



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: **CZT a. s.**, se sídlem Lísková 1513, Čáslav, zast. Mgr. Zbyškem Malíkem, advokátem se sídlem Střelecká 672, Hradec Králové, proti žalovanému: **Celní úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Palackého 2659, Pardubice, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, ze dne 22. 6. 2022, č. j. 52 Af 61/2020-228,

t a k t o:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, ze dne 22. 6. 2022, č. j. 52 Af 61/2020-228, **se ruší a věc se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í:

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu ve výroku III., kterým bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 7. 8. 2020. č. j. 78721-6/2020-590000-11, o námitce proti exekučnímu příkazu č. 1606000401 ze dne 29. 6. 2020, č. j. 78721/2020-590000-42.

[2] Krajský soud napadený rozsudek, kterým zrušil zamítavé rozhodnutí stěžovatele o námitce žalobce proti exekučnímu příkazu na jinou peněžitou pohledávku (ze dne 29. 6. 2020, č. j. 78721/2020-590000-42), odůvodnil neexistencí exekučních titulů, konkrétně - platebních výměrů na penále, tj. příslušenství daně (spotřební daň z tabákových výrobků Gullivers Extra) ze dne 24. 2. 2016, č. j. 12432/2016-590000-31, č. j. 12429/2016-590000-31 a ze dne 7. 3. 2016, č. j. 14667/2016-590000-31, č. j. 14684/2016-590000-31 a č. j. 14667/2016-590000-31, neboť tato rozhodnutí byla po nařízení daňové exekuce zrušena rozsudkem krajského soudu ze dne 16. 9. 2020, č. j. 52 Af 37/2017-116, přičemž

Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost stěžovatele rozsudkem ze dne 7. 4. 2022, č.j. 1 Afs 356/2020-145. Podle krajského soudu tak byla definitivně vyřešena právní existence exekučních titulů, k jejichž výkonu žalovaný nařídil daňovou exekuci.

[3] Krajský soud v napadeném rozsudku konstatuje obecné předpoklady pro nařízení exekuce, mezi které mj. patří existence exekučního titulu, jeho vykonatelnost, zachování prekluzivní lhůty pro vymáhání a postižitelnost předmětu exekuce, podotýká, že správní soud je při přezkumu exekučních rozhodnutí povinen přihlédnout i ke skutečným nastalým po ukončení exekučního řízení, pokud jde o skutečnosti zpochybňující existenci exekučního titulu (odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2011, č. j. 9 Afs 28/2011-181, a ze dne 27. 3. 2019, č. j. 1 As 336/2018-25).

[4] Krajský soud poukázal na rozsudek NSS ze dne 7. 4. 2022, č. j. 1 Afs 356/2020-145, jímž Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 16. 9. 2020, č. j. 52 Af 37/2017-116, v němž mimo jiné uvedl [bod 50 rozsudku NSS]: „*Krajský soud postupoval v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu a dospěl ke správnému závěru, že v době rozhodování stěžovatele o platebních výměrech na penále neexistovala rozhodnutí o stanovení daně. Vydáním platebních výměřů na penále i napadených rozhodnutí celní orgány porušily princip akcesority příslušenství daně. Platební výměry na penále ani rozhodnutí stěžovatele o odvolání proti nim proto vůbec neměly být vydány.*“. Definitivně tak byla dle krajského soudu vyřešena otázka právní existence exekučních titulů, k jejichž výkonu byla nařízena žalobou napadeným rozhodnutím daňová exekuce příkázáním jiné peněžité pohledávky.

[5] Krajský soud tedy dospěl k závěru, že žaloba je s ohledem na závěry výše vyslovené ve vztahu k nyní napadenému rozhodnutí o námitce proti exekučnímu příkazu ze dne 29. 6. 2020, č. j. 78721/2020-590000-42, důvodná, proto rozhodnutí zrušil, neboť dle krajského soudu všechny exekuční tituly, k jejichž výkonu byla exekuce nařízena, byly zrušeny a přestaly právně existovat.

