

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Tomáše Foltase a Jana Kratochvíla v právní věci žalobkyně: **DVOŘÁK TRUCK-SERVIS s. r. o.**, se sídlem Karlov 1119, Velké Meziříčí, zastoupená Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 2588/14, Praha 13, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 4. 2022, čj. 13232/22/5200-11433-706599, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 7. 2025, čj. 29 Af 32/2022-96,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e o d m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj zahájil dne 14. 3. 2017 u žalobkyně daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla mj. daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016. Tato kontrola však byla zahájena před uplynutím lhůty k podání řádného daňového přiznání za toto zdaňovací období, tedy i před vyměřením daně za dané období. Žalobkyně následně dne 30. 6. 2017 podala k Finančnímu úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) řádné daňové přiznání za dotčené období. Na jeho základě vyměřil správce daně „konkludentním“ platebním výměrem z 11. 7. 2017 daň (dále jen „konkludentní platební výměr“).

[2] Rozhodnutím z 11. 8. 2021 nařídil žalovaný, aby správce daně zahájil přezkum konkludentního platebního výměru (§ 122 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Žalovaný totiž shledal, že posuzovaná daň nesměla být stanovena konkludentním platebním výměrem, jestliže stále probíhala daňová kontrola. Dle žalovaného mělo k vyměření daně dojít až na základě řádného daňového tvrzení a výsledku daňové kontroly. Rozhodnutím z 27. 12. 2021 potvrdilo Generální finanční ředitelství v odvolacím řízení rozhodnutí žalovaného z 11. 8. 2021 (toto rozhodnutí Generálního finančního ředitelství z 27. 12. 2021 následně aproboval Krajský soud v Brně rozsudkem z 3. 10. 2023, čj. 29 Af 16/2022-40;

kasační stížnost proti tomuto rozsudku krajského soudu zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem z 23. 8. 2024, čj. 2 Afs 324/2023-24).

[3] Správce daně po nařízení přezkumu vydal rozhodnutí z 1. 2. 2022, kterým konkludentní platební výměr zrušil. Žalovaný toto rozhodnutí správce daně v odvolacím řízení pouze upravil tak, že změnil zákonné ustanovení ve výroku tohoto rozhodnutí; ve zbytku však rozhodnutí správce daně potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji rozsudkem z 3. 10. 2023, čj. 29 Af 32/2022-38, zamítl. Žalobkyně v žalobě směřovala své námitky do dvou otázek: zaprvé namítala nedostatek důvodu pro zrušení konkludentního platebního výměru, za druhé namítala marné uplynutí lhůty pro vyměření daně. Krajský soud věcně vypořádal jen první otázku. Ke druhé otázce uvedl pouze to, že nijak nesouvisí s předmětem řízení. Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud rozsudkem z 24. 10. 2024, čj. 8 Afs 247/2023-34 (dále jen „zrušující rozsudek“), vyhověl a rozsudek krajského soudu zrušil pro nepřezkoumatelnost z důvodu nevypořádání otázky týkající se marného uplynutí lhůty pro vyměření daně. Následně krajský soud vydal ve věci v záhlaví uvedený rozsudek, jímž žalobu znovu zamítl.

II. Rozsudek krajského soudu

[4] Krajský soud vypořádal námitky žalobkyně, že nebyl dán důvod pro zrušení konkludentního platebního výměru. Stejně jako v rozsudku čj. 29 Af 16/2022-40 vyložil, že tímto důvodem bylo porušení § 140 odst. 1 daňového řádu ze strany správce daně. Ten totiž žalobkyni konkludentním platebním výměrem vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016, ačkoli ohledně ní už probíhala daňová kontrola. Krajský soud se pak neztotožnil s námitkami žalobkyně, že nešlo o natolik závažnou vadu, která by měla mít za následek zrušení konkludentního platebního výměru. K námitce žalobkyně, že jí konkludentní platební výměr nebyl doručen, krajský soud odkázal na názor vyložený již v rozsudku čj. 29 Af 16/2022-40, který ve zrušujícím rozsudku aproboval Nejvyšší správní soud.

