



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **CZT a. s.**, sídlem Lísková 1513, Čáslav, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, sídlem Letenská 15, Praha 1, proti rozhodnutí ministryně financí ze dne 12. 8. 2020, č. j. MF-28115/2019/3902-25, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 4. 2023, č. j. 8 Af 31/2020-81,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost žalovaného **se zamítá**.
- II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobkyni **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení případu**

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 12. 2019, č. j. MF-28115/2019/3902-4, nařídil přezkoumání rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 10. 5. 2013, č. j. 18073-2/2013-900000-304.3, ze dne 13. 5. 2013, č. j. 18073-3/2013-900000-304.3, a ze dne 13. 5. 2013, č. j. 18073-4/2013-900000-304.3, o odvoláních směřujících proti dodatečným platebním výměrům na spotřební daň za zdaňovací období únor až duben 2006 vydaným Celním úřadem pro Pardubický kraj. Přezkoumávanými rozhodnutími Generální ředitelství cel zrušilo příslušné dodatečné platební výměry a řízení zastavilo, v případě zdaňovacích období březen a duben 2006 tak učinilo v rozsahu, který se týkal tabákového výrobku Gullivers Extra, v případě zdaňovacího období únor 2006 tak učinilo v celém rozsahu. Nařízení přezkumu výše uvedených rozhodnutí žalovaný odůvodnil rozsudkem Nejvyššího

správního soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2 Afs 249/2017-66 resp. tam shledanou konkurencí dvou rozhodnutí o odvolání ve věci jedné daňové povinnosti, a to ve všech třech případech. K odstranění konkurence dvou rozhodnutí nedošlo, jelikož zákonem předvídatelný „neúčinnostní“ účinek podle § 124a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v projednávaných věcech dle výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu nemohl nastat. Proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání brojil žalobce rozkladem, který ministryně financí rozhodnutím ze dne 12. 8. 2020, č. j. MF-28115/2019/3902-25, zamítla a rozhodnutí o nařízení přezkumu potvrdila.

[2] Rozhodnutí ministryně financí napadla žalobkyně správní žalobou, které městský soud vyhověl a rozsudkem označeným v záhlaví rozhodnutí ministryně financí zrušil. Městský soud nejprve zrekapituloval průběh řízení o stanovení daně, ve kterém nastala konkurence dvou trojic rozhodnutí o odvolání. Předmět sporu u městského soudu představovala otázka, zda bylo možné k odstranění konkurence rozhodnutí využít přezkumné řízení. Městský soud nepřisvědčil námitce žalobkyně, že přezkoumávaná rozhodnutí již neexistují, odkázal přitom na rozsudek ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2 Afs 249/2017-66, ve kterém Nejvyšší správní soud konstatoval, že v projednávané věci skutečně existuje konkurence rozhodnutí o odvolání, jelikož v tomto řízení nelze využít § 124a daňového řádu. Dále městský soud nepřistoupil na námitku žalobkyně týkající se předchozího přezkumu rozhodnutí ve správním soudnictví, protože přezkumem dotčená rozhodnutí nebyla sama přímo napadena správní žalobou a následně přezkoumána správními soudy. Městský soud však dospěl k závěru, že již uplynula lhůta pro stanovení daně, přičemž dle § 122 odst. 3 daňového řádu tato skutečnost brání zahájení přezkumného řízení. Při tom vzal v potaz argumentaci žalovaného, že přezkumné řízení chápe jak nástroj *ultima ratio*. Přesto dal soud přednost právní jistotě účastníka řízení s odkazem na usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2018, sp. zn. III. ÚS 4060/17.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[3] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, v níž namítá, že městský soud nesprávně posoudil zachování objektivní lhůty pro stanovení daně a nezohlednil specifika projednávané věci. Dle stěžovatele městský soud nevzal v úvahu, že se nejednalo o nařízení přezkoumání meritorních rozhodnutí o stanovení daně, kde by podmínka zachování lhůty nutně zahrnovala zachování jak subjektivní, tak objektivní lhůty pro stanovení daně. V této věci stěžovatel považuje za dostatečné toliko zachování objektivní lhůty pro stanovení daně. Městský soud zjevně vycházel z toho, že došlo k uplynutí obou lhůt pro stanovení daně, nezohlednil, že běh objektivních lhůt započal před účinností daňového řádu. V těchto případech je dán vliv § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, na rozdíl od objektivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 daňového řádu. Stěžovatel má za to, že § 41 s. ř. s. má vliv na běh objektivní lhůty pro stanovení daně, pokud započala běžet podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Městský soud zcela pominul zachování objektivní lhůty pro stanovení daně. Stěžovatel poukazuje na celou řadu soudních řízení, jejichž vedení přerušovalo běh objektivní lhůty pro stanovení daně podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. V důsledku vydání napadeného rozsudku došlo k obnovení nežádoucího stavu v rozporu s principem *non bis in idem*. Nepřipuštění přezkoumání zrušujících odvolacích rozhodnutí nutně povede k obnovení nežádoucího stavu věci, ve kterém opět vznikne konkurence

