



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase, soudce Jana Kratochvíla a soudkyně Jitky Zavřelové, v právní věci žalobkyně: **PAULINE, s. r. o.**, se sídlem Západní 258/37, Praha 6, zastoupená Mgr. Tomášem Ferencem, advokátem se sídlem Nádražní 58/110, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 2. 2025, čj. 749114/25/2080-83543-109445, a ze dne 21. 2. 2025, čj. 1206219/25/2080-83543-109445, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 8. 2025, čj. 6 Af 8/2025-43,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a průběh předchozího řízení

[1] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabýval výkladem § 124a daňového řádu, který řeší situaci tzv. „obživlých mrtvol“ v daňovém řízení. Městský soud v jiném, dřívějším řízení zrušil rozhodnutí, kterým Odvolací finanční ředitelství zamítlo odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům. Tento rozsudek však byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu. V mezidobí však již Odvolací finanční ředitelství vydalo nové rozhodnutí o odvolání, kterým dodatečné platební výměry zrušilo. Otázkou nyní je, jaký je dopad zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu na platnost dodatečných platebních výměrů.

[2] Finanční orgány zahájily u žalobkyně dne 20. 1. 2016 daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2013. Ta dne 10. 1. 2019 vyústila ve vydání dvanácti dodatečných platebních výměrů na DPH za jednotlivá zdaňovací období. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 7. 1. 2021 zamítlo odvolání žalobkyně. Celková výše doměřené daně činila 74 804 904 Kč a výše penále 14 960 979 Kč.

[3] Toto rozhodnutí Městský soud v Praze zrušil rozsudkem ze dne 8. 3. 2023, čj. 8 Af 4/2021-74, pro procesní pochybení finančních orgánů. Nejvyšší správní soud však rozsudkem ze dne 13. 8. 2024, čj. 9 Afs 104/2023-34, rozsudek městského soudu zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. Souhlasil s městským soudem, že v řízení před finančními orgány došlo k procesním pochybením. Na rozdíl od městského soudu však shledal, že pochybení neměla vliv na zákonnost rozhodnutí.

[4] V mezidobí mezi rozsudkem městského soudu a Nejvyššího správního soudu Odvolací finanční ředitelství vydalo dne 8. 6. 2023 dvě nová rozhodnutí o odvoláních žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům (jedno za zdaňovací období leden až duben 2013, druhé za květen až prosinec 2013). Těmito rozhodnutími dodatečné platební výměry zrušilo.

[5] Městský soud po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu pokračoval v řízení. To však usnesením ze dne 6. 11. 2024, čj. 8 Af 4/2021-107, zastavil z důvodu zpětvzetí žaloby žalobkyně.

[6] Předmětem nynějšího řízení jsou exekuční příkazy žalovaného navazující na výše zmíněné dodatečné platební výměry. Žalovaný vydal dne 5. 2. 2025 a 21. 2. 2025 dva exekuční příkazy, kterými nařídil daňovou exekuci příkázáním pohledávky z účtu žalobkyně. Exekučním titulem byly dle § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu vykonatelné výkazy nedoplatků na DPH ze dne 3. 2. 2025 a ze dne 20. 2. 2025. Nedoplatky se týkají právě nezaplacené daně vyměřené dodatečnými platebními výměry na DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2013 se splatností 10. 1. 2021 a 25. 1. 2021, včetně úroků z prodlení.

[7] Městský soud v Praze zamítl žalobu žalobkyně proti těmto dvěma exekučním příkazům. Podstata sporu před městským soudem byla, zda dodatečné platební výměry, které byly zrušeny novými rozhodnutími Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 6. 2023 zcela zanikly a neexistují, anebo zda se v důsledku zásahu Nejvyššího správního soudu a následného zastavení řízení Městským soudem v Praze stala obě nová rozhodnutí neúčinná a účinné je naopak původní rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 1. 2021, kterým byla odvolání proti platebním výměrům zamítnuta.

[8] Městský soud dospěl k závěru, že nová rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 6. 2023 pozbyla všech právních účinků podle § 124a daňového řádu. Nevadí přitom, že po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu městský soud řízení zastavil.