[6] V **kasační stížnosti** stěžovatel uplatňuje důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Stěžovatel předesílá, že s obecnými tezemi krajského soudu, jež vycházejí z judikatury Nejvyššího správního soudu, se ztotožňuje, zejména pak s tím, že nezbytným předpokladem (podmínkou) nařízení daňové exekuce je existence a vykonatelnost exekučního titulu, a to i po jejím ukončení a že soudy jsou při přezkumu exekučního rozhodnutí (v daném případě exekučního příkazu) povinny k těmto skutečnostem přihlédnout v zásadě bez ohledu na jinak platná omezení vyplývající pro ně z § 75 odst. 1 s. ř. s., jež je tímto výjimečně prolomeno, a to z pochopitelného a ospravedlnitelného důvodu. Z napadeného rozsudku je nicméně zřejmé, že krajský soud se těmito tezemi a zmíněným modifikovaným (rozšířeným) přezkumným rozsahem neřídil, neboť pokud by tak skutečně učinil, dospěl by v napadeném rozsudku k naprosto opačným hodnocením, tedy, že exekuční tituly v posuzované věci nejenže existují, ale jsou rovněž vykonatelné, a že provedené daňové exekuci a exekučnímu řízení včetně rozhodnutí žalovaného o následně podané námitce nelze ani po jejím ukončení (zpětně) ničeho vytknout. Žalovaný přitom nezpochybňuje, že došlo ke zrušení jeho rozhodnutí soudem uvedeným rozsudkem krajského soudu ze dne 16. 9. 2020, č. j. 52 Af 37/2017-116, ani že bylo zrušeno i jeho rozhodnutí ze dne 29. 6. 2020, č.j. 78721/2020-590000-42, rozsudkem téhož soudu ze dne

pokračování

22. 6. 2022, č. j. 52 Af 54/2020-79. Tyto skutečnosti totiž na podstatě věci, kterou je nepochybně existence a vykonatelnost exekučního penále a k němu se vztahujících i jiných exekučních titulů, byť vzniklých až po ukončení exekučního řízení, nic nemění. Správní soudy jsou totiž povinny i k takto později vzniklým exekučním titulům vztahujícím se k téže daňové exekuci přihlídnout (viz i krajským soudem citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu).

[7] Dle stěžovatele krajský soud předně zcela odhlédl od skutečnosti, že jím souzená věc se zásadně liší od věci řešené v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 249/2017, na kterou krajský soud odkazuje, neboť v době nařízení nyní posuzované exekuce exekučním příkazem ze dne 29. 6. 2020 (č.j. 78721/2020-590000-42), k níž se váže žalované rozhodnutí o námitce, zde žádná „nežádoucí situace“ již neexistovala, jelikož byla odstraněna předběžně vykonatelným rozhodnutím Generálního ředitelství cel o přezkumu č. j. 8529/2020-900000-313, ze dne 7. 2. 2020 (kterým byla odstraněna trojice jeho „vadných“ odvolacích rozhodnutí z r. 2013 č. j. 18073-2/2013-900000-304.3, č. j. 18073-3/2013-900000-304.3 a č. j. 18073-4/2013-900000-304.3, která jednoznačně porušila princip non bis in idem) a jehož správnost byla potvrzena rozhodnutím Ministerstva financí č. j. MF-28115/2019/3902-22, ze dne 19. 1. 2021 o zamítnutí odvolání žalobce, tudíž se stalo i pravomocným. Tuto skutečnost považuje stěžovatel za zásadní, jelikož zrušením trojice „vadných“ odvolacích rozhodnutí *ex tunc* („od počátku“) samozřejmě obživly i dodatečné platební výměry na daň někdejšího Celního úřadu Pardubice z r. 2007 (č. j. 9205/07-066300-024, č. j. 9203/7-066300-024 a č. j. 9204/7-066300-024). Stěžovatel tak nyní posuzovanou daňovou exekuci nařídil prokazatelně v době, kdy o daňové povinnosti žalobce nemohlo být sebemenších pochyb a neexistovala ani jakákoliv, byť i procesní, překážka bránící přistoupit k nedobrovolnému splnění dlužné povinnosti. Dle stěžovatele je nutno ostatně spravedlivě doplnit, že pochyb o daňové povinnosti historicky nebylo ani nikdy předtím, když žalobce neexistenci exekučních titulů (v jiné věci řešené tímto jiným rozsudkem NSS, zejména zmíněných dodatečných platebních výměrů na daň) nikdy nenamítal a stejně jako stěžovatel byl přesvědčen o vyřešení „nežádoucí situace“ ze zákona prostřednictvím aplikace § 124a daňového řádu. Nikdy tak nebyla narušena jeho právní jistota ani spravedlivé očekávání, naopak činil procesní kroky k tomu, aby své daňové povinnosti dostal; daň uhradil dobrovolnými platbami a ve vztahu k příslušenství daně - penále požádal podle § 156 daňového řádu opakovaně o posečkání, popř. o rozložení úhrady na splátky, které též dobrovolně plnil.

[8] Stěžovatel poukazuje na soudní rozhodnutí, která jednoznačně potvrzují daňovou povinnost žalobce (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013-179, jenž byl doručen Generálnímu ředitelství cel (někdejšímu úspěšnému stěžovateli v řízení o kasační stížnosti) dne 6. 1. 2015, který zrušil rozsudek krajského soudu ze dne 29. 1. 2013, č. j. 30 Af 6/2011-334; následoval rozsudek krajského soudu ze dne 13. 10. 2015, č. j. 30 Af 6/2011-542 (ve znění opravného usnesení č. j. 30 Af 6/2011-632) - právní moc 4. 11. 2015 (pozn.: jím byla potvrzena správnost trojice „obživlých“ odvolacích rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové z r. 2010 č. j. 2694-3/2010-060100-021, č. j. 2677-3/2010-060100-021 a č. j. 2678-3/2010-060100-021, jakož i znovu posouzena - odmítnuta námitka údajné prekluze daňové povinnosti, kterou je soud povinen zkoumat vždy i z moci úřední); proti němu žalobce neúspěšně brojil kasační stížností, jež byla odmítnuta

usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2016, č. j. 8 Afs 173/2015-127, z důvodu nepřijatelnosti; ústavní stížnost byla odmítnuta pro zjevnou neopodstatněnost usnesením Ústavního soudu ze dne 18. 10. 2016, sp. zn. III. ÚS 3685/15).

[9] Stěžovatel dále poukazuje na vymáhání splnění zbylé daňové povinnosti, především zbylého příslušenství daně v podobě penále, neboť daň se žalobce rozhodl uhradit dobrovolně, což svědčí jednoznačně o jeho plném vědomí povinnosti daň platit. Dle stěžovatele, pokud existuje daň, která nebyla zpochybněna, nemůže být pochyb ani o akcesoricky k ní přírůstajícímu zákonnému příslušenství. Jinou možnost ani zákon nepředvídá.

[10] Stěžovatel dále poukazuje na aplikaci § 124a daňového řádu; rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013-179, nabyt právní moci dne 6. 1. 2015. Došlo-li tedy k vyřešení „nežádoucí situace“ ze zákona, je jasné, že platební výměry Celního úřadu Pardubice na daň (č. j. 9205/07-066300-024, č. j. 9203/7-066300-024 a č. j. 9204/7-066300-024) mohly být teoreticky „mrtvé“ jedině v mezidobí od jejich zrušení Generálním ředitelstvím cel v návaznosti na chybný rozsudek krajského soudu do „vydání“ (ve významu právní moci) tohoto kasačního rozsudku Nejvyššího správního soudu, fakticky však s nástupem neúčinnostního účinku (působícího ex tunc obdobně jako zrušení) „mrtvé“ nebyly nikdy. Existovaly tudíž i v dobách po 6. 1. 2015, resp. po právní moci „nového“ správního rozsudku krajského soudu 30 Af 6/2011-542, jež nastala 4. 11. 2015 (tj. i za roky, kdy soudy rušily staré výměry na penále - exekuční tituly - za někdejšího skutkového a právního stavu - 2016, 2017).

[11] Stěžovatel namítá, že tuto skutečnost krajský soud v napadeném rozsudku zcela pominul a není jasné, jak o ni uvážil. Zatížil tak své řízení procesní vadou, když neposoudil (zcela vynechal) známý skutkový stav věci, kterým je nezpochybnitelná existence daňové povinnosti žalobce v době posuzované exekuce, resp. i později (po proběhnuvším daňovém přezkumu, obzvláště, když byla „nežádoucí situace“ odstraněna takříkajíc „na dobro“ i bez nutnosti jejího odstranění ze zákona). Dle přesvědčení stěžovatele se za tohoto stavu v otázce posuzování existence exekučních titulů (výměrů na penále) krajský soud nemohl izolovaně zaměřit pouze na jím zrušená správní rozhodnutí č. j. 12432/2016-590000-31, č. j. 12429/2016-590000-31, č. j. 14667/2016-590000-31, č. j. 14684/2016-590000-31 a č. j. 14667/2016-590000-31. Tato rozhodnutí byla rušena v návaznosti na soudní hodnocení ovlivněné „nežádoucí situací“, byla rušena až s téměř 3 měsíčním odstupem po nařízení exekuce a za odlišné právní situace a za omezeného rozsahu soudního přezkumu vycházejícího z § 75 s. ř. s. Jinými slovy, v otázce penále se soudy tou dobou zabývaly jen skutkovým a právním stavem v době vydání těchto platebních výměrů (nyní exekučních titulů), tj. rokem 2016. To naposledy zdůraznil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 4. 2022, č. j. 1 Afs 356/2020-145, jímž právě ve vztahu k těmto platebním výměrům zamítl kasační stížnost Generálního ředitelství cel, přičemž v bodech [41], [42] a [45] neopomněl dodat, že od roku 2020 (po proběhnuvším přezkumném řízení rozhodnutím vydaným dne 7. 2. 2020) je situace odlišná.