pokračování

souběžně existujících dvou trojic rozhodnutí odvolacího orgánu v téže věci. Zrušující rozhodnutí o odvolání byla navíc vydána po uplynutí subjektivní lhůty pro stanovení daně. V pořadí první tři rozhodnutí, která stanovují daň správně, nejsou přezkumem dotčena. Obnovením původního stavu by opět nastala neřešitelná situace.

[4] Žalobkyně se ke kasační stížnosti vyjádřila v tom smyslu, že nařízení přezkumu rozhodnutí je nezákonné a účelové, protože se svým odkladným účinkem podle § 124 daňového řádu dotýká zrušených dodatečných platebních výměrů, označených Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2 Afs 249/2017-66, za neexistující. Nařízení přezkumu je v rozporu s § 122 odst. 3 daňového řádu, protože již došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně, což nařízení přezkumu brání. Stěžovatel jako důvod nerespektování zákonné úpravy uvádí odstranění nežádoucího stavu spočívajícího v existenci dvou rozhodnutí v téže věci, avšak zároveň tvrdí, že nejde o skutečnou změnu ve stanovení daně pomocí tohoto dozorčího prostředku. Žalobkyně odkazuje na usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2018, sp. zn. III. ÚS 4060/17, ve kterém Ústavní soud uvedl, že prekluze daně je v právním státě naprosto nutný a spravedlivý nástroj v procesu vyměření a výběru daní. Z požadavku právní jistoty vyplývá, že po uplynutí zákonem stanovené, a tedy zásadně předvídatelné doby, má přednost zachování *statu quo*, byť případně nezákonného, před absolutní materiální spravedlností. Rozhodnutí o nařízení přezkumu je nezákonné také na základě § 121 odst. 2 daňového řádu, neboť daná rozhodnutí již byla přezkoumána ve správním soudnictví, konkrétně Nejvyšším správním soudem dle rozsudku ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2 Afs 249/2017-66. Žalobkyně se ztotožňuje s rozsudkem městského soudu. Kasační stížnost je vnitřně rozporná, stěžovatel na jednu stranu přiznává, že lhůta pro stanovení daně již uběhla, na druhou stranu se v rozporu s daňovým řádem domáhá, aby uplynutí lhůty nebylo akceptováno. Skutečnost, že nedošlo k zahájení přezkumného řízení ve lhůtě ke stanovení daně, lze klást k tíži stěžovateli a nikoliv žalobkyni, která tuto situaci nezpůsobila.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[5] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[6] Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen s. ř. s.)] a shledal, že kasační stížnost není důvodná.

[7] Úvodem Nejvyšší správní soud považuje za účelné krátce zrekapitulovat průběh řízení týkající se stanovení daňové povinnosti v projednávané věci. Celní úřad pro Pardubický kraj vydal dodatečné platební výměry ze dne 21. 11. 2007, kterými doměřil žalobkyni spotřební daň z tabákových výrobků mimo jiné také za zdaňovací období únor, březen a duben 2006. Celní ředitelství Hradec Králové platební výměry částečně změnilo a ve zbytku potvrdilo. Rozhodnutí o odvolání byla následně zrušena Krajským soudem v Hradci Králové – pobočkou Pardubice a věc byla vrácena celnímu ředitelství. To vydalo nová rozhodnutí o odvolání, kterými opět platební výměry částečně změnilo a ve zbytku je