[9] Městský soud zastavil řízení z důvodu zpětvzetí žaloby, přičemž tuto procesní možnost posuzované zákonné ustanovení výslovně nezmiňuje. Ustanovení § 124a daňového řádu ovšem nelze vykládat tak, že by nedopadalo na žádné jiné situace, než pouze a jedině vydání nového rozsudku o zamítnutí žaloby, respektive vydání rozsudku s odlišným právním názorem oproti rozsudku původnímu. Takto úzce a výlučně toto ustanovení

pokračování

koncipováno není a lze si tedy pod ním představit i jiné právní situace. Už jen z toho důvodu, že zákon neužívá termín „rozsudek“, ale obecnější termín „rozhodnutí“. Širší pojem použitý zákonem implikuje, že se vztahuje i na jiné procesní situace, které v řízení mohou nastat, neodporují-li účelu daného ustanovení, tj. nejsou-li v rozporu se závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. V posuzované věci žalovaný postupoval v souladu se smyslem a účelem § 124a daňového řádu, pokud shledal, že zastavením řízení, k němuž se ovšem otevřela cesta v důsledku zrušujícího rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, nová rozhodnutí pozbývají účinků a „ožívá“ rozhodnutí původní. Bylo by proti smyslu zákona, pokud by při zastavení řízení z důvodu zpětvzetí žaloby zůstala nová rozhodnutí účinná.

[10] Žalovaný tedy neprovedl nepřipustný rozšiřující výklad citovaného ustanovení, ale výklad, jenž byl s textem zákona v souladu a zohledňoval jeho účel. Tím je restituce do stavu před okamžikem, kdy se původní nesprávný právní názor městského soudu projevil tím, že podle něho Odvolací finanční ředitelství postupovalo vydáním nových rozhodnutí založených na tomto právním názoru.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření účastníků

[11] Žalobkyně (stěžovatelka) se proti rozsudku městského soudu bránila kasační stížností. V ní namítla, že městský soud dospěl k chybnému závěru, co se aplikace § 124a daňového řádu týče. Má za to, že nebyly splněny podmínky pro aplikaci tohoto ustanovení, neboť městský soud po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu nevydal nové rozhodnutí, kterým by byla žaloba zamítnuta, nebo nové rozhodnutí, ve kterém by došlo ke změně právního názoru. Má také za to, že byl porušen zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a porušena zásada *in dubio mitius*. Teleologickým výkladem nelze zcela popřít text zákona. V její situaci bylo zpětvzetí žaloby logickým krokem a jistě ne zneužitím práva. V mezidobí totiž existovala pro stěžovatelku příznivá nová rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství a pokračování v soudním řízení by tak pro ni bylo nepotřebné a neekonomické.

[12] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Rozsudek městského soudu považoval za správný a v souladu se zákonem.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Podle § 124a daňového řádu ve znění účinném do 1. 1. 2025 dojde-li v řízení o kasační stížnosti ve správním soudnictví ke zrušení pravomocného rozhodnutí krajského soudu, na jehož základě bylo správcem daně vydáno nové rozhodnutí ve věci v souladu s právním názorem krajského soudu, stává se toto rozhodnutí neúčinným dnem nabytí právní moci nového rozhodnutí krajského soudu, kterým je žaloba zamítnuta nebo ve kterém dojde ke změně právního názoru oproti zrušenému pravomocnému rozhodnutí krajského soudu.

[14] Toto ustanovení bylo do daňového řádu zařazeno s účinností od 1. 1. 2015. Jeho účelem je řešit problematiku situace, kdy daňový orgán uspěje s kasační stížností proti zrušujícím rozsudkům krajského soudu, ale v mezidobí, vázán právním názorem krajského soudu, vydal nové rozhodnutí. Tím nastává obecně nepřipustná situace, že vedle sebe existují dvě rozhodnutí v téže věci. Tomu má zabránit právě § 124a daňového řádu.

[15] K výkladu tohoto ustanovení již dříve Nejvyšší správní soud uvedl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2019, čj. 2 Afs 249/2017-66, bod 37): „*Centrálním bodem § 124a daňového řádu je zrušující rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, neboť - jak jasně plyne z důvodové zprávy i z objektivního účelu § 124a daňového řádu patrného z jeho díkce - pravidlo chování obsažené v uvedeném ustanovení má za účel řešit „následky“ v podobě střetu staršího právního názoru krajského soudu a novějšího (a „správného“, neboť instituční nadřazeností vybaveného) právního názoru Nejvyššího správního soudu. Smyslem a účelem právní normy je zde tedy jakási částečná restituce do stavu před okamžikem, kdy se „nesprávný“ právní názor krajského soudu projevil tím, že podle něho správce daně postupoval vydáním rozhodnutí založeného na tomto právním názoru. Na rozhodnutí, jež bylo vydáno na základě následně popřeneho právního názoru, se má od okamžiku vydání rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nahlížet tak, že nadále již nemá mít žádné právní účinky“.*

[16] Stěžovatelka má pravdu, že vedle zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu, aby nastala dispozice právní normy (neučinnost nového správního rozhodnutí), stanoví § 124a daňového řádu ještě další podmínky. V dané věci je sporné splnění podmínky, že bylo vydáno nové rozhodnutí krajského soudu, kterým je žaloba zamítnuta nebo ve kterém došlo ke změně právního názoru oproti zrušenému pravomocnému rozhodnutí krajského soudu. Městský soud měl za to, že tímto novým rozhodnutím je usnesení městského soudu, kterým bylo řízení zastaveno z důvodu zpětvzetí žaloby stěžovatelkou. Nejvyšší správní soud s tímto názorem souhlasí. K tomuto závěru je třeba dospět zejména teleologickým výkladem, jak správně učinil městský soud.

[17] Zde je třeba připomenout, že teleologický výklad je standardní metodou výkladu právních předpisů. Ustálená judikatura Ústavního soudu opakovaně zdůrazňuje, že neudržitelným momentem používání práva je jeho aplikace vycházející pouze z jazykového výkladu; jazykový výklad představuje toliko prvotní přiblížení se k aplikované právní normě, je východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu, k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd. (nález Pl.ÚS 33/97 ze dne 17. 12. 1997; nález sp. zn. Pl. ÚS 87/06 ze dne 12. 9. 2007, bod 31; či nález sp. zn. IV. ÚS 2427/12 ze dne 1. 2. 2013). Princip zapojení více výkladových metod platí obecně. Jestliže interpretace právní normy za použití jazykové metody výkladu vede k nerozumným výsledkům, je namíste ji korigovat použitím dalších výkladových metod, jako jsou metody výkladu systematického, logického, teleologického či historického (nález sp. zn. II. ÚS 3040/16 ze dne 18. 12. 2018, bod 21). I doktrína upozorňuje na nutnost neomezit se pouze na výklad jazykový. Zdůrazňuje, že jazykový výklad je „*prvním krokem při interpretaci právního předpisu*“ a „*sám o sobě nemůže vést ke konečnému interpretačnímu závěru*“ (Melzer, F.: *Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace*. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 110).

[18] Jak již vyplývá z výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu smyslem tohoto ustanovení je právě řešit důsledky, kdy bylo na základě rozsudku krajského soudu zrušeno původní správní rozhodnutí, avšak následně Nejvyšší správní soud rozhodne, že zrušovací důvody krajského soudu byly chybné a původní správní rozhodnutí tedy i přes žalobní argumentaci ob stojí. Zákon tedy přijal řešení, že je to pouze původní, oživené

pokračování

správní rozhodnutí, které má nadále vyvolávat právní důsledky. Nikoliv tedy nové správní rozhodnutí, které bylo v mezidobí přijato na základě chybného názoru krajského soudu.

[19] Tento hlavní účel ustanovení je v tomto případě splněn. Nejvyšší správní soud v této věci v rozsudku čj. 9 Afs 104/2023-34 shledal závěry městského soudu, který původní rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství zrušil, chybnými. Při správném posouzení žaloby ze strany městského soudu by tedy nebyl důvod, aby byla vydávána rozhodnutí nová.

