



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Štěpána Výborného v právní věci žalobkyně **CZT a. s.**, se sídlem Čáslav, Lísková 1513, zastoupené Mgr. Zbyškem Malíkem, advokátem se sídlem Hradec Králové, Střelecká 672, proti žalovanému **Celnímu úřadu pro Pardubický kraj**, se sídlem Pardubice, Palackého 2659, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočce v Pardubicích, ze dne 15. 6. 2022, č. j. 52 Af 50/2016 - 228,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 8 228 Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Zbyška Malíka, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**Odůvodnění:**

[1] Žalovaný vydal dne 8. 3. 2016 pod č. j. 14693/2016-590000-42, exekuční příkaz, kterým nařídil podle § 178 daňového řádu daňovou exekuci příkázáním pohledávky z účtu žalobkyně vedeného u Komerční banky a.s., a to k vymožení částky v celkové výši 9 076 357 Kč, představující spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období měsíce února, března a dubna 2006 a s ní související penále a pokuty. Námitku žalobkyně proti tomuto exekučnímu příkazu žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 22. 6. 2016, č.j. 14693-17/2016-590000-11 (dále jen „rozhodnutí o námitce“).

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí o námitce žalobou, kterou Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích zamítl rozsudkem ze dne 20. 4. 2017, č. j. 52 Af 50/2016 - 177. Nejvyšší správní soud tento rozsudek následně zrušil svým rozsudkem ze dne 23. 8. 2019, č. j. 3 Afs 132/2017 - 65, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že ve věci dodatečných platebních výměrů ze dne 21. 11. 2007, č. j. 9203/07-066300-024, č. j. 9204/07-066300-024 a č. j. 9205/07-066300-024 (dále jen „DPV ze dne 21. 11. 2007“ nebo „exekuční tituly“), jež byly podkladem pro vydání exekučního příkazu, vedle sebe existují dvě navzájem obsahově rozporné trojice odvolacích rozhodnutí, přičemž jednou trojicí byly DPV fakticky potvrzeny, a jednou trojicí byly zrušeny. Jedinou cestou, jak by mohly být DPV ze dne 21. 11. 2007 i přes své zrušení exekučními tituly, by bylo jejich „obživnutí“ na základě zákonné úpravy, která by takový důsledek předpokládala. Takovou zákonnou úpravou by obecně mohl být § 124a daňového řádu; v nyní posuzované věci však s ohledem na okolnosti věci k jeho uplatnění nemohlo dojít. Část exekučních titulů, jež byly podkladem pro vydání exekučního příkazu, tedy ve skutečnosti exekučními tituly být nemůže. Z tohoto důvodu nemohl první rozsudek krajského soudu, který tuto skutečnost nezohlednil, z hlediska zákona obstát.

[3] Krajský soud následně v záhlaví označeným rozsudkem rozhodnutí o námitce zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění uvedl, že Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku č. j. 3 Afs 132/2017 - 65, korigoval jeho názor ohledně otázky existence DPV ze dne 21. 11. 2007. Otázka existence exekučních titulů vyvstala tím, že tyto byly odvolacím orgánem zrušeny jeho rozhodnutími z 10. 5. 2013 a 13. 5. 2013, a to na základě právního názoru uvedeného ve zrušujícím rozsudku krajského soudu ze dne 29. 1. 2013, č. j. 30 Af 6/2011-334 (který však byl posléze zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013-179). Z tohoto důvodu tak ve zde projednávaném případě vedle sebe existují dvě navzájem obsahově rozporné trojice odvolacích rozhodnutí, a to jednak rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové z 22. 10. 2010, č. j. 2694-3/2010-060100-021, č. j. 2677-3/2010-060100-021 a č. j. 2678-3/2010-060100-021 (která byla nejprve zrušena rozsudkem krajského soudu č. j. 30 Af 6/2011 - 334, aby pak obživla po zrušení tohoto rozsudku rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 17/2013 - 179), a jednak rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 10. 5. 2013, č. j. 18073-2/2013-900000-304.3, a ze dne 13. 5. 2013, č. j. 18073-3/2013-900000-304.3 a č. j. 18073-4/2013-900000-304.3, kterými Generální ředitelství cel, vázáno názorem vyjádřeným v (posléze zrušeném) rozsudku krajského soudu č. j. 30 Af 6/2011 - 334, zrušilo DPV ze dne 21. 11. 2007 a řízení zastavilo. Obě trojice odvolacích rozhodnutí jsou existentní a vyvolaly či vyvolávají právní účinky. Nejvyšší správní soud tedy v rozsudku č. j. 3 Afs 132/2017 - 65 zavázal krajský soud pro další rozhodování tím, že bude nejdříve nutno se vypořádat se vzniklou nežádoucí situací ohledně rozporných rozhodnutí žalovaného.