[12] Krajský soud dle stěžovatele dále opomněl, že v případě posuzovaných exekučních titulů se jednalo o rozhodnutí na penále, jež jsou rozhodnutími toliko deklaratorními předepisujícími pouze výši vymáhaného příslušenství daně, a nikoliv stanovujícími nárok na

pokračování

toto příslušenství, který vychází ze zákona a z existence samotné daně. Penále je splatné kdykoliv s dlužnou daní i před vydáním platebního výměru. Jinými slovy, krajský soud se nepatřičně zaměřil jen na skutečnost, že konkrétní čísla jednacích uvedená v posuzovaném exekučním příkazu (tehdy naprosto správně, neboť v době vydání exekučního příkazu nebyla zrušena) již neexistují, aniž vzal současně v potaz další jemu velmi dobře známý a žalobcem komentovaný vývoj téže daňové věci. Tedy, že v návaznosti na soudní zrušení platebních výměrů z roku 2016 a daňový přezkum z roku 2020 žalovaný dne 19. 2. 2021 vydal „nová“ rozhodnutí - platební výměry na penále č. j. 23272/2021-590000-11, č. j. 23273/2021-590000-11 a č. j. 23278/2021-590000-11, jimiž od existující daně se odvíjející akcesorické penále znovu předepsal (bylo to jeho povinností - ze zákona ani nemohl jinak, nepřísluší mu v tomto ohledu činit jakoukoliv správní úvahu), neboť „nežádoucí situace“ (identifikovaná Nejvyšším správním soudem rovněž při exekuci, byť jiné, v rozsudku sp. zn. 2 Afs 249/2017) už v únoru r. 2020 dávno pominula. Pokud tedy krajský soud dospěl k nutnosti přezkoumat existenci exekučních titulů, jež určují pouze výši vymáhaného penále vznikajícího ze zákona a přirůstajícího k dani automaticky, měl tak učinit v celé šíři a v kontextu daňové věci žalobce, a nikoliv pouze tendenčním výběrem vlastního rozsudku č. j. 52 Af 37/2017-116, potažmo ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 356/2020-145.

[13] Zkoumání existence a vykonatelnosti exekučního titulu, jak to krajský soud sám správně vyjádřil, není časově ohraničeno. Pokud se pak jedná o vykonatelnost „nových“ platebních výměrů na penále, tak rozhodnutí č. j. 23272/2021-590000-11, č. j. 23273/2021-590000-11 a č. j. 23278/2021-590000-11, jsou ze zákona předběžně vykonatelná (šestnáctým dnem po doručení v důsledku marného uplynutí patnáctidenní náhradní lhůty splatnosti) a jelikož nedošlo ze strany žalobce k jejich napadení odvoláním, jsou také pravomocná (třicátým prvním dnem po doručení, k němuž došlo dne 19. 2. 2021 prostřednictvím datové schránky zástupce).

[14] Žalobce ve **vyjádření** konstatoval, že krajský soud byl vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 1 Afs 356/2020-145, ze dne 7. 4. 2022, týkajícího se neexistence exekučních titulů – platebních výměrů na penále (spotřební daň z tabákových výrobků Gullivers Extra) č. j. 12432/2016-590000-31, 12429/2016-590000-31, 14667/2016-590000-31, 14684/2016-590000-31, 14667/2016-590000-31 v exekučním příkaze uvedených. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku objasnil případné prolomení § 75 odst. 1 s. ř. s., a zde se též ztotožnil s postupem krajského soudu. Žalobce též odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2022, č. j. 2 Afs 378/2020-64, jehož právní závěry jsou dle něj plně aplikovatelné i na tuto nyní souzenou věc.

[15] Žalobce doplňuje, že Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 249/2017-66, ze dne 18. 7. 2019, pod bodem 35 a násl. zcela podrobně a výstižně uvedl svůj právní názor na účinnost § 124a daňového řádu, kterým zavázal nejen sám sebe, ale logicky z principu „kasace“ i krajský soud a Nejvyšší správní soud (viz rozsudek NSS č. j. 3 Afs 132/2017-65, ze dne 23. 8. 2019 a rozsudek NSS č. j. 8 Afs 172/2018-125, ze dne 10. 6. 2020, aktuálně rozsudek NSS č. j. 1 Afs 356/2020-145, ze dne 7. 4. 2022); krajský soud se tímto právním názorem řídil. Nejvyšší správní soud ve výše uvedených rozhodnutích považuje za podstatné, kdy byla vůle soudu konečným a zásadně již nezměnitelným způsobem projevena (okamžik vydání rozsudku), nikoliv kdy projevená vůle nabyla právních účinků vůči

účastníkům a případným dalším osobám. Podstatné je totiž to, kdy byl samotný projev vůle soudu ukotven, t.j., jednoznačně spadá do „staré úpravy“, jež § 124a daňového řádu neznala. Takovéto řešení a výklad pojmu vydání rozhodnutí poskytuje nejvyšší dostupnou míru právní jistoty a nejlépe se vypořádává s ní úzce spojenou otázkou nepravé retroaktivity.

[16] Dle žalobce je kasační stížnost nedůvodná, neboť jak Nejvyšší správní soud, tak krajský postupoval zcela v souladu se závazným právním názorem v rozsudku č. j. 1 Afs 356/2020-145, ze dne 7. 4. 2022, resp. č. j. 2 Afs 249/2017-66, ze dne 18. 7. 2019, kdy se krajský soud ani zde od právního názoru nijak neodchýlil. Podle žalobce jsou argumenty stěžovatele zcela irelevantní, pokud se domáhá platební povinnosti neuvedené v přezkoumávaném exekučním příkaze, argumenty jsou z části zcela formální, pokud jde pojem „vydání“. Podle žalobce není ani důvod, aby Nejvyšší správní soud při přezkoumání rozhodnutí krajského soudu nevycházel ve smyslu § 75 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který byl v době rozhodování, neboť nově předkládané okolnosti se ve své podstatě netýkaly předmětných exekučních titulů. Pokud Nejvyšší správní soud v minulosti pravidlo vázanosti skutkovým stavem v době rozhodování správního orgánu v daňových věcech prolomil, činil tak fakticky vždy ve prospěch daňového subjektu, a tedy ve zcela opačném případě, než je nyní projednáván. Žalobce dále zpochybnil správnost provedeného přezkumného řízení.

[17] Stěžovatel v **replíce k vyjádření** žalobce poukazuje na skutečnost, že obsah vyjádření žalobce je postaven na úvaze, že nyní projednávaná věc se shoduje s věcí projednanou rozsudkem NSS č. j. 2 Afs 249/2017-66, ze dne 18. 7. 2019, ačkoliv stěžovatel v kasační stížnosti přednesl argumenty, pro které má za to, že se o totožnou („nežádoucí“) situaci v žádném případě nejedná. Stěžovatel je přesvědčen, že v nyní projednávané věci nejsou žalobcem zmiňované rozsudky NSS č. j. 3 Afs 132/2017-65, ze dne 23. 8. 2019; č. j. 8 Afs 172/2018-125, ze dne 10. 6. 2020, a č. j. 1 Afs 356/2020-145, ze dne 7. 4. 2022, nijak určující; tato rozhodnutí byla vydána v souvislosti s daňovou exekucí zahájenou před r. 2020, tj. za naprosto odlišného právního a skutkového stavu. NSS se v rozsudcích zaobíral a vyjadřoval k „nežádoucí situaci“ v podobě dvou trojic protichůdných odvolacích rozhodnutí. Tato situace však již byla odstraněna přezkumným řízením nařízeným a realizovaným správními orgány (nadřízenými správci daně) v únoru r. 2020 a nyní souzená věc je z června (exekuční příkaz), resp. srpna (rozhodnutí o námitkách) r. 2020. Jedná se o exekuci (námitky proti ní) nařízenou za jednoznačné a nesporné existence daňové povinnosti žalobce vč. příslušenství, jež vzniká a akcesoricky k dani přirůstá ze zákona (nikoliv z rozhodnutí správce daně - platebních výměrů deklarujících výši penále; nepodstatné je tak i dřívější jejich zrušení soudem, když nárok na ně vznikl správci daně, resp. státu ze zákona; k vydání „nových“ platebních výměrů je pak soud povinen přihlídnout nad rámec omezení o přezkumném rozsahu vyplývajícího z § 75 odst. 1 s. ř. s.).

[18] Dle stěžovatele žalobce ve svém vyjádření v souvislosti s rozsudkem NSS č. j. 2 Afs 249/2017-66 navozuje iluzi, že krajský soud se v napadeném rozhodnutí řídil právním názorem kasačního soudu; naopak krajský soud se právním názorem z citovaného rozsudku NSS neřídil, což dokládá znění bodu 42, v němž kasační soud podtrhl (zdůraznil): *„Bude tedy zejména na žalovaném, případně na krajském soudu, vzniklou nežádoucí situaci ohledně v pořadí druhého rozhodnutí procesně vypořádat.“* Na tento bod reagoval krajský soud ve svém vlastním rozsudku ze dne 29. 4. 2020, č. j. 52 Af 61/2017-115, v bodě 23 následovně:

pokračování

„Je třeba zdůraznit a v tomto korigovat tvrzení žalobce, že NSS v jím citovaném rozsudku ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2 Afs 249/2017-66 (viz bod 42) neuvedl, že „neexistuje platný platební výměr na tabákový výrobek Gullivers Extra“. NSS totiž uvedl to, že existují dvě správní rozhodnutí, která vedle sebe nemohou obstát. Ponechal na žalovaném, případně soudu, aby nežádoucí situaci v pořadí druhého rozhodnutí procesně vypořádal. Zmínil též, že je to bez vlivu na projednávanou věc, což platí nyní obdobně. Následně, na což krajský soud vyčkal, Generální ředitelství cel vydalo rozhodnutí ze dne 7. 2. 2020, č. j. 8529/2020-900000-313, kterým zrušilo, resp. částečně zrušilo rozhodnutí týkající se tabákového výrobku Gullivers Extra. Tím byla odstraněna mezitímní konkurující rozhodnutí a též překážka identifikovaná Nejvyšším správním soudem. Tomuto postupu celní správy soud ničeho nevytýká.“ Pakliže krajský soud následně v napadeném rozsudku nedbal vlastního hodnocení, ani výzvy NSS k vypořádání situace a po jejím vypořádání správními orgány k tomu naprosto překvapivě nepřihlédl, nelze o tomto uzavřít jinak, než že se právním názorem (nejen NSS, ale ani svým vlastním) neřídil. Uvedený rozsudek krajského soudu byl nadto potvrzen rozsudkem NSS ze dne 17. 2. 2022, č. j. 3 Afs 160/2020-69, o zamítnutí kasační stížnosti žalobce a podpořen byl též usnesením Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 1034/22 o odmítnutí ústavní stížnosti žalobce.

[19] Stěžovatel oponuje rovněž tvrzení žalobce o nemožnosti aplikace § 75 s. ř. s., resp. výjimek z obvyklého rozsahu soudního přezkumu. V tomto směru odkázal na rozsudek krajského soudu ze dne 23. 9. 2020, č. j. 52 Af 28/2016-411, v němž ve věci žalobce soud přihlédl ke svému dřívějšímu rozsudku ze dne 16. 9. 2020, č. j. 52 Af 37/2020-102. Krajský soud ve své argumentaci mj. odkázal i na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 10. 2019, č. j. 6 As 211/2017-88, publ. pod č. 3948/2019 Sb. NSS, které, dle názoru stěžovatele, plně dopadá i na nyní projednávaný případ. Podle stěžovatele neexistuje v souzené věci žádný ospravedlnitelný důvod, proč by správní soudy neměly navzdory omezení v § 75 odst. 1 s. ř. s. zohlednit „nové“ platební výměry na penále z února r. 2021 vztahující se k existující daňové povinnosti. Jedná se o zcela totožný akcesorický princip (daně a jejího příslušenství), k němuž přihlédl krajský soud v rozsudku č. j. 52 Af 28/2016-411 a NSS jej následně rozsudkem č. j. 2 Afs 378/2020-64 aproboval.

[20] Co se týče okamžiku „vydání“ rozsudku, stěžovatel je přesvědčen, že písemné rozhodnutí určené k doručení, a to včetně rozsudku soudu o kasační stížnosti, je „vydané“ až okamžikem jeho odeslání, resp. že jako skutková okolnost významná pro aplikaci hypotézy normy v § 124a daňového řádu je to teprve až právní moc rozhodnutí. Oba tyto okamžiky nastaly v případě rozsudku NSS ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013-179, v roce 2015, konkrétně dne 6. 1. 2015, a tudíž se ve věci žalobce měl § 124a daňového řádu aplikovat i v případech řešených rozsudky NSS č. j. 2 Afs 249/2017-66; č. j. 3 Afs 132/2017-65 a č. j. 8 Afs 172/2018-125. Stěžovatel tuto svou argumentaci níže dále rozvádí, zdůrazňuje však, že prvořadé je, že se mimoto řídil právním názorem NSS a zmíněnou konkurenci odvolacích rozhodnutí (NSS identifikovanou „nežádoucí situací“) odstranil definitivně i přezkumem.

[21] Stěžovatel nezpochybňuje, že NSS v rozsudku ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2 Afs 249/2017-66, (v bodech 39 a 40) rozdělil okamžik aplikace § 124a daňového řádu na „staré“ a „nové“ skutkové situace mezníkem „vydání“ kasačního rozsudku, to naopak považuje za zcela správné. Dovolává se však konkrétního soudního hodnocení, kdy tento okamžik nastal v případě rozsudku NSS č. j. 8 Afs 17/2013-179, neboť to NSS dosud

uspokojivě nevypořádal. NSS se svým rozsudkem č. j. 2 Afs 249/2017-66, jistě nezamýšlel odchytil od ustálené praxe, která vyplývá mj. i z komentářové literatury dostupné v ASPI (praktický komentář): Lavický, P. a kol. Občanský soudní řád (§ 1 až 250l). Řízení sporné. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2016 k § 159a o.s.ř., část třetí, která se ve správním soudnictví použije přiměřeně (viz zmíněný § 64 s. ř. s.). Zde se uvádí: „Pravomocné rozhodnutí může mít rovněž povahu znaku skutkové podstaty (něm. *Tatbestandswirkung*), vystupuje-li jeho existence jako podmínka právního následku uvedená v hypotéze právní normy (srov. § 640 obč. zák).“ Podle § 640 občanského zákoníku „Právo přiznané rozhodnutím orgánu veřejné moci se promlčí za deset let ode dne, kdy mělo být podle rozhodnutí plněno.“ Tím stěžovatel demonstruje, že shodně jako v případě § 124a daňového řádu, není v tomto ustanovení výslovně specifikována žádná konkrétní fáze formování soudního rozhodnutí, automaticky se jí však chápe právní moc jako vlastnost mající účinky konečnosti, nezměnitelnosti a závaznosti rozhodnutí. Naproti tomu od účinků nezměnitelnosti a závaznosti, které starší nauka souhrnně označovala termínem materiální právní moc, je třeba odlišovat jiné účinky rozhodnutí, které s právní mocí nesouvisí. Jedná se především o tzv. vnitřní vázanost rozhodnutím (§ 156 odst. 3 o.s.ř.), vykonatelnost rozhodnutí (§ 161 o. s. ř.) a právotvornost (konstitutivnost) rozhodnutí, jež je účinkem výlučně v hmotněprávních vztazích.

[22] Stěžovatel poukázal na komentářovou literaturou i judikaturu Ústavního soudu ke konečnosti, nezměnitelnosti (nezrušitelnosti a závaznosti) rozhodnutí, což i správní nauka odjakživa pojí s okamžikem nabytí (materiální) právní moci rozhodnutí (jejímž předpokladem je mimochodem nejprve právní moc formální, jež zahrnuje i oznámení rozhodnutí adresátům), a nikoliv s okamžikem takového „vydání“ rozhodnutí, u něhož je nepodstatné, kdy projevená vůle soudu nabyla právních účinků vůči účastníkům a případným dalším osobám, jak o tom druhý senát NSS uzavřel. Tento závěr druhého senátu je popřen též zněním § 54 odst. 6 s. ř. s. „výrok pravomocného rozsudku je závazný pro účastníky, osoby na řízení zúčastněné a pro orgány veřejné moci“. Nepravomocný rozsudek nemůže být považován za znak skutkové podstaty z hypotézy normy v § 124a daňového řádu. Dle stěžovatele jediné právní moc kasačního rozsudku je způsobilá poskytnout slovy druhého a osmého senátu NSS „nejvyšší dostupnou míru právní jistoty a nejlépe se vypořádává se s ní úzce spojenou otázkou nepravé retroaktivity“.

[23] Poznámky žalobce stran zpochybnění přezkumného řízení stěžovatel hodnotí jako manipulativní. Rozhodnutí správce daně č.j. 78721-6/2020-590000-11 bylo vydáno v roce 2020 po přezkumném řízení a žalobcem zmiňované soudní rozsudky byly promítnuty na jeho osobní účet započtením částek na „nové“ výměry na penále. Z hlediska posouzení zachování lhůty pro nařízení přezkumu je podstatné hodnocení Ministerstva financí, které rozhodlo, že lhůta byla zachována. Stěžovatel dále podrobně rekapituluje běh lhůty.

[24] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti, současně zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlédnout ex offio (§109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); dospěl přitom k závěru, že byl naplněn zrušovací důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

pokračování

[25] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již mnohokrát akcentoval, že z každého rozhodnutí musí být mimo jiné rovněž zřejmé, jak se krajský soud vypořádal s tvrzeními účastníků řízení. Z napadeného rozsudku se podává, že krajský soud se vyjádřením žalovaného (tj. stěžovatele) k žalobě čítající 13 stran věcné argumentace k jednotlivým žalobním bodům, vč. vyjádření k jednotlivým soudním řízením a jejich dopadům a relevanci na projednávanou věc, „zabýval“ v bodě 3 odůvodnění jedinou větou: *„Žalovaný vyhodnotil žalobu jako nedůvodnou“*. Ve vztahu k samotnému přezkoumávanému správnímu rozhodnutí v tomto řízení pak nelze seznat, do jaké míry jej přezkoumal vůbec a jak na argumentaci žalovaného ve vztahu k němu reagoval, resp. na ni nereagoval vůbec.

[26] Krajský soud při posouzení věci bez dalšího vycházel z rozsudku NSS sp. zn. 1 Afs 356/2020, jakož i z předchozí judikatury týkající se rozhodnutí, která byla vydávána v souvislosti s daňovou exekucí zahájenou před r. 2020, tj. za naprosto odlišného právního a skutkového stavu; nerefletoval skutkový stav, který zde v době rozhodování byl (po proběhlém přezkumném daňové řízení) a který žalovaný ve vyjádření k žalobě akcentoval. Věcný přezkum rozhodnutí o námitce, které bylo předmětem žaloby, v jehož odůvodnění stěžovatel odůvodnil, proč pro nynější řízení jsou dříve „neexistující“ platební výměry s ohledem na nastalý skutkový a právní stav obsolentní, krajský soud vůbec neprovedl; nijak se nevypořádal s argumentací stran nepochybné a soudem potvrzené existující daňové povinnosti (viz rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 17/2013, fakticky stvrzený usnesením ze dne 23. 2. 2016, č. j. 8 Afs 173/2015-127) a s tím souvisejícího ex lege akcesorického daňového příslušenství (v daném případě exekučních titulů).

[27] Nejvyšší správní soud podotýká, že nadto krajský soud ne zcela důsledně vycházel z rozsudku sp. zn. 1 Afs 356/2020 neboť v něm zdejší soud nepřímou mimo jiné poukazuje na to, že věc posuzoval na základě skutkového a právního stavu do roku 2020: *„Jinak řečeno, v roce 2014, kdy nabyl právní moci rušící rozsudek č. j. 8 Afs 17/2013 - 179 (vedoucí k obžिवnutí původních rozhodnutí o odvolání), platební výměry na daň neobživly a ani obživotnout nemohly. Byly totiž dříve zrušeny v pořadí druhými odvolacími rozhodnutími, která existovala souběžně vedle původních rozhodnutí o odvolání až do roku 2020. V důsledku zásahu kasace proto obživila pouze odvolací rozhodnutí ze dne 22. 12. 2010. V době rozhodování stěžovatele v nyní posuzované věci (tj. v roce 2017) tak vedle sebe souběžně existovala pouze tři odvolací rozhodnutí z roku 2010 a tři protichůdná odvolací rozhodnutí z roku 2013.“* (...) *Procesně korektním postupem by bylo, kdyby celní orgány po právní moci rozsudku č. j. 8 Afs 17/2013 - 179 podaly podnět k zahájení přezkumného řízení, jímž by byla fakticky nesprávná rušící rozhodnutí o odvolání z roku 2013 zrušena. Tímto způsobem by zavedly platební výměry na daň. Podnět však byl podán až v roce 2019, tj. po vydání nyní napadených rozhodnutí. Původní řízení o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům tak mělo být alespoň zastaveno, protože odpadl jeho předmět.“* V nyní projednávané věci bylo předmětem přezkumu rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu vydanému v roce 2020; tedy po proběhlém přezkumném řízení. Toto rozhodnutí však krajský soud in meritum nepřezkoumával.

[28] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nezabýval-li se krajský soud podstatným vyjádřením stěžovatele (resp. žalovaného), jedná se s ohledem na okolnosti případu o vážnou vadu řízení [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], pro kterou Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než napadený rozsudek zrušit.

[29] Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, mimo jiné konstatoval: „*Nezabýval-li se krajský soud podstatným vyjádřením osoby zúčastněné na řízení, nezakládá to samo o sobě nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Jedná se však o vážnou vadu řízení, která dle okolností případu může vést ke zrušení rozhodnutí napadeného kasační stížností [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]*“. Dle Nejvyššího správního soudu uvedené platí tím spíše, jedná-li se o vyjádření k žalobě samotného účastníka řízení – v daném případě žalovaného (stěžovatele). V rozsudku ze dne 2. 8. 2012, č. j. 4 Ans 1/2012-61, zdejší soud konstatoval: „*Nevyřadí-li se krajský soud ve svém rozsudku, jímž vyhověl žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, s námitkami žalovaného obsaženými ve vyjádření k žalobě, poruší tím § 36 odst. 1 s. ř. s.(...) Chybějící vypořádání zásadních námitek žalovaného může způsobit, že rozsudek, jímž krajský soud vyhověl žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, trpí nedostatkem důvodů rozhodnutí ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“ Uvedené nepochybně platí i v případě žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. V projednávané věci krajský soud nerefletoval, resp. nijak nevyhodnotil skutečnosti uváděné stěžovatelem, které nebyly zcela bez významu a mohly mít na posouzení projednávané věci vliv, a bez dalšího vyšel z judikatury dopadající na jiný skutkový a právní stav.

[30] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení; v něm krajský soud rozhodne rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 4. prosince 2023

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu

pokračování