[20] K účelu podmínky, že nové rozhodnutí se stává neúčinným až dnem nabytí právní moci nového rozhodnutí krajského soudu, kterým je žaloba zamítnuta nebo ve kterém dojde ke změně právního názoru oproti zrušenému pravomocnému rozhodnutí krajského soudu se vyjádřila již důvodová zpráva, na kterou přílehavě odkázal i městský soud. Podle Důvodové zprávy k zákonu č. 458/2011 Sb., který toto ustanovení do daňového řádu vložil:

Důvodem, pro který Nejvyšší správní soud ruší kasační stížností napadený rozsudek, může být nejen vadný právní názor krajského soudu na aplikaci hmotného či procesního práva v dané věci, ale též procesní pochybení krajského soudu, k němuž došlo v řízení před soudem, aniž by pak nové rozhodnutí soudu nutně vedlo k jinému výroku a k vyslovení jiného právního názoru, jímž soud váže správce daně v dalším řízení. K neúčinnosti (ex lege) rozhodnutí vydaného správcem daně tak dojde pouze v případech, kdy krajský soud, vázán právním názorem kasačního soudu, v novém rozsudku žalobu zamítne, popř. rozsudkem zrušujícím správní rozhodnutí zaváže správce daně právním názorem odchylným od předchozího právního názoru. Naopak v případě, kdy nové rozhodnutí krajského soudu dojde z meritorního hlediska ke stejnému právnímu závěru, neúčinnost rozhodnutí správce daně vydaného na základě původního rozsudku krajského soudu nenastane.

[21] Smyslem této podmínky tak není omezení aplikace § 124a daňového řádu pouze na nějaké formy následných rozhodnutí krajského soudu, jako například pouze na následná meritorní rozhodnutí. Smyslem je, aby nedocházelo k zbavení účinků nového rozhodnutí v daňovém řízení, které nebylo věcně shledáno chybným. Tento postup se tedy neuplatní v situaci, kdy se nebude jednat o posouzení právní otázky ve věci samé, ale např. rozsudek krajského soudu bude kasačním soudem zrušen z důvodu vady řízení před krajským soudem, nebo pro nepřezkoumatelnost. A poté krajský soud vady napraví a vydá nový rozsudek se stejným meritorním (právním) posouzením.

[22] Tato situace však v nyní posuzovaném případě nenastala. Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil z věcných důvodů. Z jeho závazného právního názoru jasně vyplývalo, že žalobní námitky, které městský soud v prvním rozsudku shledal důvodnými, jsou nedůvodné. Pokud by městský soud ve věci rozhodoval znovu meritorně, tak by mu nezbylo než žalobu zamítnout. Závěry městského soudu v této věci tak plně respektují názor Nejvyššího správního soudu ve zrušujícím rozsudku čj. 9 Afs 104/2023-34. A je to právě tento názor, který má být tím zmíněným „centrálním bodem“ aplikace § 124a daňového řádu.

[23] Městský soud tak dospěl k závěru o aplikaci § 124a daňového řádu v této věci, který je plně v souladu se smyslem a účelem tohoto ustanovení.

[24] Nejvyšší správní soud se nedomnívá, že by text tohoto ustanovení tomuto výkladu bránil. Jak správně uvedl městský soud, z textu § 124a daňového řádu nijak nevyplývá, že aby nastala situace předvídaná tímto ustanovením (neúčinnost nového rozhodnutí v daňovém řízení), musí krajský soud o věci nově rozhodnout meritorně. Toto ustanovení používá široký pojem „rozhodnutí“ krajského soudu. Rozhodnutím je i usnesení. Usneseními se přitom nerozhoduje o meritu věci. Nejvyšší správní soud tak s městským soudem souhlasí, že užití širšího pojmu rozhodnutí implikuje, že se vztahuje i na jiné procesní situace, které v řízení mohou nastat, neodporují-li účelu daného ustanovení, tj. nejsou-li v rozporu se závazným právním názorem vysloveným v zrušujícím rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

[25] Nejde o nepřipustný výklad zákona či analogii v neprospěch daňového subjektu. Jde o standardní výklad zákonného ustanovení s důrazem na respektování účelu a smyslu ustanovení. Ostatně obdobně Nejvyšší správní soud za použití teleologického výkladu odmítl restriktivní výklad stojící čistě na textu zákona o jiné části hypotézy § 124a daňového řádu v rozsudku ze dne 12. 6. 2025, čj. 9 Afs 42/2025-32, body 30-32. Tam dospěl k závěru, že vydání nového rozhodnutí „*v souladu s právním názorem krajského soudu*“ je třeba chápat tak, že zahrnuje i situaci, kdy v novém rozhodnutí daňový orgán novým rozhodnutím zastavil řízení z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně, což však nebylo tím důvodem, proč krajský soud první rozhodnutí zrušil.

[26] Nejvyšší správní soud vnímá argumentaci žalobkyně, že zpětvzetí žaloby v jejím případě nebylo zneužitím práva, ale logickým krokem. Pokud nová rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství byla pro ni příznivá, tak skutečně bylo racionálním krokem nadále v řízení o zrušení dodatečných platebních příkazů nepokračovat. Nicméně tento krok nemůže mít za následek neaplikaci § 124a daňového řádu, jak Nejvyšší správní soud uvedl výše. Při takovém výkladu by aplikace tohoto ustanovení odvisela od vůle daňového subjektu, zda vezme žalobu před krajským soudem zpět. To by však popřelo účel tohoto ustanovení. Jeho samotnou podstatou je aplikace právě v případech, kdy Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského soudu, kterým bylo vyhověno žalobě daňového subjektu. Zpravidla tedy nová rozhodnutí daňových orgánů vydaná na základě takového (později zrušeného) rozsudku krajského soudu budou pro daňový subjekt příznivá. V důsledku tohoto ustanovení se však právě tato nová rozhodnutí stávají neúčinným. Toto ustanovení je tedy již ze své podstaty pro daňové subjekty zpravidla nevýhodné. To však nemůže bránit jeho aplikaci.

[27] Nejvyšší správní soud ani neshledal, že by byla porušena základní práva stěžovatelky, včetně zásady *in dubio mitius*.

[28] Placení a vymáhání daní je Listinou základních práv a svobod předvídaným omezením práva na ochranu majetku (čl. 11 odst. 5). Podle tohoto ustanovení daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

[29] Stěžovatelka se svými námitkami proti dodatečným platebním výměrům v konečném důsledku neuspěla. Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 9 Afs 104/2023-34 sice uznal, že v řízení před finančními orgány došlo k procesním pochybením, ta však neměla vliv na zákonnost rozhodnutí. Je tedy nutno vyjít ze skutečnosti, že daň byla stěžovatelce doměřena v souladu se zákonem. Pokud tuto daň neuhradila vznikl jí nedoplatek, který je

pokračování

nyň vymáhán. To, že v tomto případě jde o vymáhání v souladu se zákonem, Nejvyšší správní soud vyložil již výše.

[30] Ústavní soud k výkladu čl. 11 odst. 5 Listiny uvedl, že ústavní pojem zákona v tomto ustanovení nelze ztotožňovat s jeho vyhlášeným textem; váže se k zákonným právním normám, které jsou výsledkem interpretace aktu zákonodárce v jeho širších souvislostech. Interpretace přitom zahrnuje výklad v užším smyslu (restriktivní až extenzivní) a dotváření práva. Restriktivnímu či extenzivnímu výkladu ustanovení daňových zákonů při využití obecně uznávaných interpretačních metod ústavní pořádek nebrání. Neurčitost zákona a možnost jeho jiného výkladu bez dalšího nezakládá důvod pro upřednostnění výkladu, který je pro daňového poplatníka mírnější. Princip *in dubio mitius* (v pochybnostech mírněji) je třeba zohlednit toliko v situacích zásadních výkladových pochybností (nález sp. zn. I. ÚS 2693/23 ze dne 30. 4. 2025, body 26-27). Výklad zákona provedený v tomto případě se plně pohybuje v těchto ústavních mezích.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední soudního řádu správního).

[32] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 soudního řádu správního. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 26. února 2026

Tomáš Foltas
předseda senátu