 52/2013-34. Názor, že sdělení předpisu penále daňovému dlužníkovi není omezeno samostatnou lhůtou, nýbrž je vázáno na běh šestileté promlčecí lhůty pro vybrání daně, byl totiž rozšířeným senátem NSS vysloven až poté, co byly vydány dotčené platební výměry. Podle stěžovatelky se jedná o nepřipustnou retroaktivitu a na věci nic nemění, že ve věci sdělení penále jde o rozhodnutí deklaratorní.

[20] **Žalovaný** odkázal na napadené rozhodnutí a uvedl, že ke stěžovatelkou tvrzené retroaktivitě nedošlo. K tomu odkázal na rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 16. 4. 2015, kde se vyjádřilo k obdobné námitce. Uvedlo, že se nejedná o případ pravé retroaktivity, ale přípustné nepravé retroaktivity. Režim § 264 odst. 5 daňového řádu totiž vztahuje právní úpravu lhůty pro placení daně i na právní vztahy vzniklé před nabytím účinnosti daňového řádu. Uvedená právní úprava se však použije až od nabytí účinnosti daňového řádu. Podle § 160 odst. 2 a 3 daňového řádu se lhůta pro placení daně přerušuje mj. oznámením rozhodnutí o posečkání. Podle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků se lhůta pro promlčení práva vybrat daňový nedoplatek přerušuje, byl-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku. Judikatura přitom považuje rozhodnutí o posečkání daně za úkon, kterým se zajišťuje vybrání daně, a proto nepochybně spadá pod režim citovaného ustanovení. Tehdejší i současná právní úprava tedy upravují danou problematiku obdobným způsobem.

[21] **Stěžovatelka** v replice zopakovala, že žalovaný při obhajobě lhůty k předpisu penále používá argumenty z judikatury vyslovené až po vydání platebních výměrů, kterými bylo stěžovatelce sděleno penále. Stěžovatelka je proto nadále považovala za nepřipustně retroaktivní.

### *II.3 Rozsah přezkumného řízení*

[22] **Stěžovatelka** sporovala závěr krajského soudu o tom, že okolnosti a důvody, pro něž byl nařízen přezkum, jsou výslovně uvedeny na konkrétních stranách rozhodnutí o nařízení přezkumu. Stěžovatelka totiž nenamítala okolnosti ani důvod přezkumu, ale jeho rozsah, který není z rozhodnutí o nařízení přezkumu jednoznačný. Dle stěžovatelky dále okolnost, že byl původní platební výměr na penále za únor 2006 vydán v době, kdy nebyla závazně stanovena daňová povinnost za toto období, nebylo možné zhojit přezkumem původního rozhodnutí, ale sdělením penále až v době, kdy byla daňová povinnost

stanovena. Na celý rozsah přezkumného řízení navíc dopadá usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, podle kterého zrušením platebního výměru daňové řízení končí a toto rozhodnutí zakládá překážku věci rozhodnuté.

[23] **Žalovaný** uvedl, že z rozhodnutí o nařízení přezkumu i z následného odvolacího rozhodnutí jsou zřejmé okolnosti, důvody i rozsah, pro něž bylo nařízeno. Odkázal na napadený rozsudek, ze kterého plyne, že rozsah přezkumného řízení závisí na výši stanovené DPH v daném zdaňovacím období.

[24] **Stěžovatelka** v replice zopakovala svou kasační argumentaci a vytkla žalovanému, že na ni ve svém vyjádření nereagoval. Podle stěžovatelky však měla zásadní význam, neboť rozhodnutí na penále za zdaňovací období únor až listopad 2006 byla v rámci uspokojení navrhovatele podle § 62 s. ř. s. zrušena, k čemuž bylo třeba přihlídnout v jakékoliv fázi řízení.

#### *II.4 Nezákonost rozhodnutí ve věci penále na DPH za únor 2006*

[25] **Stěžovatelka** namítala, že krajský soud posoudil penále za rozhodné zdaňovací období pouze z hlediska jeho výše v návaznosti na nové stanovení vlastní daňové povinnosti. Nezkoumal již uplatněnou námitku, že žalovaný sice opravil výši penále, ale z původní zrušené daňové povinnosti.

[26] Uvedla, že po podání žaloby zjistila, že jiný správce daně (celní úřad) evidoval přeplatek stěžovatelky na spotřební dani za období, za které správce daně sděloval stěžovatelce dotčenými platebními výměry penále. Celní úřad následně převedl podle § 154 daňového řádu správci daně částku 6 581 106 Kč z přeplatku vzniklého zaplacením soudem následně zrušeného rozhodnutí o stanovení spotřební daně.

[27] V rámci tohoto postupu ale celní úřad správci daně nesdělil data vzniku a výši přeplatků z titulu zrušeného rozhodnutí o spotřební dani v návaznosti na jednotlivá zdaňovací období. K datu 27. 3. 2007 byla připsána na osobní daňový účet stěžovatelky částka 34 760 379,90 Kč jako přeplatek na spotřební dani, tedy částka ve výši přesahující nedoplatek na DPH (7 076 170 Kč). Od uvedeného data tedy již žádný nedoplatek na DPH neexistoval a nebyl dán důvod pro výpočet penále (§ 154 odst. 5 daňového řádu).