[4] Krajský soud dále uvedl, že podkladem pro exekuční příkaz, proti kterému směřovala námitka žalobkyně, byly mj. DPV ze dne 21. 11. 2007, které však již právně neexistují, jelikož byly odvolacím orgánem zrušeny a nedošlo k jejich obživnutí dle § 124a daňového řádu. Rozhodnutí o námitce je tedy z tohoto důvodu nezákonné. Nadále

pokračování

však existují rozporné trojice odvolacích rozhodnutí, a to jednak rozhodnutí z 22. 10. 2010, a jednak rozhodnutí ze dne 10. 5. 2013, a ze dne 13. 5. 2013, přičemž první trojice DPV potvrzuje a druhá trojice ruší.

[5] Dle názoru krajského soudu je na prvním místě nutné ze strany daňových orgánů vyřešit vzniklou nežádoucí situaci ohledně rozporných odvolacích rozhodnutí proti DPV ze dne 21. 11. 2007, a to například postupem, který nastínil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 9. 6. 2016, č. j. 2 Azs 307/2015 - 41, a zákonným způsobem tak napravit neexistenci vykonatelných rozhodnutí, které byly podkladem pro námitkou napadený exekuční příkaz. Z tohoto důvodu krajský soud rozhodnutí o námitce zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dodal, že pokud k této nápravě došlo v průběhu soudního řízení, nemělo by to žádný vliv na rozhodnutí soudu, jelikož soudy v řízení dle § 65 a násl. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), rozhodují ke skutkovému a právnímu stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu (žalovaného).

[6] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[7] Stěžovatel namítá, že se krajský soud mýlí, dospěl-li k neexistenci DPV ze dne 21. 11. 2007 na základě názoru, že nedošlo k jejich obživenutí dle § 124a daňového řádu. Krajský soud si špatně vyložil rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 249/2019 - 66. Ustanovení § 124a daňového řádu nelze aplikovat pouze tehdy, pokud kasační soud zrušil rozsudek krajského soudu do 1. 1. 2015. Zruší-li kasační soud rozsudek krajského soudu po tomto datu, § 124a daňového řádu se uplatní. Ke zrušení rozsudku krajského soudu přitom dochází právní mocí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, tedy jeho doručením posledním z účastníků. Žalovanému byl rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 17/2013-179 doručen dne 6. 1. 2015. Byť je datován dne 19. 12. 2014, nemohl působit právní účinky před svou právní mocí, neboť s. ř. s. pojem „vydání“ nezná. Dospěl-li proto krajský soud k závěru o neaplikovatelnosti § 124a daňového řádu, a tím k (přetrvávající) existenci odvolacích rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 10. 5. a 13. 5. 2013 (jež se ovšem na základě § 124a daňového řádu stala neúčinnými), pochybil při právním hodnocení věci; tím, že nepřihlédl k tomu, že účinky rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 17/2013 - 179 nastaly až jeho právní mocí dne 6. 1. 2015, je napadený rozsudek též nepřezkoumatelný a řízení před krajským soudem bylo zatíženo procesní vadou.

[8] Stěžovatel „nad rámec“ dále uvedl, že krajský soud měl k existenci exekučních titulů přihlídnout rovněž na základě prolomení § 75 s. ř. s., což je dle ustálené judikatury v exekučním řízení přípustné (vždy se zkoumá existence exekučního titulu). Krajský soud měl reflektovat již proběhnuvší přezkumné řízení, jehož výsledkem bylo zrušení odvolacích rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 10. 5. a 13. 5. 2013 (na základě rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 23. 12. 2019 o nařízení přezkumu, rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 7. 2. 2020 o přezkumu, rozhodnutí ministryně financí ze dne 12. 8. 2020 o zamítnutí rozkladu žalobkyně proti nařízení přezkumu, a rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 19. 1. 2021 o zamítnutí odvolání žalobkyně proti přezkumu). Rozhodnutí o přezkumu jsou platná a vyvolávají právní účinky, což ostatně aproboval též

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 4. 2022, č. j. 1 Afs 356/2020 - 145. Stěžovatel konečně vysvětlil, že přezkumné řízení proběhlo řádně, v časových normách stanovených v § 122 odst. 3 daňového řádu.

