



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **PROFI CREDIT Czech, a.s.**, se sídlem Klimentská 1216/46, Praha 1., zast. JUDr. Miroslavem Zamiškou, advokátem, se sídlem Na Příkopě 957/23, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 12. 2021, č. j 6 Af 13/2017-93,

t a k t o:

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. 12. 2021, č. j 6 Af 13/2017-93, **se ruší.**
- II. Žaloba **se odmítá.**
- III. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalobci **se vrací** zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč. Tato částka mu bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Miroslava Zamišky, advokáta.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 15. 12. 2016, č. j. 56066/16/5200-11431-706012.

[2] Stěžovatel rozhodnutím ze dne 2. 12. 2014, č. j. 31172/14/5200-11431-706012 (dále též „první rozhodnutí o odvolání“), podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 20. 12. 2013, č. j. 6090407/13/2001-24903-105203, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2006 ve výši 43.298.189 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 8.659.637 Kč.

[3] Žalobce proti tomuto rozhodnutí stěžovatele podal žalobu, které městský soud rozsudkem ze dne 30. 11. 2016, č. j. 11 Af 7/2015-99 vyhověl, rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Stěžovatel v návaznosti na zrušující rozsudek vydal rozhodnutí ze dne 15. 12. 2016, č. j. 56066/16/5200-11431-706012 (dále též „druhé rozhodnutí o odvolání“), kterým v souladu se závazným právním názorem městského soudu změnil dodatečný platební výměr tak, že zcela upustil od povinnosti uhradit penále z částky doměřené daně. Rovněž proti druhému rozhodnutí o odvolání podal žalobce žalobu u městského soudu, který nyní kasační stížností napadeným rozsudkem toto rozhodnutí stěžovatele zrušil.

[4] V mezidobí Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 14. 2. 2018, č. j. 3 Afs 290/2016-50, na základě kasační stížnosti stěžovatele zrušující rozsudek městského soudu zrušil a vrátil věc městskému soudu k dalšímu řízení. Městský soud následně rozsudkem ze dne 16. 4. 2018 č. j. 11 Af 7/2015-159, žalobu ze dne 5. 2. 2015 jako nedůvodnou zamítl. Žalobní námítky (stran samotného doměření daně) shledal, stejně jako ve svém v pořadí prvním rozsudku ze dne 30. 11. 2016, č. j. 11 Af 7/2015-99, nedůvodnými, o výši penále rozhodl v souladu s právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 14. 2. 2018, č. j. 3 Afs 290/2016-50, tak, že též penále bylo vyměřeno v souladu se zákonem a zákonné výši. Rozsudek městského soudu ze dne 16. 4. 2018 č. j. 11 Af 7/2015-159, žalobce napadl kasační stížností, o které Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 27. 8. 2021 č. j. 3 Afs 40/2018-68, tak, že kasační stížnost zamítl. Ústavní stížnost proti tomuto rozsudku byla odmítnuta pro zjevnou neopodstatněnost usnesením Ústavního soudu ze dne 23. 11. 2021, sp. zn. I. ÚS 2915/21.

[5] **Městský soud**, byť konstatoval, že druhé rozhodnutí o odvolání se na základě zamítavého rozsudku stalo podle § 124a daňového řádu neúčinným, nyní kasační stížností napadeným rozsudkem je zrušil. Konstatoval, že při přezkumu napadeného rozhodnutí podle § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správní (dále jen „s. ř. s.“), zjistil podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, k němuž musel přihlídnout z úřední povinnosti [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Naplnění podmínek pro postup dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. spatřuje soud v okolnosti, že v tuto chvíli existují dvě pravomocná rozhodnutí o jediném žalobcově odvolání proti prvostupňovému platebnímu výměru ze dne 20. 12. 2013, č. j. 6090407/13/2001-24903-105203: jednak rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 12. 2014, č. j. 31172/14/5200-11431-706012,