[5] Krajský soud se věnoval také otázce, zda uplynula lhůta pro stanovení daně ve vztahu k rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení. Žalobkyně tvrdila, že lhůta dle § 148 daňového řádu uplynula 14. 3. 2020. Krajský soud uvedl, že se lhůta stanovená v § 148 daňového řádu uplatní rovněž na rozhodnutí, která jsou výsledkem přezkumného řízení dle § 123 odst. 5 daňového řádu. Zároveň uvedl, že za podmínek § 148 odst. 2 písm. c) daňového řádu se tato lhůta prodlužuje zahájením řízení o dozorčím prostředku. Tato lhůta byla rovněž ovlivněna existencí daňové ztráty z roku 2013 (§ 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Posledním zdaňovacím obdobím, za které mohla žalobkyně uplatnit daňovou ztrátu za zdaňovací období 2013, bylo zdaňovací období 2018. Ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období uplynula lhůta k podání řádného daňového přiznání dnem 1. 7. 2019. Tímto dnem začala běžet tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu, která uplynula 1. 7. 2022. Protože byla podána žaloba proti platebnímu výměru vydanému po skončení daňové kontroly, došlo ke stavění běhu této lhůty, která k datu vydání rozsudku ještě neuplynula. Bez ohledu na to však bylo v záhlaví uvedené rozhodnutí vydáno dne 6. 4. 2022, tedy před uplynutím lhůty pro stanovení daně za období 2016.

pokračování

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost, v níž navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Kasačními námitkami zpochybnila pouze závěry krajského soudu týkající se zrušení konkludentního platebního výměru.

[7] Stěžovatelka tvrdila, že pokud byla daňová kontrola zahájena před uplynutím lhůty pro podání řádného daňového přiznání, nemůže být toto daňové přiznání předmětem daňové kontroly. Namítla také, že krajský soud při posuzování této otázky použil znění § 140 daňového řádu účinné od 1. 1. 2021, ačkoli měl vycházet z právní úpravy účinné před tímto datem. Až pozdější znění uvedeného ustanovení přitom umožnilo správci daně neoznamovat výsledek vyměření konkludentním platebním výměrem, pokud byla zahájena daňová kontrola. Dále stěžovatelka namítala, že konkludentní platební výměr nebylo možné přezkoumat, neboť nebyl řádně doručen. Rovněž nesouhlasila se závěrem krajského soudu, že vydáním konkludentního platebního výměru správce daně znemožnil následné vydání platebního výměru zohledňujícího výsledky daňové kontroly. Stěžovatelka uvedla, že krajský soud nesprávně předpokládal povinnost správce daně vyčkat na ukončení daňové kontroly, neboť podle jejího názoru měl správce daně po obdržení daňového přiznání zahájit vyměřovací řízení a ukončit je bez zbytečných průtahů. Dále namítla, že po vyměření daně podle § 140 odst. 1 daňového řádu měl následovat postup podle § 143 odst. 1 daňového řádu, tedy doměření daně, nikoli zrušení již řádně vyměřené daně.

Vyjádření žalovaného

[8] Žalovaný ve vyjádření odkázal na odůvodnění v záhlaví uvedeného rozsudku a svého rozhodnutí. Zároveň upozornil, že uplatněné námitky stěžovatelky se shodují s námitkami uplatněnými v předchozích řízeních.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Kasační stížnost je nepřipustná.

[10] Otázkou přípustnosti opakované kasační stížnosti se konkrétněji zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení z 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS. Z tohoto usnesení vyplývá, že pokud Nejvyšší správní soud zruší napadené rozhodnutí krajského soudu a vrátí mu věc k dalšímu řízení, tak v opakované kasační stížnosti lze obecně namítat pouze to, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Opakovaný přezkum otázek, kterými se již Nejvyšší správní soud zabýval a ke kterým již vyslovil své věcné posouzení, a to v situaci, kdy se tímto právním názorem krajský soud řídil, by totiž postrádal smysl (body 19 až 23 odkazovaného usnesení).

[11] Výjimku z tohoto pravidla představují situace, kdy Nejvyšší správní soud vytkne krajskému soudu procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav či nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. I v takových situacích se ale kasační námitky, které jsou vzneseny v opakované kasační stížnosti, musí pohybovat v rámci již vysloveného právního názoru Nejvyššího správního soudu. Popřípadě musí tyto námitky směřovat k právní otázce v první kasační stížnosti neřešené proto, že – zejména pro vadný procesní

postup nebo vadu obsahu rozhodnutí krajského soudu – řešena být nemohla (bod 24 odkazovaného usnesení). Po stěžovateli proto lze *spravedlivě požadovat, aby v souladu s principem vigilantibus iura a dispoziční zásadou uplatnil veškeré důvody, z nichž dovozuje nezákonnost rozhodnutí krajského soudu nebo vady řízení, které jeho vydání předcházely, již v první kasační stížnosti, pokud tak (mj. s ohledem na obsah řízení před krajským soudem a důvody jeho rozhodnutí) učinit může. Smyslem řízení o kasační stížnosti je nepochybně posoudit rozhodnutí (...) pokud možno v jednom řízení, nikoliv je postupně přezkoumávat v závislosti na tom, který důvod stěžovatel uplatní v dalších kasačních stížnostech poté, co jeho předchozí námitce bylo vyhověno. Takové „řetězení“ kasačních stížností by odporovalo zásadě právní jistoty a principu předvídatelnosti rozhodování, a nebylo by korektní ani ve vztahu ke krajskému soudu, jehož rozsudek vydaný za nezměněných skutkových a právních poměrů by byl postupně zrušován na základě nových důvodů uplatňovaných v opakovaných kasačních stížnostech* (bod 27 usnesení). Pokud nedojde k zásadní změně skutkového či právního stavu, tak Nejvyšší správní soud neprojedná ty námitky, které stěžovatel uplatnil až ve druhé kasační stížnosti, ačkoliv je mohl uplatnit již v té první (bod 28 usnesení).

[12] Výše uvedených závěrů se Nejvyšší správní soud držel také ve své nedávné rozhodovací praxi (rozsudek NSS z 11. 4. 2025, čj. 8 Afs 231/2024-65, body 41 až 45; rozsudek z 11. 4. 2025, čj. 10 Afs 283/2024-51, bod 28; usnesení z 6. 3. 2025, čj. 5 As 295/2024-27, body 10 až 12 a tam odkazovaná judikatura; rozsudek z 28. 1. 2026, čj. 8 As 223/2024-64, zejména body 5 až 8).

[13] Krajský soud v záhlaví uvedeném rozsudku nově věcně posoudil toliko žalobní námitky poukazující na uplynutí lhůty pro stanovení daně ve vztahu k rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení (body 16 až 24 rozsudku). Ve vztahu k námitkám týkajícím se důvodu pro zrušení konkludentního platebního výměru krajský soud zopakoval závěry rozsudku čj. 29 Af 32/2022-38; body 11 až 15 nyní přezkoumávaného rozsudku se v zásadě shodují s body 24 až 34 rozsudku čj. 29 Af 32/2022-38.

[14] Proti vypořádání dříve opomenuté námitky stěžovatelka v kasační stížnosti nic nenamítá. Různými argumenty zpochybňuje pouze úvahy krajského soudu týkající se zrušení konkludentního platebního výměru. Tyto námitky jsou ale nepřípustné. Zčásti proto, že je Nejvyšší správní soud již vypořádal ve svém zrušujícím rozsudku a není oprávněn své závěry nově přehodnocovat (například námitky týkající se doručení konkludentního platebního výměru; otázky, zda musel správce daně vyčkat na výsledek daňové kontroly). Zčásti pak proto, že nebyly uplatněny v předchozím řízení o kasační stížnosti, ač uplatněny být mohly (například námitka ohledně aplikace novelizované právní úpravy).

V. Závěr a náklady řízení

[15] Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud kasační stížnost odmítl podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a § 120 s. ř. s.

[16] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 3 ve spojení s § 120 s. ř. s., podle nichž žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, byla-li kasační stížnost odmítnuta.

pokračování

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

V Brně 25. února 2026

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu