



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera a soudců Karla Šimky, Lenky Krupíčkové, Petra Mikeše, Barbary Pořízkové, Ivo Pospíšila a Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **město Klatovy**, sídlem náměstí Míru 62, Klatovy, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 5. 2017, č. j. 20189/17/5000-10610-701638, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 7. 2018, č. j. 57 Af 19/2017-29,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 7. 2018, č. j. 57 Af 19/2017-29, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Jádru sporu a jeho dosavadní průběh

I. 1. Jádru sporu

[1] Jádrem sporu je, zda je důvodem pro zrušení rozhodnutí o penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně soudem zrušení rozhodnutí o odvodu, z něhož je toto penále odvozeno, došlo-li k tomuto zrušení až po vydání rozhodnutí o penále.

I. 2. Dosavadní průběh správních a soudních řízení

[2] Platebním výměrem ze dne 11. 7. 2016, č. j. 1368066/16/2300-31471-401531, vyměřil Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) žalobci penále za prodlení

s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 6. 12. 2013 do 8. 12. 2015 ve výši 423 674 Kč. Odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví. Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného ve věci penále bránil žalobou.

[3] V této žalobě upozornil, že proti platebnímu výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně taktéž podal správní žalobu. Žalobce uvedl, že penále bylo vyměřeno na základě nezákonného platebního výměru o uložení povinnosti k odvodu, proto je rovněž samo nezákonné. Penále a jeho výše je neoddělitelně spjato s rozhodnutím o odvodu a s výši odvodu za porušení rozpočtové kázně, proto nezákonnost platebního výměru o odvodu musí mít za následek rovněž nezákonnost platebního výměru ohledně penále. Posouzení zákonnosti platebního výměru o odvodu musí být řešeno jako předběžná otázka při posuzování zákonnosti platebního výměru na penále. Upřesnil, že důvody, proč jsou platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně i jej potvrzující rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství podle jeho názoru nezákonné, jsou popsány v žalobě města Klatovy podané ke Krajskému soudu v Plzni dne 19. 8. 2016 (sp. zn. 30 Af 30/2016). Rozhodnutí správce daně má za nezákonné zejména proto, že v dotčeném zadávacím řízení nedošlo k porušení zákona o veřejných zakázkách neodůvodněným použitím obchodních značek, k čemuž došel správce daně a uložil za to povinnost odvodu poskytnutých finančních prostředků ve výši 25 % z dotace.

[4] Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) žalobu ve věci penále zamítl. Proti tomuto rozsudku podal žalobce kasační stížnost.

[5] Usnesením ze dne 12. 3. 2019, č. j. 6 Afs 292/2018-25, Nejvyšší správní soud řízení o kasační stížnosti přerušil, jelikož před Krajským soudem v Plzni paralelně probíhalo řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, z něhož vyšel správce daně (a následně žalovaný) při předpisu penále. Dne 1. 6. 2022 Nejvyšší správní soud usnesením č. j. 6 Afs 292/2018-27 rozhodl o pokračování v řízení o kasační stížnosti, neboť Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 30. 11. 2021, č. j. 30 Af 30/2016-110, zrušil rozhodnutí žalovaného ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[6] Žalobce (dále též „stěžovatel“) v kasační stížnosti trvá stejně jako předtím v žalobě na tom, že penále bylo vyměřeno na základě nezákonného platebního výměru o odvodu za porušení rozpočtové kázně (dále též jen „odvod“), a proto je též nezákonné.

[7] Penále je navíc nepřiměřeně tvrdé, jelikož stěžovatel odvod uhradil již týden po vydání platebního výměru. Nemohl předem tušit, zda a v jakém rozsahu mu bude povinnost uhradit odvod uložena. Žalovaný měl penále počítat až ode dne následujícího po dni, kdy měl stěžovatel uhradit odvod na základě platebního výměru. Zároveň správce daně mohl odvod uložit rychleji, a tím penále snížit.

[8] Žalovaný nesdílí názor stěžovatele, že by v řízení týkajícím se penále představovala zákonnost odvodu předběžnou otázku. V případě jakékoli změny platebního výměru na odvod by došlo z moci úřední k revizi vyměřeného penále.

[9] Stěžovateli bylo penále vyměřeno za celou dobu, po niž neoprávněně disponoval s dotačními prostředky, tedy ode dne následujícího po porušení rozpočtové kázně.

III. Důvody postoupení věci rozšířenému senátu

[10] Šestý senát při předběžném posouzení věci zjistil, že v judikatuře Nejvyššího správního soudu existují dva protichůdné názory ohledně důsledků zrušení rozhodnutí o odvodu (respektive obecně o „hlavní“ daňové povinnosti) pro řízení o žalobě proti rozhodnutí o penále z prodlení s tímto odvodem (daně).

[11] Z rozsudků prvního senátu ze dne 11. 6 2009, č. j. 1 Afs 47/2009-45, a ze dne 22. 1. 2015, č. j. 1 As 221/2014-35, totiž vyplývá, že je-li zrušeno rozhodnutí o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, nemůže obstát ani penále, které je příslušenstvím odvodu a je z něj matematicky odvozeno. Rozhodnutí o penále neobstojí samostatně, nezávisle na rozhodnutí o odvodu, a proto, bylo-li rozhodnutí o odvodu v průběhu soudního přezkumu rozhodnutí o penále zrušeno, je třeba zrušit i rozhodnutí o penále (shodně též rozsudky ze dne 9. 1. 2013, č. j. 9 Afs 4/2012-30, ze dne 23. 4. 2015, č. j. 6 As 126/2014-22, ze dne 2. 8. 2018, č. j. 10 Afs 66/2018-46, a ze dne 9. 3. 2022 č. j. 10 Afs 174/2021-42, obdobně rozsudek ze dne 19. 8. 2021, č. j. 7 Afs 118/2020-42).

[12] Pátý senát však naproti tomu v rozsudku ze dne 5. 11. 2021, č. j. 5 Afs 127/2019-35, shledal, že soud je v každém případě povinen vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, tedy z toho, že v době rozhodování daňových orgánů existovala pravomocná rozhodnutí o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, na čemž by nemohlo nic změnit ani následné zrušení těchto rozhodnutí správním soudem.

[13] Podobně v rozsudku ze dne 26. 1. 2012, č. j. 7 Afs 26/2011-103, sedmý senát akcentoval skutečnost, že v době vydání platebního výměru na penále z daně (v tehdejšímu případě šlo o daň z přidané hodnoty) existovalo pravomocné a vykonatelné rozhodnutí o doměření daně, přičemž neshledal důvody pro výjimku z pravidla vyjádřeného v § 75 odst. 1 s. ř. s. s ohledem na pozdější zrušení rozhodnutí o doměření daně.

[14] Šestý senát však v první řadě upozorňuje, že z rozsudku ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 30/2007-68, je patrné, že ke zrušení rozhodnutí o dani (tehdy šlo o daň z přidané hodnoty) přihlížel při přezkumu rozhodnutí o penále již krajský soud. První senát však závěry tohoto rozsudku bez jakéhokoli zdůvodnění vztáhl i na řízení o kasační stížnosti (ve věci sp. zn. 1 As 221/2014 rušil rozhodnutí o odvodu Nejvyšší správní soud, a to až po právní moci rozsudku krajského soudu ve věci penále), aniž se vypořádal s § 109 odst. 5 s. ř. s., který Nejvyššímu správnímu soudu brání přihlížet ke skutečnostem nastalým po vydání napadeného rozhodnutí krajského soudu.

[15] Dále šestý senát nenašel dostatek důvodů pro to, aby se v soudním řízení ve věci penále z prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně (či obecně ve věci příslušenství daně) neuplatnilo zákonné pravidlo vyjádřené v § 75 odst. 1 s. ř. s. V době, kdy žalovaný (respektive správce daně) předepisoval stěžovateli penále, existovalo pravomocné a vykonatelné rozhodnutí o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně. V tomto směru je třeba považovat rozhodnutí o penále za zákonné. Pozdější zrušení rozhodnutí o odvodu by mohl krajský soud vzít v úvahu pouze za předpokladu, že by neaplikoval § 75

odst. 1 s. ř. s. (a Nejvyšší správní soud též § 109 odst. 5 s. ř. s.). Obě ustanovení přitom explicitně žádné výjimky neupravují.

[16] Šestý senát připomíná, že pravidlo stanovené v § 75 odst. 1 s. ř. s. „je pravidlo stanovené zákonem, jímž je soud, kromě velmi specifických výjimek, vázán. Typicky půjde o situaci, kdy mu takový postup bude ukládat buď norma vyšší právní síly, nebo mající aplikační přednost. (...) V úvahu také přichází přednostní aplikace práva EU, nebo mezinárodní smlouvy, která má přednost před zákonem dle čl. 10 Ústavy. (...) Zároveň je i v takových případech prolomení uvedeného pravidla zásadně podmíněno tím, že se účastníkovi jinak ochrany nedostane.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2018, č. j. 9 Afs 69/2017-75). Šestý senát přitom takovou normu s aplikační předností před § 75 odst. 1 s. ř. s. nenalezl.

[17] K prolomení § 75 odst. 1 s. ř. s. dle názoru šestého senátu nestačí ani to, že penále jako příslušenství odvodu (daně) sleduje jeho osud (§ 2 odst. 5 daňového řádu). Po zrušení rozhodnutí o odvodu nepochybně nemůže obstát ani penále odvozené z tohoto odvodu – není-li pravomocně konstatováno porušení rozpočtové kázně, nemůže být příjemce dotace v prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, a nemůže mu tedy „nabíhat“ penále, jehož výše je navíc závislá na výši odvodu. To však neznamená, že by jen kvůli tomu bylo nutné popřít přezkumný a retrospektivní charakter správního soudnictví. Jak vyplývá z rozsudku ze dne 14. 12. 2017 č. j. 9 Afs 286/2017-26, „osudem daně se ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu míní především hmotněprávní otázky existence daně“ (bod 39). Pokud tedy v důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně – v tomto případě rozhodnutí o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně – zanikne hlavní daňová povinnost (povinnost provést odvod za porušení rozpočtové kázně), zaniká povinnost uhradit penále, které z ní vzešlo. K zániku povinnosti uhradit penále přitom dochází *ex lege*.