[28] Na jejím osobním daňovém účtu byl evidován přeplatek již od 7. 1. 2006 a přeplatky evidované před vznikem nedoplatku se na jeho úhradu započítávají. Správce daně však akceptoval celním úřadem uvedené nesprávné datum vzniku přeplatku (14. 5. 2013) v rozporu s § 154 odst. 5 daňového řádu, což nemůže být k její tíži, neboť převody přeplatků probíhaly bez její součinnosti. Výše penále dotčeného touto kasační stížností je tedy v rozporu i s § 63 zákona o správě daní a poplatků, s odkazem na § 264 odst. 14 daňového řádu, za použití § 154 odst. 4 a 5 daňového řádu. K tomu odkázala na rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2009, čj. 5 Afs 72/2009-75.

[29] **Žalovaný** ve svém vyjádření odkázal na rozhodnutí o nařízení přezkumu, dle kterého za předpokladu, že existuje pravomocně stanovená doměřená daň, není důvod

pokračování

penále rušit. Dále Odvolací finanční ředitelství přihlédlo k tehdy zjištěné okolnosti, že daň nebyla dočasně pravomocně stanovena. Tento stav se však v průběhu řízení změnil a odvolací orgán v souladu s § 123 odst. 3 daňového řádu zohlednil, že je daň opět pravomocně stanovena a sdělil stěžovatelce penále ve správné výši.

[30] K námitce ohledně existence přeplatku na osobním daňovém účtu stěžovatelky žalovaný uvedl, že tato námitka doposud nebyla v řízení uplatněna a proto se jí ani on, ani krajský soud nemohli zabývat. Dodal, že určení data vzniku přeplatku na dani je v kompetenci celního úřadu, který uvedl, že přeplatek vznikl ke dni 13. 5. 2013.

[31] **Stěžovatelka** v replice namítla, že byt' o existenci přeplatku zjistila až po podání žaloby, na věci to nic nemění, neboť penále má deklaratorní povahu a nic proto nebránilo, aby se touto problematikou zabýval i žalovaný. Odkázala na judikaturu NSS, podle které lze i po uplynutí lhůty pro podání žaloby uplatněný žalobní bod argumentačně rozvíjet a rozhojňovat.

[32] Závěrem odmítla argument žalovaného, že určení data vzniku přeplatku je v kompetenci správce daně (zde celního úřadu). To je v příkrém rozporu s § 154 a násl. daňového řádu.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[33] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že je částečně důvodná.

#### III.1 Neprojednatelné námítky

[34] Před vypořádáním uplatněných kasačních námitek soud předesílá, že řízení před Nejvyšším správním soudem je ovládáno dispoziční zásadou. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah jeho rozsudku. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, a rozsudky ze dne 15. 2. 2012, čj. 1 Afs 57/2011-95, a ze dne 17. 12. 2008, čj. 7 As 17/2008-60, č. 1789/2009 Sb. NSS). Proto platí, že čím obecněji stěžovatel námítku formuluje, tím obecněji ji může soud posoudit (rozsudek rozšířeného senátu NSS sp. zn. 4 As 3/2008, jehož závěr uvedený v bodě 32 lze použít i ve vztahu ke kasačním bodům).

[35] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

[36] Stěžovatelka v části VI.4 kasační stížnosti ve vztahu k nezákonnosti rozhodnutí ve věci penále na DPH za únor 2006 mimo jiné obsáhle namítá, že až v době po podání

žaloby zjistila, že jiný správce daně evidoval její přeplatek na spotřební dani za rozhodné zdaňovací období. K datu 27. 3. 2007 byla připsána na její osobní daňový účet částka 34 760 379,90 Kč, tedy částka přesahující nedoplatek na DPH (7 076 170 Kč). Od uvedeného data tedy již žádný nedoplatek na DPH neexistoval a nebyl dán důvod pro výpočet penále. Dále namítá, že výše penále je v rozporu s § 63 zákona o správě daní a poplatků a § 154 odst. 4 a 5 daňového řádu, kde je uvedeno, že za den úhrady nedoplatku převodem přeplatku se považuje den, který následuje po dni přeplatku, pokud tento nastal po dni vzniku nedoplatku.

[37] Stěžovatelka tedy tvrdí, že citované okolnosti zjistila *po podání žaloby*, nikoliv *po vydání rozhodnutí ve věci samé*. Nevysvětluje však, proč tyto námitky neuplatnila v řízení před krajským soudem, a to buď jako doplnění žaloby ve lhůty pro její podání (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), anebo rozšířením žaloby o nový žalobní bod po uplynutí lhůty pro její podání s tvrzením, že se jedná o skutečnost, o níž se před uplynutím lhůty pro podání žaloby nemohla dozvědět. Pokud by tvrdila, proč tuto argumentaci nemohla objektivně uplatnit již v žalobě, pak by se krajský soud s její argumentací musel vypořádat a jeho závěr by pak byl přezkoumatelný Nejvyšším správním soudem. Stěžovatelka to však neučinila a citované námitky v řízení před krajským soudem neuplatnila, aniž by vysvětlila, co jí v tom bránilo. Citované kasační námitky jsou proto nepřijatelné. Na tom nic nemění ani argumentace rozsudkem NSS ze dne 17. 3. 2013, čj. 1 Afs 54/2013-36, dle kterého lze řádně a včas uplatněný žalobní bod rozhojňovat i po uplynutí lhůty k podání žaloby. Tento závěr totiž míří na průběh řízení před krajským soudem, což ostatně uvádí i citovaný rozsudek. Rozhodně jej proto nelze chápat tak, že by stěžovatelka mohla uplatněný žalobní bod rozhojňovat v řízení o kasační stížnosti, jak se snaží tvrdit v replice k vyjádření žalovaného.

[38] Dále v části VI.1 kasační stížnosti stěžovatelka tvrdí, že krajský soud považoval ohledně její žalobní námitky nezákonného provedení (nařízení) přezkumného řízení za dostačující odkázat na odůvodnění rozsudků sp. zn. 6 Af 39/2015 a 7 Afs 74/2020, vzešlých z řízení, ve kterém se domáhala přezkumu zákonnosti rozhodnutí o nařízení přezkumu. Uvádí, že jejich názor respektuje, nicméně je nadále přesvědčena, že daňový řád neumožňuje přezkum rozhodnutí, která byla vydána v rámci uspokojení navrhovatele ve smyslu § 62 s. ř. s.

[39] Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 7 Afs 74/2020 dospěl k závěru, že lze nařídit přezkoumání rozhodnutí vydaného podle § 124 daňového řádu, tj. v řízení směřujícím k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví. Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že je tímto závěrem vázán, čemuž lze přisvědčit. Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumá soud k žalobní námitce zákonnost závazného podkladu přezkoumávaného rozhodnutí, není-li jím sám vázán a nelze-li jej napadnout správní žalobou. Rozhodnutí o nařízení přezkumu je však samostatně přezkoumatelné (rozsudek NSS ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006-52) a přezkumné rozhodnutí by bez něj nemohlo existovat. Jedná se o tzv. řetězící správní akty (rozsudek NSS ze dne 10. 4. 2010, čj. 6 As 43/2018-472). Pro ty v obecné rovině platí, že v navazujícím řetězícím aktu nelze napadat ty otázky, které bylo možno podrobit přezkumu v žalobě proti aktu předcházejícímu (zde proti rozhodnutí o nařízení přezkumu; srov. Kühn, Z.; Kocourek, T, a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019, s. 609).

pokračování

[40] Stěžovatelka však v kasační stížnosti nevznáší žádné argumenty, pro které by krajský soud neměl být vázán rozhodnutími týkajícími se nařízení přezkumu. Následně v replice k vyjádření žalovaného pouze opakuje, že „*respektuje názory správních soudů ve vztahu k přezkumnému řízení, která byla zahájena po uspokojení stěžovatelky ve smyslu ustanovení § 62 s. ř. s.*“

[41] Takové tvrzení však nepředstavuje kasační námitku. Pro jejich formulaci totiž platí, že je stěžovatel povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl krajský soud vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či rozhodnutím samotným. Je tedy povinen uvést konkrétní a individualizovaná skutková tvrzení a právní argumentaci ve vztahu k projednávané věci (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS, jehož závěry ohledně formulace žalobních bodů lze vztáhnout i na důvody kasační stížnosti). Tyto požadavky však uvedené tvrzení stěžovatelky zjevně nespĺňuje, když závěrům krajského soudu ve svém obsahu fakticky přisvědčuje.

[42] Obdobně je tomu i v případě stěžovatelčiny obecné úvahy, že daňový řád neumožňuje přezkum rozhodnutí vydaných podle jeho § 124. Ani ta totiž žádným způsobem neuvádí konkrétní pochybení krajského soudu, proti kterému by kasační stížnost brojila.

### *III.2 Lhůta k předpisu penále*

[43] Stěžovatelka namítá, že názor, že přerušení lhůty k předepsání penále je vázáno na úkony pro vybrání daně, byl vysloven až po vydání dotčených platebních výměrů a po rozhodnutí, jímž bylo sděleno penále. Proto je jeho užití na její případ nepřipustnou retroaktivitou.

[44] Citovaný závěr plyne z usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 27. 10. 2015, čj. 1 Afs 215/2014-56, č. 3336/2016 Sb. NSS, *VIKTORIAPETROL*. Ten uvedl, že „*úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, který přerušuje lhůtu pro vybrání a vymáhání daně podle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, přerušuje i lhůtu pro sdělení předpisu penále dle § 63 odst. 4 věty čtvrté části za středníkem tohoto zákona a tato lhůta začne běžet znovu způsobem uvedeným v § 70 odst. 2.*“

[45] Stěžovatelka se naopak dovolává aplikace rozsudku ze dne 19. 12. 2013, čj. 7 Afs 52/2013-34, dle kterého se lhůta pro vydání platebního výměru na penále podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků nepřerušuje provedením úkonu směřujícího k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku (podle § 70 odst. 2 citovaného zákona). Tyto závěry však byly výslovně popřeny rozšířeným senátem právě v usnesení *VIKTORIAPETROL*, který v té době řešil existující judikатурní rozkol.

[46] Tato kasační námitka však není důvodná. Podle ustálené rozhodovací praxe totiž judikatura, na rozdíl od právních předpisů, může být aplikována, ba dokonce se zcela běžně aplikuje, zpětně. NSS v rozsudku ze dne 12. 2. 2014, čj. 9 Afs 72/2012-76 uvedl, že „*[p]ro oblast soudního rozhodování platí, že nalézání práva je zásadně pouze výkladem a*

*zpřesňováním stávající právní úpravy. Z povahy věci tak plyne, že soudní rozhodnutí působí zpětně, neboť se zpravidla vyjadřuje k jednání v minulosti a k tomuto minulému jednání provádí výklad zákona, který platí od jeho přijetí. Ke změně judikatury dochází v situacích, kdy je soud přesvědčen o tom, že předchozí judikatura byla založena na nesprávném výkladu práva. Nový, správný výklad se až na výjimky uplatní bezprostředně na souzený případ, v němž ke změně dosavadního právního názoru došlo, již probíhající případy, a také na všechny budoucí případy, jež mají skutkový základ v minulosti (tzv. incidentní retrospektivita).“ Obdobně plyne z nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11, podle kterého soudní nalézání práva nelze (zpravidla) považovat za tvorbu právních předpisů, nýbrž za jejich výklad a zpřesňování. Z povahy věci tak působí zpětně (retrospektivně), nemůže se na ně tedy uplatnit obecný zákaz retroaktivity. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že krajský soud ani žalovaný aplikací novější judikatury nepochybili (rozsudek NSS ze dne 12. 8. 2022, čj. 8 Afs 358/2019-86).*

[47] Nutno dodat, že i rozsudek sp. zn. 7 Afs 52/2013, jehož závěrů se stěžovatelka dovolává, byl vydán později, než platební výměry na penále. Logikou její argumentace by tedy i jeho aplikace na projednávanou věc byla taktéž nepřipustnou retroaktivitou. Stěžovatelce nemohlo vzniknout ani legitimní očekávání, že na její věc budou závěry citovaného rozsudku aplikovány. Žalovaný totiž vyšel z rozsudku NSS sp. zn. 5 Afs 12/2012, jehož závěry byly potvrzeny rozšířeným senátem v usnesení *VIKTORIAPETROL*. V napadeném rozhodnutí uvedl, proč stěžovatelkou odkazovaný rozsudek neaplikoval a rozvedl konkurující argumentaci. K této otázce se ostatně vyjádřil i NSS v rozsudku ze dne 26. 11. 2015, čj. 1 Afs 215/2014-74 (vydaném ve věci *VIKTORIAPETROL* v návaznosti na usnesení rozšířeného senátu). Uvedl, že v tomto případě neuspěje námitka, že v pochybnostech by měla být právní norma vykládána mírněji: „Skutečnost, že v jinak poměrně konzistentní judikatuře Nejvyššího správního soudu se vyskytoval ojedinělý odlišný názor na otázku přerušení běhu prekluzivní lhůty ke sdělení daňového penále (uvedený v rozsudku 7 Afs 52/2013 – 34), nezakládá pochybnosti, pro které by příslušné ustanovení zákona o správě daní a poplatků mělo být vykládáno nesprávně a zvýhodňovat daňové subjekty, které nesplnily včas svou daňovou povinnost.“ V kontextu uvedeného je evidentní, že stěžovatelce nemohlo vzniknout legitimní očekávání, ani představa o existenci dlouhodobé ustálené soudní praxe následující jí zastávaný právní názor.

### ***III.3 Rozsah přezkumného řízení***

[48] Ohledně rozsahu přezkumného řízení stěžovatelka namítá, že krajský soud se zabýval okolnostmi a důvody, pro něž byl přezkum nařizován. Ona však namítala, že z rozhodnutí o nařízení přezkumu není jednoznačný jeho rozsah, a z vlastního výroku tohoto rozhodnutí také ne, neboť ten uvádí pouze čísla jednací rozhodnutí, která mají být přezkoumána. Až z rozhodnutí o přezkumu má být zřejmé, že se jedná o „obživnutí“ původních rozhodnutí na penále za měsíc březen až listopad a že za měsíc únor mělo být původně sdělené penále sníženo.

[49] Stěžovatelka v žalobě uvedla, že v rozhodnutí o nařízení přezkumu se žalovaný sice věnuje povinnosti placení penále za prodlení úhrady DPH za měsíc únor 2006, nicméně

pokračování

chybí tam vyjádření nezákonnosti této daňové povinnosti a rozsah přezkumného řízení není jednoznačný.

[50] Krajský soud v bodě 32 napadeného rozsudku uvedl, že žalovaný v rozhodnutí o nařízení přezkumu poukázal na to, že v rozhodnutí o uspokojení Odvolací finanční ředitelství považovalo příslušnou daňovou povinnost ke dni 15. 11. 2013 za nepravomocně stanovenou. K tomuto dni však byla stanovena pravomocně, neboť zrušující rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 38/2012 nabyl právní moci až dne 4. 12. 2013. Odvolací finanční ředitelství tudíž nepochybil, pokud původním odvolacím rozhodnutím odvolání zamítlo. Závěrem žalovaný v rozhodnutí o nařízení přezkumu vymezil úkol přezkumného orgánu tak, aby své závěry *přizpůsobil současnému stavu*, tj. že v mezidobí dočasně nepravomocně stanovená DPH za zdaňovací období únor 2006 byla pravomocně stanovena rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 3. 2015.

[51] Nejvyšší správní soud však s touto reprodukcí závěrů žalovaného krajským soudem nesouhlasí. Ze závěrů žalovaného na str. 5 rozhodnutí o nařízení přezkumu vyplývá, že podle žalovaného Odvolací finanční ředitelství v rozhodnutí o uspokojení sice pochybilo, jelikož v něm shledalo, že k 15. 11. 2013 nebyla dodatečná daňová povinnost pravomocně stanovena. Ke dni vydání rozhodnutí o uspokojení, tedy k 20. 3. 2014, však již tato daň skutečně pravomocně stanovena nebyla, jelikož bylo zrušeno rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 22. 12. 2010 (viz bod [4] tohoto rozsudku). Tento stav trval i za vydání rozhodnutí o nařízení přezkumu, proto žalovaný uvedl, že *„považuje za vhodné přihlédnout k současnému stavu, se kterým koresponduje zrušení platebního výměru na daňové penále [...] ze dne 17. 5. 2013, kterým vznikla povinnost uhradit penále za prodlení úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2006“*. Následně žalovaný uvedl, že *„[s] poukazem na závěry týkající se zrušení pravomocného dodatečného vyměření daňové povinnosti za zdaňovací období únor 2006 a souvisejícího penále, bude se Generální finanční ředitelství dále zabývat pouze otázkou lhůty pro vyrozumění odvolatele o předpisu penále za zdaňovací období březen až listopad roku 2006.“*

[52] Podle Nejvyššího správního soudu z uvedeného vyplývá, že žalovaný sice shledal, že Odvolací finanční ředitelství v rozhodnutí o uspokojení ve vztahu k penále za zdaňovací období únor 2006 původně pochybilo, avšak vzhledem k navazujícímu procesnímu vývoji se jednalo o pochybení, které nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí o uspokojení v době rozhodování žalovaného o nařízení přezkumu. Důvodem nařízení přezkumu proto bylo pouze odchýlení se od správní praxe ve vztahu ke zbývajícím zdaňovacím obdobím (viz str. 7 rozhodnutí o nařízení přezkumu). Odvolací finanční ředitelství však navazujícím přezkumným rozhodnutím rozhodlo i o penále za zdaňovací období únor 2006. V bodě 15 přezkumného rozhodnutí uvedlo, že vzhledem k tomu, že žalovaný v rozhodnutí o nařízení přezkumu uvedl, že *„považuje vhodné přihlédnout k současnému stavu“*, tak Odvolací finanční ředitelství učinilo a přihlédlo k tomu, že v průběhu přezkumného řízení byla dodatečně vyměřená daň opět pravomocně stanovena rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 3. 2015 (viz bod [4] a [50] tohoto rozsudku)

[53] Podle § 123 odst. 3 daňového řádu je správce daně v přezkumném řízení *vázán důvody, pro které bylo nařízeno, a právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí*.

[54] To potvrzuje i judikatura NSS, podle které „*nařídí-li instančně vyšší správce daně přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně, znamená to, že dospěl k závěru, že toto rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy (nebo se zakládá na podstatných vadách řízení) a zároveň, že okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. V rámci přezkumu se zkoumá nejen obsah původního rozhodnutí, ale i řízení a postupy, které tomuto rozhodnutí předcházely. Tímto právním názorem je správce daně, který rozhodl v posledním stupni, a který rozhoduje ve druhé fázi přezkumného řízení, ve smyslu § 123 odst. 3 daňového řádu vázán; má tedy závazně vyřešenu především otázku protiprávnosti napadeného rozhodnutí a nemůže sám dospět k závěru opačnému.*“ (rozsudek ze dne 6. 4. 2017, čj. 9 Afs 257/2016-62). V souladu s tím i odborná literatura uvádí, že na rozdíl od obnovy řízení je přezkoumání rozhodnutí možno provádět pouze v mezích důvodů, pro které bylo řízení nařizováno: „*Správce daně tak není oprávněn z toho vymezeného rozsahu jakkoliv vybočit, ať už ve prospěch či neprospěch daňového subjektu.*“ (Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol. *Daňový řád*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 484.) Ve zbytku tedy správce daně musí převzít výsledky původního řízení tak, jak byly vyjádřeny v přezkoumávaném rozhodnutí.

[55] Žalovaný však svůj závazný právní názor v rozhodnutí o nařízení přezkumu formuloval poněkud netradičně. Ve vztahu k rozhodnému zdaňovacímu období (únor 2006) totiž fakticky shledal, že k žádné nezákonnosti, pro kterou by bylo třeba nařídit přezkum, nedošlo. V souladu s výše uvedeným se proto mělo Odvolací finanční ředitelství následně v přezkumném rozhodnutí věnovat pouze nezákonnosti ve vztahu k penále sdělenému za zdaňovací období březen až listopad 2006. Tím, že rozhodlo i o penále za zdaňovací období únor 2006, porušilo vázanost důvody přezkumného řízení a právním názorem žalovaného.

[56] Z uvedeného vyplývá, že krajský soud pochybil, pokud, stejně jako Odvolací finanční ředitelství, závěr žalovaného o vhodnosti *přihlédnutí k aktuálnímu stavu* posuzoval do budoucna. Podle NSS je totiž zřejmé, že uvedené přihlédnutí se vztahovalo k okamžiku nařízení přezkumu, neboť žalovaný hovořil o tom, že původně k pochybení Odvolacího finančního ředitelství došlo, ale přihlédl k současnému stavu (v době nařízení přezkumu), a proto se následně omezil ohledně konstatování podezření na nezákonnost jen na penále vztahující se k dalším zdaňovacím obdobím. Tedy konstatoval, že původní vada rozhodnutí o uspokojení neměla vliv na jeho zákonnost „*s přihlédnutím k aktuálnímu stavu*“, jelikož zrušení platebního výměru na penále za únor 2006 bylo v souladu tím, že daňová povinnost, které se týkalo, nebyla (tehdy *aktuálně*, tj. ke dni rozhodování žalovaného), pravomocně stanovena. Krajský soud měl proto přisvědčit žalobní námitce, že v rozhodnutí o nařízení přezkumu chybí vyjádření nezákonnosti ve vztahu k tehdy zrušené povinnosti uhradit penále za zdaňovací období únor 2006. Jelikož tak neučinil, zatížil napadený rozsudek vadou nezákonnosti. Tato kasační námitka je proto důvodná.

[57] S ohledem na uvedené se Nejvyšší správní soud dále nezabýval kasačními námitkami, že pokud byl platební výměr na penále za únor 2006 vydán v době, kdy nebyla závazně stanovena daňová povinnost za toto období, nelze to zhojit přezkumem původního rozhodnutí, ale sdělením penále až v době, kdy daňová povinnost stanovena byla, a že zrušením platebního výměru daňové řízení končí a toto rozhodnutí zakládá překážku věci rozhodnuté. Vzhledem k výše vymezenému rozsahu přezkumného řízení je

pokračování

totíž patrné, že zákonností daňového penále za zdaňovací období únor 2006 se neměly zabývat ani orgány daňové správy v přezkumném řízení, ani následně krajský soud.

[58] Pro úplnost Nejvyšší správní soud poznamenává, že nijak věcně nehodnotil zákonnost citovaného závěru žalovaného ohledně zdaňovacího období únor 2006. Pouze jej vyložil pro potřebu nyní souzené věci, neboť z něj vychází rozhodnutí vydaná v přezkumném řízení, která jsou předmětem nynějšího soudního přezkumu. Zákonnost rozhodnutí o nařízení přezkumu by nyní ani přezkoumat nemohl, a to s ohledem na závěry uvedené v bodě [39] tohoto rozsudku.

#### *III.4 Nezákonost rozhodnutí ve věci penále na DPH za únor 2006*

[59] Stěžovatelka tvrdí, že krajský soud posoudil penále za rozhodné zdaňovací období pouze z hlediska jeho výše v návaznosti na nové stanovení vlastní daňové povinnosti. Nezkoumal již uplatněnou námitku, že žalovaný sice opravil výši penále, ale z původní zrušené daňové povinnosti.

[60] Citovaná námitka svým obsahem míří do nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, jelikož příkladem nepřezkoumatelného rozhodnutí je mimo jiné rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2006, čj. 3 As 4/2007-58).

[61] Stěžovatelka uvedla v bodě 107 žaloby, že: „*v případě penále na DPH za únor 2006 nemohlo dojít k jeho platnému předepsání, jelikož DPH za únor 2006 nebyla v inkriminované době pravomocně doměřena. Příslušenství totiž sleduje osud daně.*“ Dále, že „*správce daně dodnes nereagoval na změnu doměřené DPH za únor 2006, když s ohledem na její snížení v rámci odvolacího řízení nebyl předepsán platební výměr s novým (sníženým) penálem. Penále ve výši 966.562,- Kč totiž bylo předepsáno na původně doměřenou DPH ve výši 910.518,- Kč. Přitom nově pravomocně stanovená daň činí 691.994,- Kč.*“

[62] Dále v žalobě uvedla, že Odvolací finanční ředitelství a žalovaný se snaží obejít zákon a věc podsunout do přezkumného řízení. A to s vědomím, že penále by muselo být znovu předepsáno, k čemuž by však došlo po prekluzi tohoto práva. Poukázala na podobné řízení, ve kterém správce daně vydal platební výměr na úrok z prodlení u dosud nepravomocně stanovené daně z příjmu právnických osob, a Odvolací finanční ředitelství jej potvrdilo. Krajský soud v Hradci Králové – Pobočka v Pardubicích však rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství následně zrušil. Uvedl, že není-li daň pravomocně stanovena, nelze předepsat ani příslušenství.

[63] Na tyto žalobní námítky krajský soud reagoval v bodě 35 napadeného rozsudku. Uvedl, že Odvolací finanční ředitelství vycházelo ze skutkového stavu ke dni svého rozhodování (21. 5. 2015). Nepochybilo tedy, pokud samotnou daňovou povinnost na DPH za únor 2006 považovalo za pravomocně stanovenou. Správně přihlédlo ke snížení daňové povinnosti, čemuž odpovídajícím způsobem snížilo předepsané penále z částky 966 562 Kč na částku 734 558 Kč. Uvedl proto, že stěžovatelka neměla pravdu, když v žalobě tvrdila, že správní orgány dodnes nereagovaly na změnu doměřené DPH za únor

2006, a že vzhledem k procesní situaci nebylo třeba, aby toto penále bylo předepsáno novým platebním výměrem.

[64] Pokud tedy stěžovatelka tvrdí, že se krajský soud uplatněnou žalobní námitkou nezabýval, nezakládá se toto tvrzení na pravdě. Krajský soud v bodě 35 napadeného rozsudku jasně zohlednil, že opravená výše penále za rozhodné zdaňovací období vyplývá z nové, snížené daňové povinnosti. V témže bodě implicitně reagoval i na namítanou podobnost s řízením probíhajícím u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích pod sp. zn. 52 Af 29/2014, ve kterém byl vydán platební výměr na úrok z prodlení u dosud pravomocně nestanovené daňové povinnosti. V nyní projednávané věci totiž DPH za rozhodné zdaňovací období v době vydání přezkumného rozhodnutí (21. 5. 2015) pravomocně stanovena byla (rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 3. 2015, jak plyne i z bodu 32 napadeného rozsudku). Krajský soud k tomu uvedl, že vzhledem k procesní situaci nebylo třeba, aby toto penále bylo předepsáno novým platebním výměrem. Lze tedy uzavřít, že byť Odvolací finanční ředitelství v přezkumném rozhodnutí o výši penále za zdaňovací období únor 2006 vzhledem k rozsahu přezkumného řízení rozhodovat nemělo, fakticky tak učinilo. Tím zatížilo své rozhodnutí vadou (jak bylo popsáno výše). Stěžovatelka však v této části kasační stížnosti namítala pouze to, že se krajský soud nevypořádal s uplatněnou žalobní námitkou. Tato kasační námitka je proto nedůvodná a vadou nepřezkoumatelnosti napadený rozsudek netrpí.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[65] Nejvyšší správní soud posoudil jako důvodnou pouze námitku týkající se nedostatečně vymezeného rozsahu přezkumného řízení v rozhodnutí o nařízení přezkumu (kapitola III.3 tohoto rozsudku), která se však vztahovala pouze ke zdaňovacímu období únor 2006. Zabýval se proto otázkou, zda je v této situaci možné zrušit pouze část napadeného rozsudku a rozhodnutí žalovaného, která se týkala uvedeného zdaňovacího období. Dospěl k závěru, že takový postup je možný, a to s ohledem na obecnější závěry plynoucí z usnesení rozšířeného senátu ze dne 9. 6. 2022, čj. 2 As 347/2019-81, č. 4368/2022 Sb. NSS, bodu 32, kde se rozšířený senát vyjádřil k možnosti faktického rozštěpení jednoho výroku krajského soudu ve vztahu k jednotlivým navrhovatelům, a to z důvodu jejich samostatného společenství. Rozšířený senát uvedl, že Nejvyšší správní soud v takovém případě musí jasně uvést již ve výroku svého rozhodnutí, ve vztahu k jakým navrhovatelům je rozhodnutí krajského soudu rušeno. Typicky půjde o výrok „*Výrok I. rozsudku krajského soudu se ve vztahu k žalobci XY ruší.*“ Na základě toho NSS v rozsudku ze dne 11. 1. 2023, čj. 8 Afs 27/2021-67, *SULKOM*, shledal, že lze zrušit rozsudek krajského soudu, který žalobu podanou proti dvěma samostatným rozhodnutím zamítl jedním výrokiem, pouze ve vztahu k jednomu z napadených rozhodnutí.

[66] V nyní projednávané věci bylo žalobou napadeno jedno rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání proti přezkumnému rozhodnutí. Přezkumné rozhodnutí však obsahuje dva výroky, a to výrok I. ve vztahu k platebním výměrům na penále za zdaňovací období březen až listopad, a výrok II. ve vztahu k platebnímu výměru na penále za zdaňovací období únor 2006. Původní odvolací rozhodnutí ve znění rozhodnutí o uspokojení, které bylo přezkumným rozhodnutím změněno, se týkalo všech deseti platebních výměrů (za zdaňovací období únor až listopad 2006). Přesto, že o odvolání proti

pokračování

všem platebním výměřům bylo rozhodnuto jedním rozhodnutím, fakticky se jednalo o deset rozhodnutí o odvolání. Analogicky se tedy i přezkumné rozhodnutí, které původní odvolací rozhodnutí ve znění rozhodnutí o uspokojení změnilo, týkalo všech deseti platebních výměřů. Žalovaný o odvolání proti přezkumnému rozhodnutí rozhodl taktéž jedním rozhodnutím a následně byla podána jedna žaloba. Materiálně se však jednalo o deset rozhodnutí o odvolání a následně deset žalob, které byly zamítnuty jedním rozhodnutím o odvolání a jedním rozsudkem. Rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného je tak třeba materiálně vnímat jako zamítající deset podaných žalob, respektive deset odvolání (rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2022, čj. 9 Afs 336/2018-58, bod 23). Nejvyšší správní soud na základě toho dospěl k závěru, že nic nebrání tomu, aby byly rozsudek krajského soudu a rozhodnutí žalovaného zrušeny pouze ve vztahu ke zdaňovacímu období únor 2006, tj. k výroku II. přezkumného rozhodnutí.

[67] Nejvyšší správní soud tak z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že výrok II. napadeného rozsudku je ve vztahu k části rozhodnutí žalovaného vztahující se k výroku II. přezkumného rozhodnutí nezákonný. Proto jej v souladu § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil (výrok I. tohoto rozsudku). Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. V dané věci by krajský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem a charakterem vytýkaných vad neměl jinou možnost, než (v rozhodné části) zrušit napadené rozhodnutí, jelikož žalovaný neshledal vadu přezkumného rozhodnutí ve vztahu ke zdaňovacímu období únor 2006 a v odvolacím řízení je potvrdil. Nejvyšší správní soud proto současně rozhodl o zrušení rozhodnutí žalovaného ve vztahu k výroku II. přezkumného rozhodnutí a věc mu vrátil k dalšímu řízení (výrok II. tohoto rozsudku). V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 76 odst. 1 písm. b) a § 78 odst. 4 s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud dále zrušil výroky III. a IV. napadeného rozsudku o náhradě nákladů řízení, jelikož se jedná o výroky závislé na výroku II., které nemohou samy o sobě obstát (výrok IV. tohoto rozsudku). Kasační stížnost proti výroku II. rozsudku krajského soudu ve vztahu k části rozhodnutí žalovaného vztahující se k výroku I. přezkumného rozhodnutí ovšem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl (výrok III. tohoto rozsudku).

[68] V případě, že Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského soudu a současně i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Tak tomu musí být i v případě, kdy je rozsudek krajského soudu zrušen pouze z části (bod 40 rozsudku *SULKOM*). Úspěch ve věci se posuzuje dle výsledku řízení před správními soudy.

[69] Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[70] Podle rozsudku NSS ze dne 22. 10. 2005, čj. 2 Afs 44/2015-23, je při kumulaci několika správních rozhodnutí do jednoho řízení třeba považovat za samostatnou věc

každé správní rozhodnutí. Při rozhodování o náhradě nákladů řízení se tedy hodnotí úspěch účastníků ve vztahu ke každé věci (správnímu rozhodnutí) samostatně. Není významné, zda jde o kumulaci vzniklou rozhodnutím soudu o spojení věcí ke společnému projednání, nebo o kumulaci založenou rozhodnutím žalobce (Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 488). Z hlediska náhrady nákladů řízení je tedy nepodstatné, zda žalobce napadl více prvostupňových správních rozhodnutí samostatnými odvoláními a v návaznosti na to více odvolacích správních rozhodnutí samostatnými žalobami, které posléze soud spojí ke společnému projednání podle § 39 s. ř. s., či z praktických důvodů žalobce podal pouze jednu společnou žalobu.

[71] V nyní souzené věci podala stěžovatelka jedno odvolání a následně jednu žalobu, přičemž v řízení před správními soudy byla úspěšná částečně. Soud totiž vyhověl kasační stížnosti pouze ve vztahu k jednomu z původně napadených platebních výměrů na penále (za zdaňovací období únor 2006). Ve vztahu k části vztahující se materiálně ke zbývajícím devíti platebním výměrům (za zdaňovací období březen až listopad 2006) kasační stížnost zamítl. Při úspěchu pouze ve vztahu k některému původně napadenému rozhodnutí soud vychází z toho, že „*ve vztahu ke každému napadenému správnímu rozhodnutí je třeba na základě principu úspěchu určit dílčí náhradu nákladů řízení tím, že se náklady řízení vzniklé účastníkovi, jenž má podle tohoto principu právo na dílčí náhradu nákladů řízení, rozdělí na části připadající na jednotlivé věci. Náhrada se pak stanoví jako součet dílčích náhrad nákladů řízení.*“ (Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 489). U společných nákladů proto musí soud vypočítat poměrnou část připadající na každé ze společně přezkoumávaných rozhodnutí. Vedle společných nákladů mohou vzniknout i náklady samostatné, tj. vztahující se samostatně k jednotlivým přezkoumávaným rozhodnutím. V nyní projednávané věci však stěžovatelce samostatné náklady nevznikly.

[72] V dané věci je výsledkem soudního přezkumu zrušení rozhodnutí žalovaného v části týkající se výroku II. přezkumného rozhodnutí, který se týkal jednoho z deseti platebních výměrů. Stěžovatelka tedy byla z této části v řízení úspěšná a má právo na náhradu nákladů v dílčí výši. Na základě výše uvedeného soud proto rozhodl, že se jí náleží náhrada nákladů řízení ve výši 1/10 jejich celkové výše.

[73] Žalovaný byl v řízení úspěšný ve zbývajících částech, tj. částech vztahujících se k výroku I. přezkumného rozhodnutí, která se týká devíti z deseti platebních výměrů. Ve vztahu k této části by žalovaný právo na náhradu nákladů řízení měl. Soud mu ji však nepřiznal, jelikož mu v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

[74] Společné náklady stěžovatelky v řízení o žalobě tvoří soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna advokáta. Ta zahrnuje tři úkony právní služby: přípravu a převzetí zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky k vyjádření žalovaného (§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], a činí v dané věci 3 x 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 3 x 300 Kč. Odměna advokáta v řízení před krajským soudem tak činí 10 200 Kč. Jelikož byl

pokračování

zástupce stěžovatelky před krajským soudem plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tato částka o 21% sazbu této daně, tj. o 2142 Kč. Náklady řízení před krajským soudem tedy celkem představovaly 15 342 Kč.

[75] Společné náklady řízení o kasační stížnosti tvoří soudní poplatek ve výši 5 000 Kč a odměna advokáta. Ta zahrnuje dva úkony právní služby – sepsání kasační stížnosti včetně jejího doplnění a repliky k vyjádření žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], a činí v dané věci 2 x 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 2 x 300 Kč. Odměna advokáta tak činí 6 800 Kč. Jelikož je zástupce stěžovatelky plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tato částka o 21% sazbu této daně, tj. o 1 428 Kč. Náklady řízení před Nejvyšším správním soudem tedy celkem představovaly 13 228 Kč.

[76] Celkem tedy stěžovatelce vznikly náklady řízení ve výši 28 570 Kč. Jak bylo uvedeno v bodě [72] tohoto rozsudku, stěžovatelka má právo na jejich náhradu v rozsahu 1/10, tedy ve výši 2 857 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen stěžovatelce zaplatit k rukám jejího zástupce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 3. března 2023

Petr Mikeš  
předseda senátu