pokračování

jednak rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 12. 2016, č. j. 56066/16/5200-11431-706012. Dle městského soudu existence v pořadí druhého rozhodnutí o tomtéž žalobcově odvolání je v rozporu se zásadou *non bis in idem*. Situace v projednávané věci, kdy vedle sebe existují dvě pravomocná rozhodnutí v téže věci, dle městského soudu odporuje principu materiální právní moci rozhodnutí a závažným způsobem ohrožuje i do budoucna právní jistotu účastníků soudního řízení (jediné správní řízení bylo pravomocně skončeno ke dvěma různým datům) a městský soud je *ex officio* povinen se s ní vypořádat a možným budoucím nežádoucím následkům zamezit. Na věci ničeho nemění skutečnost, že v prvně vydaném rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 12. 2014 bylo rozhodnuto o penále ve výši 8.659.637 Kč, zatímco v pořadí druhém rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 12. 2016 bylo rozhodnuto, že výše penále činí 0 Kč; pro posouzení věci je rozhodné to, že v obou případech bylo rozhodnuto o témže odvolání v téže věci. Vzhledem k těmto okolnostem bylo dle městského soudu nadbytečné zabývat se důvodností jednotlivých žalobních námitek a žalobou napadené rozhodnutí, jež bylo vydáno později než rozhodnutí ze dne 2. 12. 2014, č. j. 31172/14/5200-11431-706012, zrušil pro vadu řízení spočívající v porušení zásady *ne bis in idem*.

[6] Městský soud uvedl, že si je vědom existence § 124a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, z citovaného ustanovení dle městského soudu vyplývá, že napadené rozhodnutí o odvolání ze dne 15. 12. 2016, č. j. 56066/16/5200-11431-706012, pozbylo právní účinnosti; nemá tak ve skutečnosti vůči žalobci žádných účinků, a není již způsobilé fakticky zkrátit jeho subjektivní práva ve smyslu § 65 s. ř. s. Městský soud se však z důvodu posílení právní jistoty mezi účastníky řízení přiklonil k postupu, kterým sice právně neúčinné, ale stále existující rozhodnutí zrušil. I v případě právně neúčinného rozhodnutí si totiž lze představit řadu situací, které by mohly účastníkům řízení přivodit problematické důsledky (zejména tehdy, byla-li žalobci uložena dvakrát tatáž povinnost k úhradě daně, či naopak různá povinnost k úhradě penále). Vzhledem k tomu, že procesní předpisy výslovně neupravují postup, jakým situaci po obživení dříve vydaného rozhodnutí v téže věci řešit, je třeba vykládat zákonná ustanovení způsobem, který je nejen souladný se zásadou *non bis in idem*, ale též s principem právní jistoty. Z uvedených důvodů městský soud k odmítnutí žaloby dle § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s. nepřikročil.

[7] V **kasáční stížnosti** stěžovatel především nesouhlasí s posouzením právní otázky ohledně porušení zásady *non bis in idem*. Dle stěžovatele jsou právní závěry městského soudu nesprávné, způsobující nezákonnost napadeného rozsudku. Především nebyly naplněny zákonné podmínky pro zrušení druhého rozhodnutí o odvolání. Dle stěžovatele nemůže být sporu o tom, že druhé rozhodnutí o odvolání se v důsledku aplikace § 124a daňového řádu stalo neúčinným v okamžiku, kdy nabyl právní moci zamítavý rozsudek městského soudu. Tím totiž byla zamítnuta žaloba proti prvnímu rozhodnutí o odvolání poté, kdy byl zrušující rozsudek městského soudu zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2018, č. j. 3 Afs 290/2016-50. Jelikož druhé rozhodnutí o odvolání bylo vydáno na základě zrušujícího rozsudku, dopadají účinky aplikace § 124a daňového řádu právě na něj. S ohledem na skutečnost, že Nejvyšší správní soud rozhodoval ve věci až po 1. 1. 2015, kdy se stal § 124a daňového řádu účinným, nepředstavuje ani časové hledisko překážku pro jeho aplikaci. Skutečnost, že na daný případ dopadá právě § 124a daňového řádu, pak připouští i městský soud, podle kterého pak „[z] citovaného ustanovení vyplývá, že

napadené rozhodnutí o odvolání ze dne 15. 12. 2016, č.j. 56066/16/5200-11431-706012 pozbylo právní mocí rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 4. 2018 č.j. 11 Af 7/2015-159 právní účinnosti. Nemá tak ve skutečnosti vůči žalobci žádných účinků, a není již způsobilé fakticky zkrátit jeho subjektivní práva ve smyslu § 65 s. ř. s.“. Pakliže městský soud přistoupil ke zrušení druhého rozhodnutí o odvolání a vrácení věci stěžovateli k dalšímu řízení, zatížil tím řízení o žalobě vadou zmatečnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s., neboť ve věci rozhodl i přes chybějící podmínky řízení.

[8] Stěžovatel nesouhlasí ani s právním názorem městského soudu, podle kterého bylo nutné přistoupit ke zrušení druhého rozhodnutí o odvolání s odkazem zásadu *ne bis in idem* a zachování právní jistoty účastníků řízení. Předně stěžovatel podotýká, že situace v dané věci (tedy formální existence druhého rozhodnutí o odvolání poté, kdy se v důsledku zamítnutí původní žaloby stalo znovu účinným první rozhodnutí o odvolání) příkře odporuje principu materiální právní moci rozhodnutí. Stěžovatel připomíná, že materiální aspekt právní moci rozhodnutí, na který se městský soud ve svých závěrech odvolává, představuje jeho závaznost. S ohledem na skutečnost, že se druhé rozhodnutí o odvolání stalo ze zákona neúčinným, nevyvolává vůči účastníku řízení žádné právní účinky. To ostatně připouští sám městský soud. Právě proto ale vůbec nelze o jeho závaznosti a právní moci v materiálním smyslu hovořit. Ve vztahu k prvnímu rozhodnutí o odvolání tudíž druhé rozhodnutí o odvolání nepředstavuje žádnou konkurenci, která by mohla jakkoli ohrozit právní jistotu účastníků řízení.

[9] Pakliže městský soud při zrušení druhého rozhodnutí o odvolání formuloval své závěry a na základě odůvodnění rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2010, č. j. 5 Ans 10/2010-157, a ze dne 9. 6. 2016, č. j. 2 Azs 307/2015-41, postupoval nesprávně. Dle stěžovatele je totiž podstatné, že uvedená soudní rozhodnutí se zabývají situací, kdy správní rozhodnutí byla vydána podle zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, který neobsahuje úpravu obdobnou té, která je pro daňová řízení obsažena v § 124a daňového řádu. Městský soud pak při formulaci svých úvah zjevně přehlédl, že v rozsudku ze dne 9. 6. 2016, č. j. 2 Azs 307/2015-41, který sám považoval za stěžejní a na který opakovaně odkazoval, Nejvyšší správní soud sám uvádí, že zrušení správního rozhodnutí vydaného na základě posléze zrušeného rozsudku představuje vhodné řešení pouze tam, kde není vztah „obživlého“ rozhodnutí a nového rozhodnutí ve věci upraven legislativně, jako je tomu právě v § 124a daňového řádu. Zrušení takového rozhodnutí tedy i Nejvyšší správní soud považuje za nutné pouze tehdy, když na situaci nedopadá pravidlo obsažené v § 124a daňového řádu. Nejvyšší správní soud se pak v odkazovaném rozsudku zabývá dokonce možností i na takové situace výjimečně aplikovat § 124a daňového řádu na základě *analogie iuris*.

[10] Dle stěžovatele pak nelze přehlédnout ani to, že pokud by bylo možné závěry popsané ve shora uvedených rozsudcích aplikovat i na zrušení druhého rozhodnutí o odvolání, pak je i přesto městský soud aplikoval nesprávně. V takovém případě by totiž městský soud nebyl oprávněn vrátit věc stěžovateli k dalšímu řízení, a to právě z důvodu, že ve věci již bylo pravomocně rozhodnuto jiným rozhodnutím. Jednalo by se tak o specifickou výjimku z pravidla obsaženého v § 78 odst. 4 s. ř. s. (viz např. GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. aktualiz. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013, s. 190). Skutečnost, že městský soud výrokem II. napadeného rozsudku po zrušení druhého