[18] Šestý senát na závěr připouští možnost nahlížet na rozhodnutí o penále z prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně jako na rozhodnutí podmíněné rozhodnutím o odvodu ve smyslu usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 10. 2019, č. j. 6 As 211/2017-88, č. 3948/2019 Sb. NSS, dle něhož soud v řízení o žalobě proti podmíněnému rozhodnutí správního orgánu zohlední k žalobní námitce zrušení nebo změnu podmiňujícího rozhodnutí správního orgánu, přestože k ní došlo po vydání podmíněného rozhodnutí. Nelze však pomíjet, že rozšířený senát v citovaném usnesení vycházel mimo jiné z praktické nemožnosti účastníků stavebního řízení domoci se efektivní ochrany (srov. zejména body 28-31), kterýžto problém v nyní posuzovaném případě nemůže nastat. Navíc ani z usnesení č. j. 6 As 211/2017-88 nevyplývá, že by měl soud ke zrušení podmiňujícího rozhodnutí po vydání podmíněného rozhodnutí přihlídnout z úřední povinnosti (naopak rozšířený senát výslovně zmínil řádně uplatněnou žalobní námitku) ani že by měl k této novotě přihlížet až Nejvyšší správní soud (jak dovodil první senát v rozsudku č. j. 1 As 221/2014-35).

IV. Posouzení věci rozšířeným senátem

IV. 1. Pravomoc rozšířeného senátu

[19] Podle § 17 odst. 1 věty první s. ř. s., *dospěl-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.*

[20] V rozsudcích č. j. 1 Afs 47/2009-45, č. j. 1 As 221/2014-35, č. j. 9 Afs 4/2012-30, č. j. 6 As 126/2014-22, č. j. 10 Afs 66/2018-46, č. j. 10 Afs 174/2021-42 a č. j. 7 Afs 118/2020-42 Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že je-li zrušeno rozhodnutí o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně či daně, nemůže obstát příslušenství odvodu či daně, které je z nich matematicky odvozeno (typicky penále). Rozhodnutí o příslušenství neobstojí samostatně, nezávisle na rozhodnutí o odvodu či dani, a proto, bylo-li rozhodnutí o odvodu v průběhu soudního přezkumu rozhodnutí o penále zrušeno, je třeba zrušit i rozhodnutí o penále. Rozšířený senát podotýká, že jakkoli se jednotlivé jím řešené věci liší v tom, o jakou konkrétní podmiňující nebo podmíněnou povinnost šlo, svou podstatou jde o právní otázku stejnou, a sice o to, jaký vliv má na rozhodnutí o právní povinnosti podmíněné, závislé na právní povinnosti podmiňující, to, že rozhodnutí o podmiňující povinnosti je zrušeno pro nezákonnost, jejíž důvody existovaly již v době vydání takto zrušeného rozhodnutí. Naproti tomu v rozsudcích č. j. 5 Afs 127/2019-35 a č. j. 7 Afs 26/2011-103 Nejvyšší správní soud akcentoval, že soudy ve správním soudnictví vychází ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí správního orgánu podle § 75 odst. 1 s. ř. s., a je tedy potřeba vycházet ze skutečnosti, že v době vydání platebního výměru na penále existovala pravomocná rozhodnutí o stanovení daně.

[21] V judikatuře Nejvyššího správního soudu tedy existují dva protichůdné názory ohledně důsledků zrušení rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně (či obecněji o hlavní daňové povinnosti) pro řízení o žalobě proti rozhodnutí o penále z prodlení s tímto odvodem či jiným podobným příslušenstvím hlavní daňové povinnosti. To v nyní projednávané věci znemožňuje rozhodnout, aniž by se rozhodující senát alespoň od jednoho z popsaných názorů odchýlil. Právní otázka, jíž se uvedené názory týkají, je pro posouzení kasační stížnosti rozhodná.

[22] Pravomoc rozšířeného senátu je tedy dána.

IV. 2. Právní názor rozšířeného senátu

IV. 2. 1 Rozhodná ustanovení zákonů

[23] Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. *při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Podle jeho odst. 2 soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k žalobní námitce také jeho zákonnost, není-li jím sám vázán a neumožňuje-li tento zákon žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví.*

[24] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. *kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*

[25] Podle § 109 odst. 5 s. ř. s. *ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží.*

[26] Podle § 2 odst. 5 daňového řádu *příslušenstvím daně se rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.*

[27] Podle § 155 odst. 1 písm. a) daňového řádu (ve znění účinném od 1. 1. 2021) *daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o vrácení vratitelného přeplatku. Podle jeho odst. 2 žádosti o vrácení, použití nebo převod vratitelného přeplatku správce daně vyhoví pouze tehdy, pokud vratitelný přeplatek dosahuje v době podání žádosti částku nejméně 200 Kč. V opačném případě správce daně žádosti vyhoví pouze tehdy, pokud vratitelný přeplatek této částky dosáhne do 60 dnů ode dne podání žádosti. Podle odst. 6 pak za den vrácení vratitelného přeplatku se považuje den, kdy došlo k jeho odepsání z účtu správce daně. Účinky změny v evidenci daní v důsledku použití nebo převodu vratitelného přeplatku nastanou ke dni, kdy došla žádost správci daně, nejdříve však ke dni vzniku vratitelného přeplatku.*

[28] Podle § 44a odst. 8 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 19. 2. 2015 (dále jen „rozpočtová pravidla“), *za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně podle odstavce 4 písm. b) a c) je porušitel rozpočtové kázně povinen zaplatit penále ve výši 1 promile z částky odvodu za každý den prodlení, nejvýše však do výše tohoto odvodu. Penále se počítá ode dne následujícího po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, do dne, kdy byly prostředky odvedeny nebo u návratných finančních výpomocí vráceny nebo nevyplaceny postupem podle odstavce 5 písm. b). Příjemce penále je stejný jako příjemce odvodu s výjimkou případů, kdy příjemcem odvodu je Národní fond. V těchto případech je příjemcem penále státní rozpočet [§ 6 odst. 1 písm. n)]. Penále, které v jednotlivých případech nepřesáhne 500 Kč, se nevyměří.*

[29] Podle § 44a odst. 9 rozpočtových pravidel pak *správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají finanční úřady podle daňového řádu. Porušitel rozpočtové kázně má při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně postavení daňového subjektu. Finanční úřad poskytuje na vyžádání informace získané při správě odvodů správnímu orgánu, který rozhodl o poskytnutí prostředků ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu, a orgánu oprávněnému ke kontrole těchto poskytnutých prostředků, jakož i ke kontrole použití prostředků státního rozpočtu nebo jiných peněžních prostředků státu, jde-li o informace týkající se správy odvodu za porušení rozpočtové kázně; to platí i pro příslušný orgán Evropské unie a správní orgán, který se podílí na správě těchto prostředků poskytnutých ze zahraničí. Penále, které vzniklo v důsledku porušení rozpočtové kázně před vyměřením, je splatné do 30 dnů ode dne doručení platebního výměru. Odvod a penále lze vyměřit do 10 let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně.*

IV. 2. 2. Rozhodné právní otázky

[30] Posoudit je třeba dvě spolu související právní otázky.

[31] První z nich je, zda může krajský soud s ohledem na § 75 odst. 1 s. ř. s. zohlednit v soudním řízení, v němž je napadeno rozhodnutí správce daně o stanovení příslušenství daně (zde penále z prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně), skutečnost, že došlo ke zrušení rozhodnutí o stanovení hlavní daňové povinnosti (zde rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně), přestože rozhodnutí o stanovení hlavní daňové povinnosti v době vydání rozhodnutí o stanovení příslušenství daně existovalo a bylo v právní moci.

[32] Pokud by rozšířený senát shledal, že takovou skutečnost zohlednit lze, druhou právní otázkou k posouzení by bylo, zda je možno ke zrušení rozhodnutí o stanovení daně

přihlédnout s ohledem na § 104 odst. 4 a § 109 odst. 5 s. ř. s. v řízení o kasační stížnosti, pokud ke zrušení došlo až v průběhu řízení před Nejvyšším správním soudem, tedy po právní moci napadeného rozhodnutí krajského soudu.

IV. 2. 3. Vztah mezi rozhodnutím o stanovení hlavní daňové povinnosti a rozhodnutím o stanovení příslušenství daně

[33] Podstatné pro další úvahy je, zda je rozhodnutí o stanovení hlavní daňové povinnosti podmiňujícím rozhodnutím ve vztahu k rozhodnutí o stanovení příslušenství daně. Rozšířený senát totiž již ve své předchozí judikatuře formuloval právní názor na to, jaké jsou v takovém případě podmínky pro možnost zohlednit zrušení podmiňujícího rozhodnutí v řízení o žalobě proti podmíněnému rozhodnutí správního orgánu.

[34] Pokud jsou právní podmínky dosažení určitého věcného cíle či více cílů obsaženy v souboru souvisejících úkonů správních orgánů a tyto orgány posuzují právní otázky týkající se těchto cílů v po sobě časově a věcně navazujících postupech či řízeních z různých hledisek, rozlišuje judikatura i doktrína dva základní druhy vazeb uvnitř posloupnosti takových úkonů správních orgánů: řetězení a subsumpci.

[35] Při subsumpci je navenek vydáván jediný finální úkon (typicky správní rozhodnutí, jež je rozhodnutím správního orgánu podle § 65 odst. 1 s. ř. s.). Ten subsumuje podmiňující úkon či úkony (např. závazná stanoviska), které samy o sobě nesměřují vůči adresátovi finálního úkonu. Podmiňující úkony zavazují primárně pouze správní orgán příslušný k vydání finálního úkonu, takže samy o sobě nejsou rozhodnutími správního orgánu ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.

[36] Je-li navazujícím (finálním) úkonem rozhodnutí správního orgánu, lze v řízení o žalobě proti tomuto finálnímu rozhodnutí přezkoumat i zákonnost subsumovaných úkonů dle § 75 odst. 2 věty druhé s. ř. s. (viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 8. 2011, č. j. 2 As 75/2009-113, č. 2434/2011 Sb. NSS, *Větrná energie Morava*), a to za tam stanovených specifických podmínek (soud přezkoumá zákonnost subsumovaného úkonu k žalobní námitce, není-li jím sám vázán a neumožňuje-li soudní řád správní žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví).

[37] Naproti tomu při řetězení jsou jednotlivé úkony správního orgánu vydávány samostatně a postupně a adresátovi (adresátům) jsou samostatně oznamovány. Zpravidla teprve po nabytí právní moci podmiňujícího úkonu (jde-li o úkon, jež podle své povahy nabývá právní moci) následuje řízení či postup směřující k vydání navazujícího úkonu.