potvrdilo. Také tato potvrzující rozhodnutí o odvolání byla rozsudkem krajského soudu ze dne 29. 1. 2013, č. j. 30 Af 6/2011-334, zrušena, přičemž věc byla vrácena Generálnímu ředitelství cel v důsledku zrušení celních ředitelství. Generální ředitelství cel, vázano právním názorem krajského soudu, dodatečné platební výměry zrušilo. Současně však napadlo zrušující rozsudek krajského soudu kasační stížností, na jejímž základě Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013-179, zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Zrušením rozsudku krajského soudu došlo k obživení dřívějších potvrzujících rozhodnutí o odvolání. Krajský soud následně vydal nový rozsudek, kterým zamítl žaloby proti těmto potvrzujícím rozhodnutím o odvolání žalobkyně. Generální ředitelství cel nesprávně předpokládalo, že vydáním nového „konečného“ rozsudku krajského soudu po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu došlo dle § 124a daňového řádu k neúčinnosti zrušujících rozhodnutí o odvolání, která Generální ředitelství cel vydalo na základě nesprávného právního názoru krajského soudu. Z toho důvodu začaly celní orgány na základě dodatečných platebních výměrů provádět daňovou exekuci. Otázku zákonnosti exekučního řízení posuzoval až Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2 Afs 249/2017-66, konstatoval, že předpokládaný účinek dle § 124a daňového řádu ve věci nenastal, jelikož dané ustanovení nebylo v okamžiku rozhodování Nejvyššího správního soudu v účinnosti. V řízení o doměření daně tak současně existuje trojice zrušujících rozhodnutí o odvolání vydaných na základě nesprávného právního názoru krajského soudu a trojice potvrzujících rozhodnutí o odvolání, která obživla zrušením rozsudku krajského soudu. Rozhodnutí jsou zjevně rozporná, protože jedna trojice rozhodnutí dodatečné platební výměry potvrzuje a druhá trojice rozhodnutí dodatečné platební výměry zrušila. Z tohoto důvodu celní orgány podaly žalovanému podnět k nařízení přezkumu zrušujících rozhodnutí o odvolání, přičemž žalovaný tak učinil. Právě posouzení zákonnosti nařízení přezkumu zrušujících rozhodnutí bylo předmětem napadeného rozsudku městského soudu, jehož závěry nyní Nejvyšší správní soud přezkoumává.

[8] Městský soud rozhodnutí ministryně financí zrušil, protože dospěl k závěru, že před nařízením přezkumu uplynula lhůta pro stanovení daně. Stěžovatel tento závěr rozporuje s argumentací, že přezkum rozhodnutí byl nařízen ještě před uplynutím objektivní lhůty pro stanovení daně, což městský soud nezohlednil.

[9] Před zkoumáním vlivu běhu lhůty pro stanovení daně na možnost zahájit přezkumné řízení je nutné, s ohledem na značnou délku řízení ve věci, vyjasnit, jakou právní úpravou se má běh lhůty pro stanovení daně řídit. Řízení se totiž týkalo daňové povinnosti za zdaňovací období únor-duben 2006, přichází tak v úvahu aplikace zákona o správě daní a poplatků. Odpověď na tuto otázku se nachází v § 264 odst. 4 daňového řádu, který stanoví, že *běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.* Z první věty tohoto ustanovení jasně vyplývá, že běh a délka lhůty pro stanovení daně se v projednávaném případě řídí úpravou v daňovém řádu.

pokračování

[10] Podle § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu lze přezkoumání rozhodnutí nařídit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně, jde-li o rozhodnutí o stanovení daně.

[11] Dle § 148 daňového řádu činí lhůta pro stanovení daně tři roky a v zákonem vymezených případech dochází k jejímu prodloužení, přerušení či stavení, je však omezena maximální délkou deseti let, kterou stavět ani přerušovat nelze (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-2018). Maximální možná délka lhůty pro stanovení daně bývá označována jako objektivní lhůta pro stanovení daně, nejedná se však o „nějakou druhou“ lhůtu pro stanovení daně, ale pouze o limit, který ohraničuje maximální délku tzv. subjektivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu. V případě marného uplynutí subjektivní lhůty již není možné daň stanovit, a to bez ohledu na zbývající část desetileté objektivní lhůty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2020, č. j. 4 Afs 204/2020-30).

[12] Mezi stranami není sporné, že došlo k uplynutí subjektivní lhůty pro stanovení daně ještě před nařízením přezkumu rozhodnutí. Závěr městského soudu, že přezkum rozhodnutí nebylo možno nařídit, protože již došlo k prekluzi práva stanovit daň, tak byl správný. Skutečnost, že v době nařízení přezkumu dle stěžovatele ještě nedošlo k uplynutí objektivní lhůty pro stanovení daně, nemá vliv na existenci překážky pro nařízení přezkumu v podobě uplynutí lhůty pro stanovení daně dle § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu, protože tato překážka nastává již marným uplynutím subjektivní lhůty dle § 148 odst. 1 daňového řádu.

[13] Na rámeč výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud poznamenává, že názor stěžovatele, podle nějž v době nařízení přezkumu ještě nedošlo k uplynutí objektivní lhůty, je mylný. Stavením běhu objektivní lhůty po účinnosti daňového řádu se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64, č. 4543/2024 Sb. NSS. Dospěl k závěru, že vede-li se v souvislosti se stanovením daně před soudem ve správním soudnictví řízení, které bylo zahájeno po 31. 12. 2010, nestaví se lhůta pro stanovení daně podle § 41 s. ř. s., ale podle § 148 odst. 4 daňového řádu. V tomto případě se však nestaví nejdelší možná lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu.

[14] Běh objektivní lhůty pro stanovení daně tak v projednávané věci nestavilo vedení všech soudních řízení, jak tvrdí stěžovatel, ale pouze vedení soudních řízení zahájených před účinností daňového řádu. Desetiletá lhůta ke stanovení daně by v případě zdaňovacího období únor 2006 uplynula dne 28. 2. 2016, v případě zdaňovacího období březen 2006 dne 31. 3. 2016 a v případě zdaňovacího období duben 2006 dne 30. 4. 2016. Běh těchto lhůt stavila soudní řízení vedená před Krajským soudem v Hradci Králové – pobočkou Pardubice pod sp. zn. 30 Ca 8 až 15/2009, zahájená dne 19. 1. 2009 a skončená dne 23. 2. 2010, objektivní lhůta tak neběžela po dobu 410 dnů. Další soudní řízení, jež ve věci proběhla, byla zahájena až po 31. 12. 2010, neměla tak vliv na stavení objektivních lhůt. Tyto lhůty tak za jednotlivá zdaňovací období uběhly v průběhu roku 2017, k nařízením přezkumu došlo dne 23. 12. 2019, tedy zcela zřejmě po uplynutí objektivních lhůt.

[15] Stěžovatel rozporoval také upřednostnění právní jistoty účastníka řízení městským soudem na úkor principu *non bis in idem*. Zrušením rozhodnutí ministryně financí totiž dle stěžovatele došlo ke zmaření vypořádání konkurence obou trojic rozhodnutí o odvolání.

[16] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem v tom rozsahu, že souběžná existence dvou trojic protichůdných rozhodnutí je nežádoucí a že by tato situace měla být vyřešena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 71/2012-34). To však nemůže znamenat, že by bylo možné nařídit přezkum rozhodnutí v rozporu s požadavkem § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Toto ustanovení zcela jasně určuje, že po uplynutí lhůty ke stanovení daně již není možné přezkum rozhodnutí nařídit. Přezkumné řízení zasahuje do již pravomocných rozhodnutí, jeho nařízením je tak značně zasahováno také do právní jistoty účastníků řízení. Z toho důvodu je nutné přísně trvat na nařízení přezkumu rozhodnutí pouze v zákonem stanovených mezích. Ostatně absenci možnosti nařídit přezkum rozhodnutí po uplynutí prekluzivní lhůty naznačil Nejvyšší správní soud již v rozsudcích týkajících se jiných větví této kauzy (srov. rozsudky ze dne 31. 8. 2022, č. j. 2 Afs 378/2020-64, a ze dne 7. 4. 2022, č. j. 1 Afs 356/2020-145), jak správně poznamenal již městský soud.

[17] Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítal, že napadený rozsudek nechrání právní jistotu žalobkyně, neboť se v jeho důsledku obnovuje konkurence protichůdných rozhodnutí. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani této argumentaci stěžovatele, jelikož již v rozsudku ze dne 31. 8. 2022, č. j. 2 Afs 378/2020-64, jenž se týkal exekučního řízení souvisejícího s projednávanou věcí, Nejvyšší správní soud uvedl, že kasací zrušujícího rozsudku krajského soudu došlo pouze k obživení potvrzujících rozhodnutí o odvolání a nikoliv samotných dodatečných platebních výměrů. Tyto výměry tak byly v době zahájení přezkumného řízení stále zrušeny zrušujícími rozhodnutími o odvolání. V případě zrušení těchto rozhodnutí o odvolání v rámci přezkumného řízení by proto došlo k obživení pravomocně zrušených dodatečných platebních výměrů, a bezpochyby též k zásahu do právní jistoty žalobkyně.

[18] Účelem prekluzivních lhůt je, vedle ochrany právní jistoty, také stimulace správce daně k včasnému a řádnému výkonu jeho práv a povinností. Nejvyšší správní soud proto při posuzování nutnosti dodržet prekluzivní lhůtu k nařízení přezkumu rozhodnutí zohlednil také skutečnost, že k uplynutí prekluzivní lhůty pro zahájení přezkumu došlo v důsledku nesprávného posouzení dopadů § 124a daňového řádu provedeného orgány celní správy. Důsledky tohoto pochybení nyní nelze klást k tíži žalobkyni.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[19] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[20] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., podle něhož 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. Stěžovatel (žalovaný) neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch a náhrada nákladů by jí sice náležela, ale v řízení o kasační stížnosti náhradu žádných nákladů neuplatnila, a proto jí Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

pokračování

V Brně dne 16. května 2024

JUDr. Filip Dienstbier P.D.  
předseda senátu