pokračování

rozhodnutí o odvolání vrátil věc stěžovateli k dalšímu řízení, představuje jinou vadu řízení před soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[11] Ohrožení právní jistoty účastníků řízení městský soud spatřuje v tom, že „i v případě právně neúčinného rozhodnutí si totiž lze představit řadu situací, které by mohly účastníkům řízení přivodit problematické důsledky (zejména tehdy, byla-li žalobci uložena dvakrát tatáž povinnost k úhradě daně, či naopak různá povinnost k úhradě penále).“ Dle stěžovatele však právě neúčinnost druhého rozhodnutí o odvolání způsobuje, že si takové problematické důsledky v podstatě představit nelze. Pokud totiž takové rozhodnutí nevyvolává žádné právní účinky, nelze povinnost v něm uloženou ani vymáhat. Jestliže sahá představivost městského soudu až tak daleko, že *a priori* předpokládá nezákonný postup správce daně či stěžovatele spočívající ve vymáhání povinnosti uložené neúčinným rozhodnutím, a to navíc v souběhu s vymáháním povinnosti uložené prvním rozhodnutím, je taková úvaha zcela zjevně nepřijatelná a nelze jí legitimně odůvodnit rozhodnutí ve věci. Obdobně absurdní je pak i obava z toho, že by se snad účastník řízení cítil být povinován uhradit doměřenou daň dvakrát. Nesprávnost této úvahy pak již jen dokresluje závěr městského soudu o tom, že ke zrušení druhého rozhodnutí o odvolání musel přistoupit proto, že procesní předpisy situaci po obživení původního rozhodnutí výslovně neřeší, a to ve stejném odstavci, ve kterém popisuje nastoupení účinků §124a daňového řádu v dané věci. Stěžovatel považuje závěry městského soudu o tom, že druhé rozhodnutí o odvolání může s ohledem na obživení prvního rozhodnutí o odvolání vyvolat jakékoli negativní právní důsledky vůči účastníku řízení, nebo že by bylo jakkoli způsobitelné ohrozit právní jistotu účastníků řízení, popřípadě dokonce že uvedenou situaci procesní předpisy neřeší, za nesprávné posouzení právní otázky městským soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[12] Stěžovatel považuje za nežádoucí, aby byl v podobě úhrady nákladů řízení nucen sanovat z vlastního rozpočtu důsledky pochybení městského soudu v podobě vydání nezákonného zrušujícího rozsudku, proti němuž byl nucen brojit kasační stížností, a to za situace, kdy veškeré možné (tedy i negativní) účinky rozhodnutí vydaného na základě zrušujícího rozsudku zcela neguje aplikace § 124a daňového řádu. Přiznání práva na náhradu nákladů účastníku řízení v daném případě proto stěžovatel považuje za důsledek nesprávného posouzení právní otázky ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[13] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

[14] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. napadený rozsudek městského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[15] Předmětem sporu mezi stěžovatelem a žalobcem bylo stanovení daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2006. Spor týkající se skutkových a právních závěrů správce daně, resp. stěžovatele a zákonnosti postupu správních orgánů v této věci byl s konečnou platností vyřešen zamítavým rozsudkem městského soudu ze dne 16. 4. 2018, č. j. 11 Af 7/2015-159, resp. navazujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2021,

č. j. 3 Afs 40/2018-68. Předmětem stávajícího sporu tak nyní je, zda městský soud postupoval v souladu se zákonem, když *ex offo* postupem dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušil druhé rozhodnutí stěžovatele o odvolání a přiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení v situaci, kdy se toto rozhodnutí *ex lege* stalo ve smyslu § 124a daňového řádu neúčinným.

[16] Městský soud přistoupil ke zrušení druhého rozhodnutí o odvolání na základě jím spatřovaného podstatného porušení ustanovení o řízení před správním orgánem ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. To bylo dle městského soudu založeno současnou existencí dvou pravomocných rozhodnutí v téže věci, kterými byly v daném případě první rozhodnutí o odvolání a druhé rozhodnutí o odvolání. Tuto procesní situaci pak městský soud označil za porušení zásady *ne bis in idem*, což podle jeho názoru „*příkře odporuje principu materiální právní moci rozhodnutí a závažným způsobem ohrožuje i do budoucna právní jistotu účastníků soudního řízení.*“ Ačkoli si byl městský soud dle svých slov vědom toho, že na daný případ dopadá § 124a daňového řádu, v důsledku čehož druhé rozhodnutí o odvolání nemělo vůči účastníku řízení žádné účinky, posoudil vzniklou situaci tak, že vedle sebe existují dvě pravomocná rozhodnutí v téže věci. Z důvodu předejití možných nežádoucích důsledků této situace (zejména dvojího uložení téže povinnosti) a s ohledem na skutečnost, že dle názoru městského soudu „*procesní předpisy výslovně neupravují postup, jakým situaci po oživení dříve vydaného rozhodnutí v téže věci řešit*“, druhé rozhodnutí o odvolání zrušil a vrátil věc stěžovateli k dalšímu řízení.

[17] Nejvyšší správní soud se uvedeným závěrem městského soudu nesouhlasí, neboť situaci „obzvláštní“ rozhodnutí právní předpis ve věci nyní aplikovatelný výslovně řeší. Dle § 124a daňového řádu: „*Dojde-li v řízení o kasační stížnosti ve správním soudnictví ke zrušení pravomocného rozhodnutí krajského soudu, na jehož základě bylo správcem daně vydáno nové rozhodnutí ve věci v souladu s právním názorem krajského soudu, stává se toto rozhodnutí neúčinným dnem nabytí právní moci nového rozhodnutí krajského soudu, kterým je žaloba zamítnuta nebo ve kterém dojde ke změně právního názoru oproti zrušenému pravomocnému rozhodnutí krajského soudu.*“ Právě taková situace za výše popsáního stavu nastala.

[18] Nejvyšší správní soud se otázkou aplikace § 124a daňového řádu zabýval mimo jiné např. již v rozsudku ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2 Afs 249/2017-66, v němž poukázal na část důvodové zprávy k uvedenému ustanovení: „*Navržené ustanovení, zařazené systematicky do pasáže věnované vztahu ke správnímu soudnictví, má za cíl reagovat na možnou situaci, která nastane v případě, že dojde ke zrušení rozhodnutí správce daně na základě podané žaloby ve správním soudnictví. V takovém případě je ve smyslu § 78 soudního řádu správního věc vrácena k dalšímu řízení, přičemž správce daně je vázán právním názorem soudu vysloveným v rozhodnutí (rozsudku). Brojí-li následně správce daně v rámci správního soudnictví proti tomuto rozsudku kasační stížností, není zde zaručen nárok na odkladný účinek, tudíž je zde z jeho strany povinnost konat, tzn. vydat nové rozhodnutí ve věci v souladu s názorem krajského soudu. Ne vždy se totiž jeví jako žádoucí, aby správce daně s vydáním nového rozhodnutí vyčkával (fakticky přerušil dané řízení) až na výsledek řízení před Nejvyšším správním soudem. V případě, že výsledkem kasace bude zrušení rozsudku krajského soudu, na základě něhož bylo zrušeno rozhodnutí správce daně a následně vydáno nové rozhodnutí ve věci, navrhuje se úprava, která zakládá neúčinnost tohoto nového rozhodnutí ve věci ex lege. Eliminuje se tak v praxi sporná otázka, jakou validitu toto rozhodnutí má a jakým způsobem je*

pokračování

nutné jej zlikvidovat. Důvodem, pro který Nejvyšší správní soud ruší kasační stížností napadený rozsudek, může být nejen vadný právní názor krajského soudu na aplikaci hmotného či procesního práva v dané věci, ale též procesní pochybení krajského soudu, k němuž došlo v řízení před soudem, aniž by pak nové rozhodnutí soudu nutně vedlo k jinému výroku a k vyslovení jiného právního názoru, jímž soud váže správce daně v dalším řízení. K neúčinnosti (ex lege) rozhodnutí vydaného správcem daně tak dojde pouze v případech, kdy krajský soud, vázán právním názorem kasačního soudu, v novém rozsudku žalobu zamítne, popř. rozsudkem zrušujícím správní rozhodnutí zaváže správce daně právním názorem odchylným od předchozího právního názoru. Naopak v případě, kdy nové rozhodnutí krajského soudu dojde z meritorního hlediska ke stejnému právnímu závěru, neúčinnost rozhodnutí správce daně vydaného na základě původního rozsudku krajského soudu nenastane.“

[19] Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku dále konstatoval: „Je zjevné, že nový § 124a daňového řádu se může vztahovat jen na situace, které vůbec mohou naplnit hypotézu právní normy v tomto ustanovení obsažené. Touto hypotézou je zrušení (v řízení o kasační stížnosti ve správním soudnictví, a jen v takovém řízení) takového pravomocného rozhodnutí krajského soudu, na jehož základě bylo správcem daně vydáno nové rozhodnutí ve věci v souladu s právním názorem krajského soudu. Je-li naplněna hypotéza, uplatní se dispozice právní normy, již je neúčinnost nového rozhodnutí správce daně. Centrálním bodem § 124a daňového řádu je zrušující rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, neboť - jak jasně plyne z důvodové zprávy i z objektivního účelu § 124a daňového řádu patrného z jeho dikce - pravidlo chování obsažené v uvedeném ustanovení má za účel řešit „následky“ v podobě střetu staršího právního názoru krajského soudu a novějšího (a „správného“, neboť instituční nadřazeností vybaveného) právního názoru Nejvyššího správního soudu. Smyslem a účelem právní normy je zde tedy jakási částečná restituce do stavu před okamžikem, kdy se „nesprávný“ právní názor krajského soudu projevil tím, že podle něho správce daně postupoval vydáním rozhodnutí založeného na tomto právním názoru. Na rozhodnutí, jež bylo vydáno na základě následně popřehnutého právního názoru, se má od okamžiku vydání rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nahlížet tak, že nadále již nemá mít žádné právní účinky.“ Druhý senát v uvedeném rozsudku rovněž konstatoval, že po účinnosti § 124a daňového řádu každé rozhodnutí Nejvyššího správního soudu naplňující znaky uvedeného ustanovení bude mít „neúčinnostní“ účinek. Na druhé straně rozhodnutí Nejvyššího správního soudu vydaná před 1. 1. 2015 „neúčinnostní“ účinek nabytím účinnosti § 124a daňového řádu nezískají, což je v souladu se zásadou, že relativně uzavřené skutkové situace se novým právem pokud možno nemají zpětně přehodnocovat. Rozsudek Nejvyššího správního soudu, resp. městského soudu který neúčinnost v pořadí druhého rozhodnutí stěžovatele založil, byl vydán již za účinnosti § 124a daňového řádu, není tedy pochyb, že dle uvedeného ustanovení byl povinen městský soud postupovat.

[20] Nejvyšší správní soud podotýká, že pro oblast daňového řádu před účinností § 124a daňového řádu v rozsudku ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 71/2012- 34, konstatoval: „Ve správním soudnictví se přezkoumává pravomocné rozhodnutí správního orgánu a kasační stížnost představuje mimořádný opravný prostředek, který lze podat rovněž teprve proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu. Podání kasační stížnosti žalovaným správním orgánem proto nemůže bránit správnímu orgánu v pokračování ve správním řízení; není úkonem tohoto řízení, které se rozhodnutím soudu znovu dostalo do stadia před vydáním konečného (případně dokonce prvostupňového) rozhodnutí, jež by odůvodnilo neprovádění

řádnych procesních úkonů či bránilo vydání nového rozhodnutí správním orgánem v mezích právního názoru vysloveného v kasačním rozhodnutí krajského soudu. Tak jako účastník správního řízení nemůže podáním kasační stížnosti vyloučit účinky právní moci a vykonatelnosti rozhodnutí, nemůže tak učinit ani správní orgán svou kasační stížností směřující proti rozsudku zrušujícímu. Zruší-li tedy krajský soud rozhodnutí správního orgánu, je povinností správního orgánu pokračovat v řízení a řídit se přitom závazným právním názorem vyjádřeným v pravomocném soudním rozhodnutí, bez ohledu na to, zda je ve věci podána kasační stížnost, v níž správní orgán polemizuje s vysloveným právním názorem. Nerespektuje-li správní orgán pravomocné soudní rozhodnutí a nepokračuje řádně v řízení, může se dle okolností jednat o nečinnost, proti níž se lze bránit podáním žaloby dle ustanovení § 79 a násl. s. ř. s. Pokud následně na základě podané kasační stížnosti Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského soudu, jímž bylo správní rozhodnutí zrušeno, tak jak tomu bylo i v projednávané věci, dostane se věc do stadia nového posuzování žaloby krajským soudem, který vázán právním názorem kasačního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a může rozhodnout o zákonnosti správního rozhodnutí opačně, načež původní (zrušené) správní rozhodnutí „obživne“, aniž by důsledkem nového rozhodnutí krajského soudu bylo současné zrušení v mezidobí případně vydaného dalšího správního rozhodnutí. Vedle sebe tu tak mohou být dvě odlišná či dokonce opačná správní rozhodnutí o téže věci. Existence dvou správních rozhodnutí v téže věci je jistě nežádoucí, nicméně nemá za následek zmatečnost řízení či nezákonnost kasační stížnosti napadeného rozsudku. Bude tedy zejména na žalovaném, případně na krajském soudu, vzniklou nežádoucí situaci ohledně v pořadí druhého rozhodnutí procesně vypořádat. Existence tohoto rozhodnutí nemá vliv na posouzení zákonnosti rozhodnutí, které je předmětem přezkumu v projednávané věci. Obdobně lze odkázat na rozsudky dne 9. 12. 2010, č. j. 5 Ans 10/2010-157, či ze dne 9. 6. 2016, č. j. 2 Azs 307/2015-41, z nichž městský soud dovodil nesprávné závěry. Jak již bylo uvedeno výše, existence dvou možných vedle sebe stojících rozhodnutí v téže věci byla právě novelou § 124a daňového řádu vyřešena, není tedy na místě městským soudem vzniklou situaci jakkoli „procesně“ vypořádat. Stejně tak je zcela nepřipadný odkaz na zásadu *ne bis in idem*, ani není třeba „nastolovat“ právní jistotu pro účastníky řízení; ta již byla nastolena *ex lege* právě § 124a daňového řádu. Spekulace o možném dvojím vymáhání daňové povinnosti jsou zcela nepřipadné.