[38] Propojení mezi podmiňujícím a podmíněným úkonem však může být i jiné. V jistém smyslu jsou v takovémto vztahu například i „hlavní“ a závislý výrok jednoho rozhodnutí, například výrok o věci samé a výrok o nákladech řízení, pokud právo stanoví, že rozhodnutí o nákladech řízení je závislé na výsledku řízení o věci samé. Stejně mohou být podmiňujícím a podmíněným úkonem dvě rozhodnutí vydaná krátce po sobě, či dokonce současně, pro něž platí, že jedno z nich obsahově navazuje na druhé a bez toho, aby na druhé navazovalo, by bylo podle hmotného práva nezákonné (k řetězeným aktům viz usnesení ze dne 22. 10. 2019, č. j. 6 As 211/2017-88, č. 3948/2019 Sb. NSS, *Peklo na Čertovině*, zejm. bod 27). Opět půjde o vztah závislosti práv či povinností upravených podmíněným rozhodnutím na obsahu práv či povinností upravených rozhodnutím podmiňujícím. V řadě případů nemusí

být na první pohled jasné, zda, případně v jakých ohledech nebo částech či vůči jakým osobám je určité rozhodnutí podmiňujícím ve vztahu k rozhodnutí jinému, tj. nakolik je pro rozhodnutí potenciálně podmíněné podkladem závazným a nepřekročitelným. Bude proto na soudní praxi, aby v konkrétních případech uvedené otázky posuzovala a postupně judikaturou stabilizovala.

[39] Při řetězení nelze v rámci řízení o žalobě proti navazujícímu úkonu (jenž bývá typicky sám o sobě rozhodnutím správního orgánu podle § 65 odst. 1 s. ř. s.) přezkoumávat podmiňující úkon, lze-li jej napadnout samostatnou žalobou (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2008, č. j. 1 As 21/2008-81). Soudní ochrana se tedy zaměřuje na každý jednotlivý z takto řetězených úkonů správního orgánu samostatně, a to se všemi s tím spojenými důsledky. Tím klíčovým je, že proti každému z řetězených úkonů směřují v rámci relativně samostatných žalob i relativně samostatné žalobní body. Pokud není žalobou napaden akt podmiňující, „okno příležitosti“ k napadení takového aktu před správními soudy se nenávratně uzavře. Podmiňující úkon lze nicméně podle okolností pro nezákonnost zrušit či změnit i jinak, typicky na základě mimořádných opravných prostředků nebo dozorčích prostředků, avšak v každém případě již mimo rámec systému soudní ochrany. Nevratně se tak (ledaže by došlo ke zmíněnému zrušení či změně podmiňujícího úkonu cestou mimořádných opravných či dozorčích prostředků) prosadí presumpce správnosti, jde-li o úkon správního orgánu, jenž je presumpcí správnosti nadán. Dojde-li k tomu, nelze v žalobě proti úkonu podmíněnému účinně uplatňovat argumentaci nezákonností podmiňujícího úkonu (samozejmě opět s výjimkou zrušení či změny podmiňujícího úkonu cestou mimořádných opravných či dozorčích prostředků).

[40] Zákonné úpravy navíc mohou s týmiž úkony správních orgánů z hledisek řetězení či subsumpce nakládat různě. Například úkon činěný v rámci postupů podle předpisů správního či daňového práva procesního, jenž je subsumován do navazujícího úkonu, může být výjimečně samostatně soudně přezkoumatelný, ač obvykle by měl být přezkoumatelný jen jako součást úkonu jej subsumujícího. Stejně tak může existovat mechanismus povinného rušení podmíněného úkonu či odklizení jeho účinků, pokud byl podmiňující úkon zrušen. Jak jsou vzájemné vztahy mezi jednotlivými úkony správních orgánů, jež spolu věcně souvisejí a ve svém celku stanoví právní podmínky dosažení určitého věcného cíle či více cílů, konkrétně uspořádány (z hlediska návaznosti v rámci postupů podle předpisů správního či daňového práva procesního i z hlediska soudního přezkumu jednání veřejné správy), závisí na příslušné právní úpravě.

[41] V případě rozhodnutí o stanovení hlavní daňové povinnosti a rozhodnutí o většině typů příslušenství daně vyplývá obsahová návaznost a časově a logicky následující postup přímo z hmotněprávních ustanovení zákona. Podle § 2 odst. 5 věty druhé daňového řádu osud daně sledují úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně. To platí i pro penále podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel, které vzniká *ode dne následujícího po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, do dne, kdy byly prostředky odvedeny nebo u návratných finančních výpomocí vráceny nebo nevyplaceny postupem podle odstavce 5 písm. b).* Na správu penále se podle § 44a odst. 9 rozpočtových pravidel použijí ustanovení daňového řádu.

[42] Rozhodnutí o penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, stejně jako penále či úrok z prodlení podle daňového řádu, je spjato s rozhodnutím o stanovení hlavní daňové povinnosti. Správce daně jím deklaruje výši příslušenství, která je odvozena

od hlavní daňové povinnosti na základě předem daných (vcelku jednoznačných) zákonných kritérií. Zároveň typy příslušenství daně uvedené v § 2 odst. 5 věty druhé daňového řádu sledují osud daně. Rozhodnutí o stanovení příslušenství daně je tak podmíněné rozhodnutím o stanovení hlavní daňové povinnosti.

IV. 2. 4. Důsledky vztahu podmíněného a podmiňujícího úkonu správního orgánu

[43] Vztahem podmiňujícího a podmíněného úkonu a důsledky zrušení prvního ze jmenovaných v řízení o přezkumu toho druhého se zabýval rozšířený senát již v usnesení č. j. 6 As 211/2017-88, *Peklo na Čertovině*. V něm v bodě 35 uvedl, že „*právo na spravedlivý proces vyžaduje, aby nezákonnost podmiňujícího aktu autoritativně zjištěná rozhodnutím o jeho zrušení či změně v příslušném řízení mohla být k řádně uplatněné žalobní námitce žalobce zohledněna v řízení o žalobě proti podmíněnému aktu i při jejich řetězení*“. Pokračoval, že „*žalobce však může dosáhnout zrušení podmíněného rozhodnutí pouze v případě, že podmiňující rozhodnutí bylo předtím zrušeno či změněno pro nezákonnost buď soudem ve správním soudnictví nebo správními orgány v řízení o mimořádných či dozorcích prostředcích*.“

[44] Podle předkládajícího senátu neexistuje právní základ k prolomení vázanosti soudu skutkovým a právním stavem ke dni vydání napadeného rozhodnutí. O takové prolomení však nejde. Rozšířený senát v usnesení č. j. 6 As 211/2017-88 totiž uvedl, že zrušením nezákonného rozhodnutí správního orgánu se tato nezákonnost autoritativně zjišťuje (viz bod 35 věta druhá odůvodnění usnesení rozšířeného senátu). Tamtéž uvedl, že „*tento závěr není v rozporu s úpravou obsaženou v § 75 odst. 1 s. ř. s., neboť soud zohlední pouze takovou nezákonnost podmiňujícího rozhodnutí, jejíž důvod byl dán již v době vydání podmíněného rozhodnutí, avšak která dosud nebyla autoritativně zjištěna*“.

[45] Podstatné tedy je, jak rozšířený senát v citovaném usnesení uvedl, že důvody této nezákonnosti existovaly již v době vydání zrušeného rozhodnutí. Pokud jsou autoritativně zjištěny, nelze k nim nepřihlídnout.

[46] Opačný přístup, tedy že na úkon orgánu veřejné moci nadaný presumpcí správnosti by se hledělo i přes jeho zrušení či změnu pro nezákonnost až do okamžiku tohoto zrušení či změny jako na zákonný, by zakládal právní fikci zákonnosti takového aktu do doby jeho formalizovaného zrušení. S takovou konstrukcí zákon zjevně výslovně nepočítá a není žádného důvodu ji dovozovat ani ze smyslu a účelu (nejen) soudní ochrany před nezákonným jednáním veřejné správy či ze znění § 75 odst. 1 s. ř. s. Právě naopak, s ohledem na zásadu vázanosti orgánů veřejné moci zákonem by takový výklad byl zcela nežádoucí. Vytvářel by totiž ochranu pro právní vztahy založené nezákonným aktem orgánu veřejné moci bez ohledu na to, že orgán, který úkon učinil, nepostupoval na základě zákona a v jeho mezích, a tedy v rozporu s čl. 2 odst. 3 Ústavy, přičemž tato nezákonnost byla následně autoritativně zjištěna a její důvody existovaly již v době vydání dotyčného aktu.

[47] Právní názor vyjádřený v usnesení č. j. 6 As 211/2017-88 rozšířený senát zopakoval i ve svém nedávném usnesení ze dne 20. 6. 2024, č. j. 1 As 277/2022-54, č. 4618/2024 Sb. NSS, zejména bod 44.

IV. 2. 5. Obecně k podmínkám zohlednění nezákonnosti podmiňujícího rozhodnutí správního orgánu v řízení před správními soudy

[48] Zbývá posoudit otázku, v jakých případech mohou správní soudy zrušení podmiňujícího správního rozhodnutí zohlednit.

[49] Krajské soudy přezkouvávají žalobou napadená rozhodnutí správních orgánů zásadně jen v mezích řádně a včas uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2, § 71 odst. 2 věty druhá a třetí s. ř. s.).

[50] Stejně tak se zákonností správních rozhodnutí zprostředkovaně (v rámci přezkumu kasační stížností napadeného rozhodnutí krajského soudu) zabývá Nejvyšší správní soud opět zásadně jen v mezích přípustně uplatněných stížních důvodů (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Přezkumná činnost soudu v řízení o kasační stížnosti je časově připnuta k době vydání přezkouvávaného rozhodnutí krajského soudu; ke skutečnostem, které stěžovatel nově uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží (§ 109 odst. 5 s. ř. s.).

[51] Pro další úvahy je proto třeba rozlišit, v jaké fázi soudního řízení dojde ke zrušení podmiňujícího správního rozhodnutí. S tím bezprostředně souvisí otázka, jak o této skutečnosti má žalobce či stěžovatel soud informovat, jakým způsobem má soud žalobní námitku či sdělení zohlednit a jaké jsou případně důsledky, pokud soud nebude tímto způsobem postupovat. Přestože se předložená otázka dotýká řízení před Nejvyšším správním soudem, není její zodpovězení možné bez širších úvah týkajících se přezkumu řetězcích se správních aktů ve správním soudnictví jako celku, byť rozhodnutí rozšířeného senátu z povahy věci nemůže, a ani nemá dávat odpověď na všechny myslitelné situace.

IV. 2. 6. Zohlednění nezákonnosti podmiňujícího rozhodnutí správního orgánu v řízení před krajskými soudy

[52] Podle ustálené judikatury soudy v řízení o přezkumu podmíněného rozhodnutí nemohou přihlížet k žalobním bodům, které směřují proti zákonnosti podmiňujícího rozhodnutí (pro navazující akty v územním a stavebním řízení např. rozsudky ze dne 8. 11. 2007, č. j. 7 As 18/2007-94, nebo ze dne 22. 5. 2008, č. j. 1 As 21/2008-21; pro navazující akty v řízení o porušení rozpočtové kázně např. rozsudky ze dne 1. 8. 2011, č. j. 1 Afs 47/2009-45, ze dne 17. 12. 2009, č. j. 7 Afs 129/2009-86).

[53] Žalobce však je v řízení před krajským soudem oprávněn namítat, že žalobou napadené podmíněné rozhodnutí je založeno na nezákonném podmiňujícím rozhodnutí, které bylo v řízení před soudem nebo správním orgánem zrušeno či změněno. Žalobní námitku lze uplatnit i po uplynutí žalobní lhůty (§ 71 odst. 2 s. ř. s.), pokud ke změně či zrušení podmiňujícího rozhodnutí došlo až poté, co žalobní lhůta uplynula (body 35 a 36 usnesení č. j. 6 As 211/2017-88). Krajský soud se tak existencí podmiňujícího rozhodnutí nezabývá z úřední povinnosti, nýbrž pouze k řádně uplatněné žalobní námitce. Pokud podmiňující rozhodnutí bylo skutečně pro nezákonnost zrušeno či změněno, pak bude zpravidla namístež zrušit žalobou napadené podmíněné rozhodnutí. Pouze výjimečně ani taková situace nemusí vést ke zrušení podmíněného rozhodnutí soudem. Takovou situaci si lze představit například u změny podmiňujícího rozhodnutí. Pokud tedy krajský soud výjimečně podmíněné rozhodnutí nezruší, musí náležitě odůvodnit, proč zrušení či změna podmiňujícího rozhodnutí neměla vliv na zákonnost podmíněného rozhodnutí. Jestliže krajský soud podmíněné rozhodnutí nezruší, přestože žalobce řádně namítl zrušení či změnu

podmiňujícího rozhodnutí a nebyly dány výjimečné důvody pro nezrušení, pak zatíží rozsudek vadou nezákonnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[54] V řízení před krajským soudem může nastat i situace, že podmiňující rozhodnutí není pravomocně zrušeno či změněno, avšak byla proti němu podána samostatná žaloba nebo k jeho zrušení či změně může dojít v již zahájeném řízení o mimořádném opravném či dozorčím prostředku. V takovém případě nemůže žalobce úspěšně uplatnit žalobní námitku zrušení či změny podmiňujícího rozhodnutí, neboť tato skutečnost teprve může nastat. I zde je však nezbytné, aby žalobce byl procesně aktivní a soudu sdělil, že podmiňující rozhodnutí může být zrušeno či změněno v jiném řízení. Není totiž povinností krajského soudu, aby z úřední povinnosti zkoumal, zda hypoteticky nemůže být podmiňující rozhodnutí zrušeno či změněno v jiném řízení před tím, než rozhodne o žalobě proti podmíněnému rozhodnutí. Důležitý však je následný procesní postup krajského soudu, pokud mu žalobce tuto informaci sdělí.

[55] Rozšířený senát v bodě 36 usnesení č. j. 6 As 211/2017-88 nastínil, že v takovém případě by krajský soud měl buď řízení spojit, pokud to je možné, nebo vyčkat na výsledek řízení, ve kterém může být podmiňující rozhodnutí pro nezákonnost zrušeno či změněno. Procesním postupem krajského soudu při postupném přezkumu navazujících rozhodnutí soudu (o návrhu na osvobození od soudního poplatku a o zastavení řízení pro jeho následné nezaplacení) se následně rozšířený senát podrobně zabýval v usnesení ze dne 25. 5. 2021, č. j. Ars 3/2019-43, č. 4209/2021 Sb. NSS, *Sdružení pro republiku – Republikánská strana Československa Miroslava Sládka*. Dospěl k závěru, že krajský soud musí vyčkat rozhodnutí o kasační stížnosti proti usnesení o neosvobození od soudních poplatků (případně uplynutí lhůty k jejímu podání), neboť to může mít vliv na rozhodování soudu o věci samé. V opačném případě by totiž nebylo dostatečně zajištěno právo na soudní ochranu. Předseda senátu proto řízení buď podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. přeruší (jedná se o fakultativní důvod pro přerušení řízení), nebo bez dalšího vyčká uplynutí lhůty k podání kasační stížnosti či případně rozhodnutí o ní (bod 51 usnesení č. j. Ars 3/2019-43). Jakkoli je obecně vzato výše popsaná situace ve vztahu krajského soudu a Nejvyššího správního soudu podobná těm, které nyní řeší rozšířený senát, přesto mezi nimi jsou významné rozdíly. V situaci řešené rozšířeným senátem ve věci Ars 3/2019 jde svou podstatou o posouzení zákonnosti procesního postupu krajského instančně nadřízeným soudem; jde tedy o kontrolní mechanismus „uvnitř“ moci soudní, který může mít jisté i precedenční aspekty, avšak jeho převažující funkcí je kontrola spravedlivého procesu před krajským soudem v individuální věci Nejvyšším správním soudem. Naproti tomu v případech, v nichž je ve hře potenciální nezákonnost podmiňujícího správního rozhodnutí jako něco, co může být zcela zásadní pro posouzení rozhodnutí, má být těžiště rozhodovací činnosti moci soudní v individuální věci na krajském soudu; role Nejvyššího správního soudu má být dominantně precedenční a sjednocující.

[56] Proto v případě, že není podmiňující rozhodnutí dosud pravomocně zrušeno či změněno pro svou nezákonnost, je třeba rozlišovat, zda je vedeno soudní, anebo správní řízení o podmiňujícím rozhodnutí, které může mít vliv na zákonnost podmíněného rozhodnutí. Souběh řízení před správními soudy o podmiňujícím a podmíněném rozhodnutí je klíčový z hlediska zajištění účelné soudní ochrany žalobci. Upozorní-li žalobce na souběžné podání žaloby proti podmiňujícímu rozhodnutí a není-li řízení o žalobách spojeno, je nezbytné, aby nejprve bylo postaveno najisto, zda došlo k zrušení

podmiňujícího rozhodnutí v řízení o žalobě. Výsledek řízení, ve kterém může být podmiňující rozhodnutí zrušeno, totiž může mít zásadní vliv na rozhodování soudu o žalobě proti podmíněnému rozhodnutí. Je proto na úvaze předsedy senátu, pokud nedojde ke spojení řízení, zda řízení přeruší podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s., nebo zda vyčká rozhodnutí soudu o podmiňujícím rozhodnutí bez dalšího (typicky tehdy, pokud daná věc by ani tak nebyla ještě v pořadí k rozhodnutí). Vyčkat však musí, neboť případné zrušení podmiňujícího rozhodnutí může mít (a zpravidla má) vliv na zákonnost žalobou napadeného podmíněného rozhodnutí. Dozví-li se v takové situaci krajský soud následně, ať již od účastníků nebo z úřední činnosti, že soudní řízení o žalobě bylo skončeno, pak rozhodne o žalobě proti podmíněnému rozhodnutí s ohledem na výsledek řízení o podmiňujícím rozhodnutí, aniž by byl žalobce povinen tuto skutečnost nově namítat. Požadavek na řádné uplatnění žalobního bodu by v této situaci představoval přepjatý formalismus, jestliže žalobce již soud informoval o tom, že probíhá řízení, v němž může dojít k zrušení podmiňujícího rozhodnutí, přičemž právě v počáteční nezákonnosti podmiňujícího rozhodnutí spatřoval nezákonnost podmíněného rozhodnutí. Jeho cílem v takovém případě zjevně bylo to, aby soud vydal pro něj příznivý rozsudek rušící podmíněné rozhodnutí.

[57] Jestliže byla již na úrovni krajských soudů poskytnuta ústavně nezbytná soudní ochrana ve smyslu čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod, čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, lze mít zásadně za to, že taková soudní ochrana je poskytnuta zpravidla v souladu se zákonem a jen výjimečně v rozporu s ním. Ostatně proto je kasační stížnost koncipována jako opravný prostředek se sice širokým vějířem přípustných důvodů, ale směřující proti pravomocnému, a tedy zásadně „definitivnímu“ rozhodnutí krajského soudu. Empirie rozhodovací praxe o kasačních stížnostech také ukazuje, že Nejvyšší správní soud ruší jen zřetelnou menšinu rozhodnutí krajských soudů napadených kasační stížností. Proto je na uvážení krajského soudu v řízení o podmíněném rozhodnutí, zda vyčká i rozhodnutí o kasační stížnosti proti rozhodnutí krajského soudu o žalobě proti rozhodnutí podmiňujícímu, anebo vyjde z toho, jak otázku zákonnosti podmiňujícího rozhodnutí posoudil krajský soud. Tato jistá posuzovací volnost krajského soudu má jistě své praktické slabiny (v menšině případů může docházet k obtížím, pokud krajský soud v řízení o podmíněném rozhodnutí nevyčká rozhodnutí o kasační stížnosti ve věci rozhodnutí podmiňujícího a právní názor Nejvyššího správního soudu se ukáže být jiný než právní názor soudu krajského). Jde však o nejlepší rozumně dosažitelnou kombinaci vzájemně protichůdných požadavků na právní jistotu, kterou dá ve vyšší míře posouzení věci podmiňujícího rozhodnutí i Nejvyšším správním soudem, a na rychlost řízení o podmíněném rozhodnutí, která bude obvykle čekáním na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti ve věci podmiňujícího rozhodnutí dotčena.

[58] Nevyčká-li krajský soud i přes upozornění žalobce výsledku řízení o žalobě proti podmiňujícímu rozhodnutí, zatíží řízení vadou. To, zda tato vada mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), pak bude záviset na tom, jaký byl výsledek soudního řízení o podmiňujícím rozhodnutí. Nebylo-li toto řízení dosud skončeno, Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti proti rozhodnutí krajského soudu o žalobě proti podmíněnému rozhodnutí vyčká na jeho výsledek. Následně posoudí, zda pochybení krajského soudu mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Pokud podmiňující rozhodnutí nebylo zrušeno, tedy bylo zákonné, pak to, že krajský soud nevyčkal na výsledek soudního řízení o něm, nebude mít vliv na zákonnost rozhodnutí o žalobě proti podmíněnému rozhodnutí. Opačná situace však nastane v případě, je-li

podmiňující rozhodnutí správním soudem zrušeno. Jak totiž rozšířený senát uvedl shora, zrušení podmiňujícího rozhodnutí bude téměř vždy důvodem pro zrušení podmíněného rozhodnutí. Nevyčká-li proto krajský soud na výsledek řízení o žalobě proti podmiňujícímu rozhodnutí, přestože ho žalobce o řízení informoval, zatíží řízení vadou s vlivem na zákonnost. Nejvyšší správní soud v takovém případě napadený rozsudek krajského soudu zruší i bez námitky z úřední povinnosti podle § 109 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud však za této situace nemůže současně rozhodnout o zrušení podmíněného správního rozhodnutí postupem podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. Je totiž na krajském soudu, pokud měl v řízení o žalobě informaci o tom, že k zrušení podmiňujícího rozhodnutí může dojít, aby se jako první zabýval tím, zda zrušení podmiňujícího rozhodnutí je důvodem pro zrušení podmíněného rozhodnutí, nebo zda existuje nějaká výjimečná okolnost svědčící ve prospěch zákonnosti podmíněného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud proto věc vrátí krajskému soudu k dalšímu řízení.

[59] Podobná situace jako ve vztahu ke kasační stížnosti proti rozhodnutí krajského soudu o žalobě proti podmiňujícímu rozhodnutí je i v případě souběhu správního řízení o mimořádném opravném či dozorčím prostředku proti podmiňujícímu rozhodnutí s žalobou proti podmíněnému rozhodnutí a upozorní-li žalobce na tuto skutečnost. V takovém případě je na úvaze krajského soudu, zda vyčká na výsledek tohoto řízení. Účelem poskytnutí soudní ochrany žalobci totiž není suplovat správní řízení. Případné zrušení či změnu podmiňujícího rozhodnutí na úrovni správních orgánů, pokud k němu nedošlo v průběhu soudního řízení, je proto třeba řešit primárně nástroji, které k tomu poskytují příslušné procesní předpisy pro řízení před správními orgány (přezkumné řízení či jeho obnova). Krajský soud proto v tomto případě není povinen vyčkat na výsledek správního řízení o mimořádném opravném či dozorčím prostředku a může rozhodnout bez dalšího o žalobě proti podmíněnému rozhodnutí, aniž by řízení zatížil vadou. Stejně tak však může dle svého uvážení vyčkat výsledku řízení o mimořádném opravném či dozorčím prostředku či výsledku poté případně následujícího žalobního nebo kasačního řízení; je na předběžném posouzení pravděpodobnosti výsledku takových řízení krajským soudem v řízení o podmíněném rozhodnutí, zda v konkrétním případě upřednostní právní jistotu za cenu prodloužení řízení, nebo naopak rychlost řízení před právní jistotou. Případné zrušení či změnu podmiňujícího rozhodnutí ve správním řízení poté, co krajský soud rozhodl o žalobě proti podmíněnému rozhodnutí, lze následně zohlednit v řízení o kasační stížnosti.

IV. 2. 7. Zohlednění nezákonnosti podmiňujícího rozhodnutí správního orgánu v řízení o kasační stížnosti

[60] Výše se rozšířený senát zabýval tím, jak postupovat v případě, kdy ke zrušení či změně podmiňujícího rozhodnutí došlo v řízení před krajským soudem, nebo pokud řízení, ve kterém k takové situaci může dojít, běželo a žalobce na to upozornil. K jeho zrušení či změně však může dojít rovněž až poté, co krajský soud rozhodl o žalobě proti podmíněnému rozhodnutí, aniž by současně byl povinen vyčkat výsledku řízení o podmiňujícím rozhodnutí. Bude se tak jednat o skutečnost, kterou krajský soud nemohl zohlednit a která zároveň může zásadně ovlivnit posouzení otázky zákonnosti podmíněného rozhodnutí správního orgánu.

[61] Základní východiska pro zohlednění nezákonnosti podmiňujícího rozhodnutí, jež je třeba uplatnit v řízení před krajským soudem, platí v modifikované podobě i v řízeních

o kasační stížnosti. Rovněž řízení před Nejvyšším správním soudem je ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatel, pokud jde o původního žalobce, proto musí v kasační stížnosti namítat, že došlo ke zrušení či změně podmiňujícího rozhodnutí v jiném řízení, které buď bylo zahájeno až poté, co krajský soud o žalobě rozhodl, nebo o kterém se mohl dozvědět až po vydání rozhodnutí krajským soudem. Případně musí v kasační stížnosti sdělit, že podmiňující rozhodnutí může být v jiném soudním řízení zrušeno.

[62] Zohlednění této námitky či sdělení nebrání § 104 odst. 4 s. ř. s., podle kterého jsou nepřipustné kasační důvody, *kteřé stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Pokud totiž jiné řízení, ve kterém může dojít nebo již došlo ke zrušení či změně podmiňujícího rozhodnutí, bylo zahájeno až poté, co krajský soud o žalobě rozhodl, nebo pokud o jeho zahájení v době řízení před krajským soudem žalobce nevěděl a nemohl vědět, pak tuto skutečnost nemohl objektivně uplatnit dříve. Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. se však použije tehdy, pokud k zahájení jiného řízení, ve kterém může dojít k zrušení či změně podmiňujícího rozhodnutí, nebo ke zrušení či změně podmiňujícího rozhodnutí došlo již v řízení před krajským soudem, a pokud o zahájení tohoto řízení nebo zrušení či změně podmiňujícího rozhodnutí žalobce v době řízení o žalobě věděl či vědět musel. V takovém případě totiž žalobci nic nebránilo v tom, aby tuto skutečnost namítl či sdělil již krajskému soudu v řízení o žalobě, a to postupem popsáním výše. Úkolem Nejvyššího správního soudu není, aby nahrazoval činnost krajských soudů. Má-li proto žalobce možnost namítnout nebo sdělit výše uvedenou skutečnost v řízení před krajským soudem, nemůže svou procesní pasivitu před krajským soudem dohánět až v řízení o kasační stížnosti.

[63] Nejvyššímu správnímu soudu k zohlednění námitky či sdělení, že podmiňující rozhodnutí bylo po rozhodnutí krajského soudu zrušeno či změněno nebo že bylo zahájeno jiné soudní řízení, ve kterém může k jeho zrušení dojít, nebrání ani § 109 odst. 5 s. ř. s., podle něhož *ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřiblíží*. Právním důvodem zohlednění zrušení (změny) podmiňujícího rozhodnutí je totiž to, že bylo nezákonné od počátku, tj. že důvody nezákonnosti existovaly již v době jeho vydání, pouze byly následně (případně až po vydání kasační stížností napadeného rozhodnutí krajského soudu) autoritativně zjištěny s následkem spočívajícím ve zrušení či změně daného rozhodnutí. Izolovaný doslovný výklad § 109 odst. 5 s. ř. s., který by se opíral o to, že k samotnému autoritativnímu zjištění počáteční nezákonnosti došlo až po vydání kasační stížností napadeného rozhodnutí krajského soudu, by vedl k nepřijatelnému důsledku z pohledu práva na spravedlivý proces. Nelze totiž ignorovat nezákonnost podmiňujícího rozhodnutí, jež existovala již v okamžiku jeho vydání, avšak byla z důvodů zásadně mimo sféru toho, jehož se dotýká, autoritativně deklarována s důsledkem spočívajícím ve zrušení či změně tohoto rozhodnutí až později. Ze stejného důvodu je možné zohlednit nezákonnost podmiňujícího rozhodnutí v řízení o žalobě podle § 75 odst. 1 s. ř. s.

[64] Postup Nejvyššího správního soudu v řízení o kasační stížnosti (za předpokladu, že námitka či sdělení jsou přípustné) pak bude záviset na tom, zda již k zrušení či změně podmiňujícího rozhodnutí v jiném řízení došlo nebo zda může k jeho zrušení v soudním řízení v budoucnu dojít. Bylo-li již podmiňující rozhodnutí zrušeno či změněno, posoudí Nejvyšší správní soud, zda je namístě podmíněné rozhodnutí zrušit. Dospěje-li k závěru, že ano, zruší napadené rozhodnutí krajského soudu spolu s podmíněným rozhodnutím

správního orgánu postupem podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., a to z důvodu jeho nezákonnosti. Má-li však s ohledem na sdělení stěžovatele pouze informaci o tom, že k zrušení podmiňujícího rozhodnutí může dojít v jiném soudním řízení, vyčká na výsledek tohoto řízení. Následně posoudí, zda výsledek řízení o podmiňujícím rozhodnutí má vliv na zákonnost podmíněného rozhodnutí. Zde se postup Nejvyššího správního soudu odlišuje od postupu krajského soudu. Aby byla zachována účinná soudní ochrana, musí Nejvyšší správní soud vždy vyčkat na konečný výsledek soudního přezkumu podmiňujícího rozhodnutí. Platí to tedy i v těch situacích, ve kterých je na úvaze krajského soudu, zda vyčká na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti proti rozhodnutí o žalobě proti podmiňujícímu rozhodnutí. Nejpozději v řízení před Nejvyšším správním soudem totiž musí ustoupit požadavek rychlosti řízení účinné soudní ochrany. Jinak by mohla nastat situace, že by správní soudy sice nakonec zrušily či změnily podmiňující správní rozhodnutí, ale již dříve by pro žalobce neúspěšně definitivně skončilo řízení o žalobě proti podmíněnému rozhodnutí, ačkoliv v takovém řízení namítal, že se v soudním řízení domáhá zrušení či změny podmiňujícího správního rozhodnutí.

[65] Výše popsané úvahy se týkaly situace, kdy kasační stížnost podal žalobce. Může však nastat situace, že krajský soud zruší podmíněné rozhodnutí z jiných důvodů, než je nezákonnost podmiňujícího rozhodnutí, a proti tomuto rozhodnutí podá žalovaný správní orgán kasační stížnost, přičemž až v řízení před Nejvyšším správním soudem dojde k zrušení či změně podmiňujícího rozhodnutí nebo k zahájení soudního řízení, ve kterém k jeho zrušení může dojít. Ani tehdy nebude žalobci upřena soudní ochrana, je-li podmiňující rozhodnutí nezákonné. Bude-li totiž kasační stížnost žalovaného nedůvodná, Nejvyšší správní soud ji zamítne. V takovém případě bude i nadále trvat situace, že podmíněné rozhodnutí je zrušeno pravomocným rozsudkem krajského soudu. Správní orgány následně v dalším řízení zohlední, že došlo ke zrušení či změně podmiňujícího rozhodnutí. Bude-li kasační stížnost důvodná a Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského soudu, pak žalobci nic nebrání v tom, aby v dalším řízení před krajským soudem nově namítl, že bylo podmiňující rozhodnutí zrušeno či změněno, nebo aby soudu sdělil, že k jeho zrušení může dojít v jiném soudním řízení. Dispoziční zásada tak je zachována i v tomto případě.

[66] Jak již bylo uvedeno v úvodu této části, rozšířený senát se zabýval pouze základními procesními situacemi, které při přezkumu podmíněného rozhodnutí správního orgánu v řízení před správními soudy mohou nastat. Není jeho úkolem, aby domýšlel všechny možné varianty. Bude proto na správních soudech, aby v případě, kdy v řízení před nimi nastane procesní situace, na kterou výše nastíněné úvahy rozšířeného senátu nedávají jednoznačnou odpověď, ji vyřešily při respektování těchto úvah.

IV. 2. 8. Použitelnost institutu přeplatku k řešení vztahu podmiňujícího rozhodnutí o odvodu a podmíněného rozhodnutí o penále

[67] Rozšířený senát výše v návaznosti na své usnesení č. j. 6 As 211/2017-88, *Peklo na Čertovině* uvedl, že pokud důvody nezákonnosti zrušeného podmiňujícího rozhodnutí existovaly již v době jeho vydání a jsou autoritativně zjištěny, nelze k nim na základě námítky nepřihlédnout. Povaha takového přihlédnutí však nemusí vždy spočívat v jakési restituci právního stavu do okamžiku vydání takto zrušeného rozhodnutí. Zákodárce může stanovit, že přihlédnutí ke zrušení podmiňujícího rozhodnutí ať již soudem nebo jinak (např. na základě mimořádných opravných či dozorčích prostředků) nebude spočívat

v plném odstranění důsledků nezákonnosti a že přednost bude dána jiným zájmům či hodnotám (například efektivní správě daní). Tuto možnost zákonodárce využil při správě daní.

[68] Právní institut penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně byl pro nyní projednávanou věc upraven v § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel. Penále vzniká na základě objektivní skutečnosti (prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně) a je určeno jednoduchým matematickým vzorcem (tehdy 1 promile z částky odvodu za každý den prodlení, nejvýše však do výše tohoto odvodu). Penále se počítá ode dne následujícího po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, do dne, kdy byly prostředky odvedeny nebo u návratných finančních výpomocí vráceny nebo nevyplaceny postupem podle § 44a odstavce 5 písm. b) rozpočtových pravidel. Je tedy zřejmé, že z pohledu hmotného práva rozpočtového lze vcelku jednoznačně určit, kdy je třeba penále platit a jakou konkrétní má výši. Je třeba k tomu znát ve skutkové rovině den porušení rozpočtové kázně, výši odvodu, s jehož vrácením se porušitel rozpočtové kázně dostal do prodlení, a počet dnů prodlení.

[69] Podle § 44a odst. 9 věty čtvrté rozpočtových pravidel totiž *penále, které vzniklo v důsledku porušení rozpočtové kázně před vyměřením, je splatné do 30 dnů ode dne doručení platebního výměru*. Penále je tedy třeba vyměřit, a teprve účinkem vyměření se stává splatným a platební výměr, jímž se tak stalo, exekučním titulem, tedy podkladem pro případnou daňovou exekuci. Podstatné je i to, že možnost vyměřit odvod a penále je – podobně jako i jiné veřejnoprávní nároky vůči jednotlivci – časově omezena. Podle poslední věty rozpočtových pravidel *odvod a penále lze vyměřit do 10 let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně* [na okraj je zde vhodné upozornit, že použitelnost uvedeného ustanovení může být sporná, viz k tomu předběžná otázka k Soudnímu dvoru položená Nejvyšším správním soudem usnesením ze dne 31. 7. 2024, č. j. 10 Afs 82/2024-52 (C-539/24)].

[70] Podle § 2 odst. 5 daňového řádu *příslušenstvím daně se rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona*. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně. Ve druhé větě § 2 odst. 5 daňového řádu se tedy uvádí, které typy příslušenství daně z těch, jež jsou vyjmenovány ve větě první, sledují osud daně, a jsou tedy „automaticky“ závislé na hlavní daňové povinnosti (viz nejnověji k této otázce rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2024, č. j. 8 Afs 7/2024-58, body 20-24). Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017-26, č. 3676/2018 Sb. NSS, bod 39, „*osudem daně se ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu míní především hmotněprávní otázky existence daně*“. To znamená, že pokud v důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně zanikne hlavní daňová povinnost (např. povinnost provést odvod za porušení rozpočtové kázně), zaniká i povinnost uhradit penále spojené s tímto odvodem, které z ní vzešlo. K zániku povinnosti uhradit „vedlejší“ pohledávku přitom dochází *ex lege* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 15. 8. 2018 č. j. 6 Afs 229/2018-21, bod 17, z 21. 4. 2021, č. j. 4 Afs 102/2019-38, bod 44, a ze dne 3. 6. 2020, č. j. 8 Afs 128/2018-56, bod 19).

[71] V nyní projednávané věci je předmětem řízení penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně stanovené samostatným, byť deklaratorním, platebním výměrem. Takové penále po hmotněprávní stránce nemůže bez pravomocného rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně obstát, neboť *ex lege* sdílí osud hlavní daňové

povinnosti. To však nic nemění na skutečnosti, že i přes zrušení rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru o stanovení hlavní daňové povinnosti (k tomu, že daň lze na osobním daňovém účtu daňového subjektu evidovat teprve od okamžiku, kdy je stanovena pravomocně podle § 149 a násl. daňového řádu, viz nejnověji komplexní argumentace v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2024, č. j. 9 Afs 69/2024-26; z právní úpravy odvodu za porušení rozpočtové kázně a penále za prodlení s tímto odvodem není patrné, že by tomu mělo být v této oblasti práva jinak) stále existují pravomocná rozhodnutí o stanovení penále nadaná presumpcí správnosti (což je podstatou nyní projednávané věci). Tento platební výměr a k němu se vztahující rozhodnutí žalovaného o odvolání jsou samostatnými rozhodnutími správního orgánu, jež jsou, anebo nejsou v souladu se zákonem.

[72] Šestý senát trefně poukazuje (zejm. v bodě 23 překládacího usnesení) na to, že hmotné právo (zde penále jako povinnost odvozená z hlavní daňové povinnosti a na ní závislá) se musí nějakým způsobem promítnout v procesním právu. Hmotné a procesní vztahy totiž fungují relativně nezávisle na sobě, neboť upravují v jistém ohledu odlišné situace. Jakkoli míra oddělení hmotného a procesního práva je v právu veřejném menší než v soukromém, jelikož častěji než v právu soukromém je vznik či zánik veřejného hmotného práva derivátem procesního působení orgánu veřejné moci, teze o relativním oddělení vztahů hmotných a procesních platí v obecné rovině i v právu veřejném. Žádoucím jevem samozřejmě je, aby procesněprávní vztahy odpovídaly vztahům hmotněprávním, tedy aby práva a povinnosti založené procesními vztahy odpovídaly právům a povinnostem založeným vztahy hmotněprávními. Pokud však – například kvůli důkazní nouzi, neaktivitě účastníka řízení či nezákonnému postupu orgánů veřejné moci – procesněprávní vztah tomu hmotněprávnímu neodpovídá, má vztah procesněprávní přednost před vztahem hmotněprávním, jelikož je závazně určen příslušným orgánem a je případně i vymožitelný. Právě proto je zásadně nezbytné, jak shora vyloženo, ve sféře správního soudnictví k námitce účastníka zohlednit zrušení podmiňujícího rozhodnutí správního orgánu i v řízení o rozhodnutí podmíněném.

[73] Obecně stojí daňový řád na koncepci relativně jednoduché změnitelnosti stanovené daně, nebrání-li tomu prekluze (viz zejm. § 143 odst. 1 a 2 tohoto zákona). Daňový řád má i zvláštní mechanismus, kterým je správce daně povinen zajistit, aby v oblasti daní byly hmotněprávní a procesněprávní vztahy, pokud možno, ve vzájemném souladu a aby tak byl naplněn cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Je jím institut přeplatku a pravidla pro nakládání s ním. Daňový řád hledí na daňový status jednotlivce jako na v jistém smyslu neustále se proměňující kontinuum dané vznikáním a zanikáním jednotlivých daňových povinností a s nimi spojeného příslušenství, závislé na plynutí času (vedoucím na jedné straně typicky k přibývání nových zdaňovacích období či jiných daňově relevantních skutečnostech, na druhé straně k prekluzi). Exekuční tituly (platební výměry aj.), tedy instituty procesního charakteru, jsou v oblasti daní změnitelné a lze je uvést do souladu s právem hmotným podstatně jednodušeji než v jiných oblastech práva. Hranicí pro zákaz změny je zde mnohem více prekluze práva daň vyměřit či vybrat než právní moc exekučního titulu.

[74] Úprava v § 149 a násl. a zejména pak v § 154 a 155 daňového řádu (ve znění účinném od 1. 1. 2021 – rozsudek Krajského soudu v Plzni č. j. 30 Af 30/2016-110, jímž, jak bude dále podrobně rozebráno, bylo zrušeno rozhodnutí o odvodu, bylo vydáno dne 30. 11. 2021, takže právě toto znění daňového řádu by bylo relevantní pro další postup správce daně)

v první řadě zakládá povinnost správce daně neustále sledovat vývoj daňových povinností daňových subjektů. Podle § 149 odst. 1 daňového řádu *správce daně vede evidenci daní, kde zaznamenává stanovení daně, vznik, splnění, popřípadě jiný zánik daňových povinností, a z toho vyplývající přeplatky, nedoplatky a případné převody. Tyto údaje jsou evidovány na osobních daňových účtech*. Přeplatky a z nich odvozené případné vratitelné přeplatky jsou upraveny zejména v již zmíněných § 154 a 155 daňového řádu. Správce daně je tedy v první řadě povinen sledovat, zda trvají podklady pro existenci daňových povinností. Pokud bylo odstraněno rozhodnutí deklarující povinnost odvodu za porušení rozpočtové kázně, je správce daně povinen ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu zohlednit bez dalšího, že z toho *ex lege* plyne, že není dána ani povinnost platit penále vztahující se k dotýcnému původně deklarovanému odvodu. Je úřední povinností správce daně, aby promítl nově zjištěné hmotněprávní vztahy i do roviny procesněprávní, tedy aby odstranil účinky takových svých úkonů, které hmotněprávní vztahy deklarují v rozporu s objektivním právem a umožňovaly by při izolovaném pohledu na věc exekuci povinnosti, která neodpovídá hmotnému právu. Je tak povinen promítnout nově zjištěné hmotněprávní vztahy do evidence daní. Pokud má daňový subjekt za to, že správce daně tuto svou povinnost nesplnil a postupoval při placení daní nesprávně, může uplatnit námitku podle § 159 daňového řádu.

[75] Na rozdíl od obecných pravidel pro vztah mezi podmiňujícím a podmíněným rozhodnutím je tedy v oblasti daňových povinností obecně, a tedy v rámci této oblasti práva i u odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále s tímto odvodem spojeného, poskytnuta komplexní ochrana práv daňového subjektu v rámci správy daní. Ta se uplatní jak při zrušení (změně) podmiňujícího rozhodnutí pro jeho nezákonnost soudem či v důsledku uplatnění mimořádných opravných nebo dozorčích prostředků, tak pro odklizení účinků takového rozhodnutí jiným způsobem. Je pravda, že tato ochrana kvůli tomu, aby byla přiměřeně jednoduchá, napravuje důsledky minulých pochybení státu jen zčásti zpětně; její výhodou je však paušalizovaná, a tedy procesně jednoduchá náhrada újmy daňového subjektu formou úroku z neoprávněného jednání správce daně (nyní úrok z nesprávně stanovené daně, viz § 254 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021). Proti takovému systému ochrany práv daňového subjektu nelze nic namítat.

[76] Účinnost komplexní ochrany poskytované samotnou veřejnou správou je zajištěna i možnostmi ochrany soudní.

[77] Daňový subjekt je oprávněn nechat si vystavit potvrzení o stavu svého osobního daňového účtu, a pokud má za to, že jeho obsah neodpovídá skutečnosti, domáhat se soudní ochrany cestou zásahové žaloby podle § 82 a násl. s. ř. s. (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2016, č. j. 3 Afs 251/2015-34, a ze dne 4. 6. 2020, č. j. 9 Afs 285/2019-32).

[78] Má rovněž možnost požádat o vrácení vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 1 daňového řádu. Má možnost brojit i námitkou proti případnému převedení přeplatku na úhradu jiné daně podle § 154 daňového řádu. I zde má v obou typech případů k dispozici soudní ochranu proti rozhodnutí o přeplatku žalobou proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2017, č. j. 4 Afs 119/2017-106, č. 3644/2017 Sb. NSS, body 16-17, a rozsudek téhož soudu ze dne 26. 7. 2019, č. j. 1 Afs 84/2019-38, zejm. body 24-26).

[79] Pokud by snad správce daně prováděl na základě rozhodnutí o penále daňovou exekuci, je taková exekuce po odpadnutí rozhodnutí o odvodu nepřipustná. Nesmí být zahájena, a pokud byla zahájena dříve, musí být ihned zastavena. I zde je soudní ochrana k dispozici (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2019, čj. 1 Afs 271/2016-53, č. 3873/2019 Sb. NSS, *ANAFRA*).

[80] I když v oblasti daní existují výše popsané zvláštní mechanismy, jimiž je správce daně povinen zajistit, aby hmotněprávní a procesněprávní vztahy byly, pokud možno, ve vzájemném souladu, nelze *de lege lata* jen pro jejich existenci odeprít soudní ochranu ve správním soudnictví. Soudní přezkum podmíněného rozhodnutí je na nástrojích ochrany práv uvnitř systému veřejné správy zásadně nezávislý, je plně v rukou žalobce, je-li patřičně procesně aktivní, a umožní promítnutí zrušení (změny) podmiňujícího správního rozhodnutí pro nezákonnost, jejíž důvody existovaly již v době vydání podmiňujícího rozhodnutí, do procesního osudu rozhodnutí podmíněného.

[81] Mimosoudní prostředky ochrany před platebním výměrem na penále (prostředky jsoucí k dispozici uvnitř procesního systému veřejné správy) existují a může být zásadně možné jimi také docílit nápravy nesouladu hmotněprávního a procesního stavu, k němuž může dojít při zrušení podmiňujícího rozhodnutí. Je jistě vhodné a doporučeníhodné jich užít, je-li to možné, neboť to odpovídá zásadě subsidiarity zásahů soudní moci do jednání veřejné správy (usnesení rozšířeného senátu ze dne 20. 5. 2014, č. j. 8 Ans 2/2012-278, č. 3071/2014 Sb. NSS, *CG Holding*, zejm. bod 47).

[82] Navíc, byť to neplatí v nyní projednávaném případě daňové povinnosti spočívající v penále, odpadne-li odvod, jenž je právním základem daného penále, kde správce daně musí korekci provést z úřední povinnosti, některé mimosoudní prostředky ochrany před nezákonnými rozhodnutími jsou vázány na správní uvážení (dozorčí prostředky), případně na další procesní podmínky (lhůty aj., viz obdobně argumentace v bodě 29 usnesení rozšířeného senátu č. j. 6 As 211/2017-88).

[83] Především však zákonná úprava žaloby proti rozhodnutí správního orgánu vyžaduje pro přístup k soudu předchozí využití toliko řádných, a nikoli již mimořádných opravných prostředků, podnětu k uplatnění prostředků dozorčích [§ 68 písm. a) s. ř. s.] či jiných než soudních prostředků ochrany. V obecné rovině je toto pravidlo jako zásada, z níž může zákon stanovit výjimky, vyjádřeno i v § 5 s. ř. s., podle něhož, *nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, lze se ve správním soudnictví domáhat ochrany práv jen na návrh a po vyčerpání řádných opravných prostředků, připouští-li je zvláštní zákon*. Ve shora již zmíněném usnesení ze dne 20. 6. 2024, č. j. 1 As 277/2022-54, bodech 44 a 45, rozšířený senát uvedl, že paralelní procesní cesty (soudní a mimosoudní) k odstranění nezákonného podmiňujícího rozhodnutí mohou existovat, a odmítl tezi, že z důvodu subsidiarity soudní ochrany by soudní cesta nápravy měla být odeprta jen proto, že jsou k dispozici mimosoudní mimořádné opravné prostředky.

[84] Rozšířený senát ostatně v minulosti v případě, že existovalo více cest k ochraně práv jednotlivce před tímž jednáním veřejné správy, shledal, že to zásadně nemůže být důvodem odeprání jedné z těchto cest (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016-53, č. 3873/2019 Sb. NSS, *ANAFRA*, zejm. body 36 až 39). Touto

základní filozofií výkladu ustanovení zákona o soudní ochraně veřejné správy je třeba se řídit i v jiných typově podobných situacích.

[85] Případná nadbytečnost žaloby tam, kde jsou k dispozici plnohodnotné prostředky nápravy na úrovni veřejné správy, se však může projevit v rozhodnutí o náhradě nákladů soudního řízení, jak bude rozebráno dále.

IV. 3. Shrnutí

[86] Závěry rozšířeného senátu vyslovené v usnesení ze dne 22. 10. 2019, č. j. 6 As 211/2017-88, č. 3948/2019 Sb. NSS, *Peklo na Čertovině*, se uplatní i na vztah odvodu za porušení rozpočtové kázně podle § 44a odst. 4 písm. b) a c) rozpočtových pravidel a penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně podle odst. 8 téhož paragrafu.

[87] Krajský soud při přezkumu podmíněného rozhodnutí správního orgánu vyčká výsledku řízení o žalobě proti podmiňujícímu rozhodnutí správního orgánu.

[88] Zrušení (změnu) podmiňujícího rozhodnutí správního orgánu pro nezákonnost z důvodů existujících již v době jeho vydání zohlední podle okolností, zejména s ohledem na procesní aktivitu stěžovatele, i Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti proti rozhodnutí krajského soudu o žalobě proti podmíněnému rozhodnutí správního orgánu.

V. Posouzení věci samé

[89] Právní otázka přípustnosti zohlednění zrušení rozhodnutí o stanovení odvodu v řízení o stanovení penále je s ohledem na právní názor rozšířeného senátu pro věc v řízení o kasační stížnosti rozhodná a stěžejní, i když není jedinou uplatněnou stížní námitkou. Rozšířený senát proto v souladu s § 71 odst. 1 *in fine* Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu posoudil věc samu, neboť to je hospodárné.

[90] Penále bylo stěžovateli stanoveno za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Tento odvod mu byl vyměřen platebním výměrem Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 1. 12. 2015, č. j. 1822212/15/2300-31471-401531. Platební výměr na odvod byl následně potvrzen rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 6. 2016, č. j. 28614/16/5000-10470-71175.

[91] Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 30. 11. 2021, č. j. 30 Af 30/2016-110, rozhodnutí žalovaného č. j. 28614/16/5000-10470-71175 ve věci odvodu zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Kasační stížnost žalovaného proti tomuto rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 7. 2023, č. j. 10 Afs 523/2021-37, tedy v průběhu řízení o nyní projednávané kasační stížnosti ve věci penále.

[92] Stěžovatel již v žalobě proti rozhodnutí ve věci penále namítal, že rozhodnutí ve věci odvodu, které je ve vztahu k rozhodnutí ve věci penále rozhodnutím podmiňujícím, je nezákonné a že proti němu taktéž podal správní žalobu. Na své argumentaci setrval i v dalším řízení před krajským soudem a následně i před Nejvyšším správním soudem.

[93] Krajský soud nevyčkal rozhodnutí o žalobě proti rozhodnutí ve věci odvodu, kterou stěžovatel podal stejně jako žalobu proti rozhodnutí ve věci penále. Tím zatížil své řízení

vadou, která mohla mít, a také měla, jak je patrné z popisu řízení před správními orgány a soudy, vliv na zákonnost jeho rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[94] Rozhodnutí žalovaného ve věci odvodu bylo, jak výše uvedeno, pro nezákonnost zrušeno, přičemž důvody nezákonnosti existovaly již v době jeho vydání. Podmíněné rozhodnutí žalovaného o penále tedy s ohledem na zrušení rozhodnutí o odvolání proti podmiňujícímu rozhodnutí o odvodu nemůže obstát.

VI. Závěr a náklady řízení

[95] Rozšířený senát proto rozsudek krajského soudu zrušil podle § 110 odst. 1 věty první, část věty před středníkem s. ř. s. Krajský soud nevyčkal na výsledek řízení o žalobě proti rozhodnutí o odvodu, přestože ho stěžovatel o něm informoval. Tím zatížil řízení o žalobě proti rozhodnutí o penále vadou s vlivem na zákonnost, což vedlo ke zrušení jeho rozsudku. Krajský soud proto v dalším řízení posoudí, jaký vliv mělo zrušení rozhodnutí o odvodu na závěr o zákonnosti rozhodnutí o penále, a podle toho o žalobě rozhodne. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[96] Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.). Rozšířený senát na okraj věci podotýká, že poté, co jeho nynější právní názor vstoupí ve známost, měla by při posuzování náhrady nákladů řízení o žalobách či kasačních stížnostech za podobné procesní konstelace jako nyní hrát roli otázka, nakolik hospodárné je žalovat proti rozhodnutí o penále, pokud zrušení rozhodnutí o odvodu je povinen do osudu účinků rozhodnutí o penále promítnout sám správce daně. S ohledem na výše podrobně popsany mechanismus komplexní ochrany daňového subjektu před účinky rozhodnutí o penále poté, co je zrušeno rozhodnutí o odvodu, mohou totiž být žaloby proti rozhodnutím o penále jako rozhodnutím podmíněným nevhodné, a tedy neúčelné, třebaže budou přípustné. V takových případech může být při řešení otázky náhrady nákladů řízení vhodné uplatnit § 60 odst. 7 s. ř. s.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. ledna 2025

Filip Dienstbier
předseda rozšířeného senátu

Odlišné stanovisko soudce Petra Mikeše dle § 55a soudního řádu správního k odůvodnění rozsudku rozšířeného senátu ze dne 28. 1. 2025 ve věci sp. zn. 6 Afs 292/2018 - 39

[1] Souhlasím s výrokem rozsudku i naprostou většinou jeho odůvodnění. Nesouhlasím pouze s tím, že má být na úvaze krajského soudu, jestli vyčká výsledku řízení o kasační stížnosti proti podmiňujícímu rozhodnutí, jak uvádí většina v bodu [57] rozsudku. Domnívám se, že kolegové zvolili řešení, které na první pohled posiluje postavení krajských soudů a urychluje řízení, ale ve svých důsledcích tomu tak není.

[2] Většina tento postup odůvodňuje dvěma důvody. Prvním je ten, že již posouzením ze strany krajského soudu bylo dosaženo požadavku plynoucímu z čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny a případně čl. 6 Úmluvy (tam kde je aplikovatelný). I jinak většina zdůrazňuje mimořádnost kasační stížnosti proti pravomocnému rozsudku krajského soudu. Krajskému soudu proto umožňuje si samostatně vyhodnotit, zda vyčká výsledku řízení o kasační stížnosti proti rozhodnutí krajského soudu, kterým bylo rozhodnuto o žalobě proti podmiňujícímu rozhodnutí. V tomto směru se rozsudek jeví tak, že posiluje rozhodovací odpovědnost krajského soudu. Důsledek je však ten, že mu v takovém případě odnímá posouzení dopadů zrušení či změny podmiňujícího rozhodnutí na podmíněné rozhodnutí, pokud k takové situaci dojde kvůli rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti proti podmiňujícímu rozhodnutí.

[3] Pokud totiž nakonec bude podmiňující rozhodnutí zrušeno či změněno v řízení před správními soudy, nebude to důvod, aby Nejvyšší správní soud rušil rozsudek krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti podmíněnému rozhodnutí. V době svého rozhodnutí totiž bude krajský soud vycházet z toho, že žaloba proti podmiňujícímu rozhodnutí nebyla úspěšná. Nebude tedy povinen dále vyčkávat a nebude řešit ani to, jaké by mohly být důsledky, kdyby žaloba úspěšná byla. Jeho rozsudek tak bude plně zákonný. Posouzení toho, jaké důsledky má tedy zrušení či změna podmiňujícího rozhodnutí na rozhodnutí podmíněné, tedy bude muset prvně učinit Nejvyšší správní soud, ačkoliv to má činit standardně krajský soud (k tomu viz bod [53] rozsudku). Účastníci řízení tak budou připraveni o možnost proti takovému názoru brojit prostřednictvím opravného prostředku a svůj názor na tuto otázku nikdy nevysloví krajský soud.

[4] Považuji také za lichý poukaz na rychlost řízení. Většina totiž v bodu [64] rozsudku správně poukazuje na to, že „někdo“ počkat musí. Jinak by totiž byl popřen postulát, na kterém stojí celý koncept rušení podmíněných rozhodnutí v důsledku zrušení rozhodnutí podmiňujícího. Tím je účinná soudní ochrana. Podle většiny má být tím, kdo čeká, Nejvyšší správní soud. I pokud se tedy v některých případech zrychlí řízení před krajským soudem, účastníci stejně nebudou mít definitivní jistotu, jaký bude konečný osud jejich žaloby v řízení před správními soudy.

[5] Proto také považuji za umělé odlišení se od usnesení rozšířeného senátu ze dne 25. 5. 2021, č. j. Ars 3/2019-43, č. 4209/2021 Sb. NSS, *Sdružení pro republiku – Republikánská strana Československa Miroslava Sládka*. Jde podle mého přesvědčení o velmi obdobnou situaci. Jak správně uvádí většina v bodu [55] rozsudku, rozhodnutí o neosvobození od soudního poplatku a o zastavení řízení pro jeho následné nezaplacení jsou také příklady

podmiňujícího a podmíněného rozhodnutí, byť v rámci soudního řízení. Smysl jejich postupného přezkumu je však stále stejný, tedy zajištění účinné soudní ochrany.

[6] Podle mého přesvědčení by proto měl krajský soud vždy vyčkat na konečné rozhodnutí správních soudů o žalobě proti podmiňujícímu rozhodnutí. Není totiž účelné větvit soudní řízení o podmíněném a podmiňujícím rozhodnutí do řady dílčích řízení, jestliže otázka zákonnosti podmiňujícího rozhodnutí má zásadní vliv na zákonnost rozhodnutí podmíněného. Jednalo by se tak o jasný a předvídatelný postup, který by byl v souladu s dřívějším usnesením *Sdružení pro republiku – Republikánská strana Československa Miroslava Sládka*.

[7] Na druhou stranu si uvědomuji, že půjde v praxi o spíše výjimečnou situaci a zároveň to, že skutečná možnost zohlednění dopadů zrušení či změny podmiňujícího rozhodnutí na rozhodnutí podmíněné bude velmi omezená. Jak jednak většina poukazuje, Nejvyšší správní soud ruší jen zřetelnou menšinu rozhodnutí krajských soudů napadených kasační stížností (bod [57] rozsudku). To však považuji za ne zcela přesvědčivé, neboť stále je zde okolo pětiny případů, které Nejvyšší správní soud posoudí odlišně. Co však považuji za důležitější, je velmi omezený prostor pro jiné rozhodnutí, než je zrušení podmíněného rozhodnutí, pokud je zrušeno či změněno rozhodnutí podmiňující (k tomu viz body [53] a [58] rozsudku). V naprosté většině případů tedy nebude tak významné, zda ke zrušení podmíněného rozhodnutí přistoupí krajský soud nebo Nejvyšší správní soud, protože bude zřejmé, že by právě takto musel rozhodnout kterýkoliv z nich.

[8] S ohledem na předchozí odstavec proto považuji názor většiny, se kterým nesouhlasím, spíše jen za jistou metodologickou nedůslednost, která naštěstí bude mít zcela minimální dopad do práv účastníků i na postavení krajských soudů.

V Brně dne 28. ledna 2025

Petr Mikeš

Odlišné stanovisko Ivo Pospíšila dle § 55a soudního řádu správního k odůvodnění rozsudku rozšířeného senátu ze dne 28. 1. 2025 ve věci sp. zn. 6 Afs 292/2018 - 39

[1] Souhlasím s výrokem rozsudku i se základní úvahou o tom, že v soudním přezkumu podmíněného rozhodnutí je nezbytné přihlížet k nezákonnosti rozhodnutí podmiňujícího, byť byla autoritativně vyslovena až poté, co žalovaný správní orgán vydal podmíněné rozhodnutí. To však toliko k výslovné námitce žalobce.

[2] Rozšířený senát tím, pravda, navazuje na závěry, které již vyslovil v rozsudku *Peklo na Čertovině*. Důvodem je posílení soudní ochrany jednotlivce a efektivity správního soudnictví (odklizení navazujících správních rozhodnutí, která jsou stížena nezákonností v důsledku nezákonnosti předchozího, podmiňujícího rozhodnutí).

[3] Rozšířenému senátu byla tato otázka předložena na půdorysu vztahu mezi rozhodnutím o odvodu za porušení rozpočtové kázně a penálem za prodlení s odvodem. Podobně jako v případě vztahu mezi územním rozhodnutím, stavebním povolením a kolaudačním rozhodnutím jde nepochybně o rozhodnutí, která lze označit za tzv. řetězíci, resp. ve vztahu vzájemné podmíněnosti.

[4] Většina rozšířeného senátu se však rozkročila dále a formulovala obecné principy soudního přezkumu tzv. řetězených správních aktů. Jejich vymezení je však v rozhodnutí většiny velmi obecné (body 37 a 38) a vyvolává otázky, která všechna rozhodnutí z různých oblastí správního práva spadají do této kategorie. Pokud se již rozsudek vydal touto cestou a jeho odůvodnění je v části týkající se procesních povinností krajských soudů i Nejvyššího správního soudu velmi detailní (body 52 až 66), měl také konkrétněji vymezit případy, kdy jde o ono řetězení správních rozhodnutí. Pokud setrváme v daňovém právu, odůvodnění rozsudku připouští, že daňové řízení je v podstatě „neustále se proměňující kontinuum dané vznikáním a zanikáním jednotlivých daňových povinností a s nimi spojeného příslušenství“ (bod 73). Lze tedy předpokládat, že řada dílčích aktů vydávaných správcem daně bude zpravidla ve vztahu podmiňujícího a podmíněného. Je jím například vztah mezi rozhodnutím o registraci plátce daně z přidané hodnoty a následnými výměry na DPH? Je v oblasti azylového práva řetězením například vztah mezi rozhodnutím o první žádosti o mezinárodní ochranu a rozhodnutími o opakovaných žádostech, která z předchozího rozhodnutí procesně i materiálně vycházejí?

[5] Mám za to, že pro tuto obecnost bude důsledek rozhodnutí rozšířeného senátu – přinejmenším po nějakou dobu – přesně opačný, než je jím nyní zamýšleno. To po dobu, než se ustálí judikatura k tomu, které případy jsou řetězením a kde platí uvedené povinnosti krajských soudů i Nejvyššího správního soudu. Rozšířený senát si tak dnešním rozhodnutím vytváří předpoklady pro svou další sjednocovací činnost v budoucnu. Tomu mohl alespoň trochu předejít, pokud by byl v části věnující se řetězení konkrétnější.

Ivo Pospíšil