[9] Žalobkyně v replice uvedla, že Nejvyšší správní soud již opakovaně vyjádřil svůj názor na účinnost § 124a daňového řádu, a krajský soud se tímto názorem správně řídil. K polemice stěžovatele s pojmem „vydání“ uvedla, že tento termín nemůže být bezobsažný. Pojem „vydání“ užívá s. ř. s. v § 113, a za použití § 64 s. ř. s. se ve správním soudnictví použije přiměřeně i část prvá a pátá občanského soudního řádu, kde se tento termín rovněž používá. K argumentaci stěžovatele, dle které měl krajský soud na základě § 75 s. ř. s. přihlídnout k výsledkům přezkumného řízení, žalobkyně uvedla, že „na takový přezkum nedopadá ustanovení § 75 s. ř. s., neboť se sice jedná o podkladová rozhodnutí, ta však lze a také jsou napadnutá samostatnou žalobou ve správním soudnictví, o čemž je stěžovatel jako účastník tohoto řízení zpraven.“ Kasační stížnost je tedy nedůvodná. Nadto jde o opakovanou kasační stížnost, přičemž již v předchozím řízení nebyl stěžovatel úspěšný.

[10] Stěžovatel v duplice uvedl, že není účastníkem řízení o žalobách k „podkladovým“ rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení. Přezkum byl nařízen rozhodnutím Ministerstva financí a realizován rozhodnutím Generálního ředitelství cel; stěžovatel není o průběhu těchto soudních řízení nijak zpraven. Dále stěžovatel sporoval jednotnost právního názoru soudů v otázce aplikace § 75 odst. 1 s. ř. s. na jeho případ, k čemuž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2022, č. j. 3 Afs 160/2020 - 69. Rovněž uvedl, že aplikace § 75 s. ř. s., respektive výjimek z obvyklých mezi soudního přezkumu, nemůže být ovlivněna tím, zda „podkladové“ rozhodnutí je či není dále právně napadnutelné. To vyplývá i z postupu krajského soudu v rozsudku ze dne 23. 9. 2020, č. j. 52 Af 28/2016 - 411, v němž krajský soud přihlédl k vlastnímu dřívějšímu rozsudku ze dne 16. 9. 2020 a prolomil obecné pravidlo § 75 s. ř. s. bez ohledu na to, že oba tyto rozsudky mohly být (a byly) napadeny kasační stížností. Dle stěžovatele na nyní posuzovaný případ dopadají závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2019, č. j. 6 As 211/2017 - 88. Neexistuje žádný ospravedlnitelný důvod, proč by soudy neměly navzdory omezení plynoucímu z § 75 s. ř. s. zohlednit výsledek přezkumného řízení, tj. rozhodování správních orgánů o dozorčím prostředku. Odkaz žalobkyně na § 113 s. ř. s. je v souvislosti s výkladem pojmu „vydání“ zcela nepřipadný. Stěžovatel je přesvědčen, že jako skutková okolnost významná pro aplikaci hypotézy normy uvedené v § 124a daňového řádu je teprve odeslání, případně právní moc rozhodnutí. V případě rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 17/2013 - 179 nastaly oba tyto okamžiky dne 6. 1. 2015, a tudíž se má § 124a daňového řádu aplikovat. V oblasti veřejné správy je okamžik „vydání“ rozhodnutí vyjádřen jednoznačně, v § 71 odst. 2 správního řádu a v § 101 odst. 2 daňového řádu. Rozhodnutí, které se doručuje, je vydáno okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení. Vydání rozhodnutí při jeho vyhlášení v řízení o kasační stížnosti nepřipadá v úvahu. Tuto úpravu lze analogicky použít i při výkladu okamžiku „vydání“ rozsudku soudu v zájmu uplatňování jednotných postupů napříč právním řádem. Výklad pojmu *vydání*, jak jej prosazuje stěžovatel, odpovídá rovněž komentářové literatuře. I rozsudek krajského soudu je pravomocný až do právní moci zrušujícího rozsudku kasačního soudu. Stěžovatel konečně dodal, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 8. 2022, č. j. 2 Afs 378/2020 - 64, nevysvětlil, jakým způsobem kasační soud projevil svou

pokračování

vůli dne 19. 12. 2014, kdy měl být *vydán* rozsudek č. j. 8 Afs 17/2013 - 179. V rozsudku druhého senátu zazněl závěr rozporný i s judikaturou Ústavního soudu ke konečnosti a nezměnitelnosti rozhodnutí.

[11] Žalobkyně na toto vyjádření zareagovala odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2022, č. j. 2 Afs 378/2020 - 64, a ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2 Afs 249/2017 - 66, které dle jejího názoru zcela vyvrací názory stěžovatele.

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Vzhledem k tomu, že se jedná o opakovanou kasační stížnost, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve její přípustností s ohledem na § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je opakovaná kasační stížnost přípustná, pouze pokud je podána z důvodu tvrzeného nedodržení závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu. Dle judikatury je opakovaná kasační stížnost přípustná mimo jiné také tehdy, směřuje-li k právním otázkám, které v řízení o první kasační stížnosti nebyly a nemohly být řešeny (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS).

[15] V projednávané věci je kasační stížnost částečně nepřípustná, neboť stěžovatel v její první části napadá závěr krajského soudu, dle kterého ke dni vydání rozhodnutí o námitce právně neexistovaly DPV ze dne 21. 11. 2007, jelikož byly odvolacím orgánem zrušeny a nedošlo k jejich obživnutí dle § 124a daňového řádu. Nejvyšší správní soud nicméně otázku existence těchto DPV (respektive otázku aplikace § 124a daňového řádu za dané skutkové a právní situace) závazně vyřešil již v předcházejícím zrušujícím rozsudku č. j. 3 Afs 132/2017 - 65. Dospěl k závaznému právnímu názoru, že rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 17/2013 - 79 nemohl vyvolat účinek ve smyslu § 124a daňového řádu, jelikož byl *vydán* před 1. 1. 2015, a proto nelze uvažovat o tom, že by jeho důsledkem mohla být neúčinnost odvolacích rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 10. 5. a 13. 5. 2013 ve smyslu § 124a daňového řádu (blíže viz odst. [28] až [38] odůvodnění rozsudku č. j. 3 Afs 132/2017-65), přičemž krajský soud se tímto závazným právním názorem v nyní posuzovaném rozsudku řídil. V této části je tedy kasační stížnost nepřípustná. Lze pouze na okraj poznamenat, že fakticky totožnou kasační argumentací téhož stěžovatele za obdobné skutkové situace (kdy byl předmětem žalobního přezkumu samotný exekuční příkaz; ve věci nyní projednávané je jím rozhodnutí o námitkách proti tomuto příkazu) se Nejvyšší správní soud zabýval již v rozsudku ze dne 31. 8. 2022, č. j. 2 Afs 378/2020 - 64, přičemž ji neshledal důvodnou (viz zejména odst. [44] a [45] odůvodnění tohoto rozsudku).

[16] V další části je kasační stížnost přípustná, jelikož zbývající námitku, dle které měl krajský soud přihlídnout k proběhnuvšímu přezkumnému řízení a prolomit zásadu vyplývající z § 75 odst. 1 s. ř. s., stěžovatel nemohl uplatnit dříve (přezkumné řízení bylo zahájeno až poté, co Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v předchozím řízení).

[17] Podle názoru stěžovatele měl krajský soud měl prolomit zásadu vyjádřenou v § 75 odst. 1 s. ř. s., dle které soudy vychází při přezkumu napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Dle stěžovatele měl krajský soud přihlídnout ke skutečnosti, že v pořadí druhá (zrušovací) trojice rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 10. 5. a 13. 5. 2013 byla v průběhu soudního řízení zrušena v přezkumném řízení. I touto argumentací se již Nejvyšší správní soud zabýval ve shora zmiňovaném rozsudku č. j. 2 Afs 378/2020 - 64, přičemž ji neshledal důvodnou (viz odst. [37] až [43] odůvodnění tohoto rozsudku). V nyní projednávání věci se Nejvyšší správní soud s argumentací výše zmíněného rozsudku ztotožňuje, nevidí důvod se od ní odchýlovat, a proto z ní v dalším odůvodnění vychází.

[18] Pokud jde o výklad § 75 odst. 1 s. ř. s. (a meze jeho aplikace), lze odkázat například na rozsudek tohoto soudu ze dne 9. 9. 2020, č. j. 6 Afs 176/2019 - 31, a v něm rekapitulovanou judikaturu (zejména odst. [20] až [24] jeho odůvodnění). K prolomení § 75 odst. 1 s. ř. s. může soud přistoupit ve zcela výjimečných případech z důvodu pozdějších změn právního stavu (v oblasti správního trestání), ale i v situaci pozdějších změn skutkového stavu. Jedná-li se o změny skutkového stavu (jako je tomu v této věci), k prolomení pravidla může dojít na základě přednostní aplikace mezinárodního nebo evropského práva, případně na základě jeho ústavně konformní interpretace. Soudy k jeho prolomení ovšem přistupují vždy s obezřetností, tzn. jen tehdy, pokud by jinak nebylo možná splnit mezinárodněprávní závazek České republiky nebo ústavní imperativ.

[19] Nejvyšší správní soud tak v minulosti v konkrétních případech dovodil, že v řízení o žalobě proti rozhodnutí ve věci daňového penále je třeba zohlednit i skutečnost, že po vydání tohoto rozhodnutí bylo zrušeno rozhodnutí o stanovení daně, z níž penále vzešlo (rozsudek ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 30/2007-68; analogicky ve vztahu k rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně a z něj vzniklého penále viz rozsudek ze dne 22. 1. 2015, č. j. 1 As 221/2014-35). Obdobně dospěl k závěru, že při přezkumu rozhodnutí vydaných v exekučním řízení je soud povinen přihlížet ke skutečnostem zpochybňujícím existenci exekučního titulu, byť by nastaly až po ukončení exekučního řízení (například rozsudek ze dne 14. 9. 2011, č. j. 9 Afs 28/2011-181), neboť nezbytným předpokladem pro nařízení exekuce v každé její fázi je existence exekučního titulu. Výše uvedené lze shrnout v tom smyslu, že soud se může od pravidla vyjádřeného v § 75 odst. 1 s. ř. s. odchýlit typicky tehdy, pokud mu takový postup ukládá norma vyšší právní síly nebo norma s aplikační předností. Zároveň je i v takových případech prolomení pravidla zásadně podmíněno tím, že se žalobci jinak nedostane ochrany, tzn. že již nepřichází v úvahu jiné řízení nebo cesta, která by vedla k posouzení věci (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2018, č. j. 9 Afs 69/2017-75, č. 3758/2018 Sb. NSS).

[20] V nyní posuzované věci by k prolomení § 75 odst. 1 s. ř. s. podle stěžovatele měla vést skutečnost, že odvolací rozhodnutí z roku 2013 (kterými byly zrušeny DPV ze dne

pokračování

21. 11. 2007) byla v průběhu řízení vedeného před krajským soudem zrušena v přezkumném řízení. Dle Nejvyššího správního soudu se však zjevně jedná o opačnou situaci oproti těm, které byly řešeny ve výše citované judikatuře týkající se výjimek z § 75 odst. 1 s. ř. s. v daňovém řízení. Jinak řečeno, dle stěžovatele by se měl nyní zpětně „legalizovat“ jeho postup, kterým původně zamítl námitku proti exekučnímu příkazu, i přesto, že podkladem tohoto exekučního příkazu byly v době rozhodování o námitce mj. neexistující exekuční tituly, a to pouze proto, že s odstupem několika let od vydání vadného rozhodnutí o námitce tyto tehdy neexistující exekuční tituly „obživly“, čímž měly vadné rozhodnutí o námitce zpětně „sanovat“.

[21] Obecně lze konstatovat, že výše nastíněná judikatura jako kritérium umožňující neaplikovat § 75 odst. 1 s. ř. s. výslovně neuvádí hledisko prospěchu žalobce. Všechny judikaturou řešené situace nicméně spojuje potřeba dodržet mezinárodněprávní závazky státu, upřednostnit pravidla evropského práva nebo pravidla vycházející z ústavního pořádku, případně zamezit tomu, aby žalobce musel hradit příslušenství daně nebo daň samotnou poté, co bylo zrušeno výchozí rozhodnutí o stanovení daně. Prolomil-li Nejvyšší správní soud v minulosti pravidlo vázanosti skutkovým stavem v době rozhodování správního orgánu v daňových věcech, činil tak vždy fakticky ve prospěch daňového subjektu. Skutečnost, že v průběhu soudního řízení nastala změna skutkového stavu, na jehož základě by nyní mohlo původně vadné rozhodnutí o námitce obstát, nemůže ospravedlnit narušení právní jistoty a legitimního očekávání daňového subjektu, které by v důsledku odchýlení se od § 75 odst. 1 s. ř. s. nastalo. To platí i s ohledem na specifické postavení zásady právní jistoty v procesu stanovení daně (blíže například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1 Afs 198/2016-62) a komplikovanou procesní historii případu. Za stavu, kdy judikatura zdůrazňuje potřebu restriktivního výkladu výjimek z aplikace citovaného ustanovení a spojuje je s nemožností jiného způsobu ochrany žalobce, nelze přistoupit na výklad předestřený stěžovatelem. Stěžovatel zamítl námitku proti předmětnému exekučnímu příkazu v době, kdy část exekučních titulů, které byly podkladem pro tento exekuční příkaz, neexistovala (byla zrušena). Pokud následně v průběhu soudního řízení o rozhodnutí o námitce v důsledku přezkumného řízení „obživly“ exekuční tituly, nemůže to z výše uvedených důvodů vést ke zpětné legitimizaci nezákonného postupu stěžovatele, který měl při posuzování námitky zohlednit (a případně napravit, jak uvedl krajský soud v odst.[16] odůvodnění napadeného rozsudku) právě neexistenci části podkladových exekučních titulů.

[22] Tvrzení stěžovatele, že Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 160/2020-69, aproboval postup krajského soudu, který fakticky prolomil zásadu § 75 odst. 1 s. ř. s., neodpovídá skutečnosti. Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozsudku naopak výslovně uvedl, že „*krajský soud při přezkoumání rozhodnutí žalovaného správně vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.)*“ (viz odst. [32] odůvodnění). Ani odkaz stěžovatele na usnesení rozšířeného senátu č. j. 6 As 211/2017 - 88, dle jehož právní věty platí, že „*[v] řízení o žalobě proti podmíněnému rozhodnutí správního orgánu soud zohlední k žalobní námitce zrušení nebo změnu podmiňujícího rozhodnutí správního orgánu, přestože ke zrušení nebo změně došlo po vydání napadeného (podmíněného) rozhodnutí správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.)*“, není případný. Exekuční příkaz, který by bylo možné považovat v souvislosti s rozhodnutím o námitce

za podkladové rozhodnutí, krajský soud zrušil rozsudkem ze dne 23. 9. 2020, č. j. 52 Af 28/2016 - 411, přičemž Nejvyšší správní soud tento rozsudek aproboval již shora zmiňovaným rozsudkem č. j. 2 Afs 378/2020 - 64. Stěžovatel ostatně ani nijak nevysvětlil, proč by měly závěry vyslovené v usnesení č. j. 6 As 211/2017 - 88 dopadat na nyní posuzovanou věc, přičemž Nejvyšší správní soud žádnou jinou souvislost nevidí.

[23] Nejvyšší správní soud se z výše uvedených důvodů ztotožnil s napadeným rozsudkem. Krajský soud postupoval v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeném v rozsudku č. j. 3 Afs 132/2017 - 65 a dospěl ke správnému závěru, že v době rozhodování stěžovatele o námitce proti exekučnímu příkazu neexistovala část exekučních titulů, jež byly podkladem pro vydání exekučního příkazu. Jestliže za této situace stěžovatel námitku žalobkyně proti exekučnímu příkazu zamítl, aniž by neexistenci části exekučních titulů zohlednil, postupoval nezákonně, neboť neexistence vykonatelného exekučního titulu je důvodem pro zrušení (případně změnu) exekučního příkazu ve smyslu § 159 odst. 3 daňového řádu.

[24] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[25] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Náhrada nákladů náleží pouze úspěšné žalobkyni. Její výše je představována odměnou jejího zástupce za dva úkony právní služby (sepis vyjádření ke kasační stížnosti a reakci na repliku stěžovatele) v částce 2 x 3 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů] a náhradou jeho hotových výdajů v částce 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky); celkem tedy 6 800 Kč. Kasačnímu soudu je z úřední činnosti známo, že zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty; proto se zvyšuje odměna a náhrada hotových výdajů o částku této daně (1 428 Kč), tj. celkem činí 8 228 Kč. Uvedenou částku je stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

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

V Brně dne 11. července 2024

Mgr. Radovan Havelec  
předseda senátu