[21] Pro oblast správního řádu pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 6. 2016, č. j. 2 Azs 307/2015-41, vyslovil, že uvedenou nežádoucí situaci souběžné existence dvou obsahově rozporných rozhodnutí o téže právní věci lze řešit různými způsoby, ne vždy však uspokojivě (viz zejm. body 21 až 25), přičemž dovodil, že tyto závěry platí přiměřeně i pro oblast daňového řádu pro období před účinností jeho § 124a. V daném případě se však o tuto situaci nejedná.

[22] Nejvyšší správní uzavírá, že v nyní projednávané věci tedy sice „fyzicky“ existují dvě odvolací rozhodnutí stěžovatele, nicméně v pořadí druhé rozhodnutí v důsledku § 124a daňového řádu se stalo neúčinným, jinými slovy, právně přestalo být aktem, který závazně určuje povinnost zaplatit peněžitou částku na daňové povinnosti.

[23] Za shora popsané procesní situace měl městský soud přistoupit k odmítnutí žaloby podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a to pro neodstranitelný nedostatek podmínky řízení (neúčinnost napadeného správního rozhodnutí). Pokud městský soud vrátil věc stěžovateli k dalšímu řízení, zatížil své rozhodnutí vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.,

pokračování

pročež Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než napadený rozsudek ve všech jeho výrocích zrušit.

[24] Nejvyšší správní soud uzavírá, že v nyní posuzovaném případě městský soud o žalobě rozhodl meritorně, přestože nebyly splněny podmínky řízení. Nejvyšší správní soud proto na základě § 110 odst. 1 s. ř. s. rozhodnutí městského soudu zrušil, a protože zde byly již v řízení před městským soudem důvody pro odmítnutí návrhu podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., současně sám žalobu odmítl.

[25] Nejvyšší správní soud tak zároveň musel rozhodnout i o nákladech řízení, včetně nákladů řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí městského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Na základě § 60 odst. 3 ve spojení s § 120 s. ř. s. rozhodl tak, že žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť žaloba byla odmítnuta.

[26] Protože byla žaloba odmítnuta, vrací se žalobci podle § 10 odst. 3 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, soudní poplatek zaplacený za její podání. Citované zákonné ustanovení sice podmiňuje vrácení soudního poplatku odmítnutím žaloby před prvním jednáním, resp. ve smyslu § 10 odst. 5 zákona o soudních poplatcích před vydáním rozhodnutí ve věci samé, tato ustanovení je však třeba aplikovat analogicky i na situaci, kdy vydání rozhodnutí ve věci samé bylo kasačním soudem zrušeno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2016, čj. 6 As 158/2015-36, bod 21; rozsudek ze dne 14. 9. 2016, č. j. 10 As 216/2015-34). Žalobce zaplatil za správní žalobu soudní poplatek ve výši 3 000 Kč; ten mu bude vrácen ve lhůtě podle § 10a zákona o soudních poplatcích.

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

V Brně dne 21. dubna 2023

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu