

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **CZT a.s.**, se sídlem Lísková 1513, Čáslav, zastoupená Mgr. Zbyškem Malíkem, advokátem se sídlem Střelecká 672/14, Hradec Králové, proti žalovanému: **Celní úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Palackého 2659, Pardubice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2016, č. j. 14693/2016-590000-42, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 23. 9. 2020, č. j. 52 Af 28/2016 - 411,

takto:

I. Kasační stížnost žalovaného se zamítá.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 12 342 Kč do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce, advokáta Mgr. Zbyška Malíka.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný vydal dne 21. 11. 2007 dodatečné platební výměry č. j. 9203/07-066300-024, č. j. 9204/07-066300-024 a č. j. 9205/07-066300-024 na spotřební daň z tabákového výrobku *Gullivers Extra* za zdaňovací období měsíců února, března a dubna 2006.

[2] Odvolací správní orgán (tehdejší Celní ředitelství Hradec Králové; s účinností od 1. 1. 2013 došlo k reorganizaci Celní správy České republiky a celní ředitelství byla zrušena, tzn. ve věcech rozhodnutí celních úřadů je od 1. 1. 2013 namísto celních ředitelství příslušným odvolacím orgánem Generální ředitelství cel – pozn. NSS) rozhodnutími ze dne 22. 12. 2010, č. j. 2694-3/2010-060100-021, č. j. 2677-3/2010-060100-021 a č. j. 2678-3/2010-060100-021, zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry zčásti změnil tak, že změnil výrok o výši vyměřené daně a ve zbytku se s nimi ztotožnil. Proti rozhodnutím Generálního ředitelství cel se žalobkyně bránila žalobou, které Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 29. 1. 2013, č. j. 30 Af 6/2011 - 334, vyhověl a rozhodnutí Generálního ředitelství cel zrušil.

[3] Generální ředitelství cel, vázáno rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 30 Af 6/2011 - 334, vydalo rozhodnutí ze dne 10. 5. 2013, č. j. 18073-2/2013-900000-304.3 a ze dne 13. 5. 2013, č. j. 18073-3/2013-900000-304.3 a č. j. 18073-4/2013-900000-304.3. Těmito rozhodnutími zrušilo dodatečné platební výměry ze dne 21. 11. 2007 a řízení v těchto věcech zastavilo. Nejvyšší správní soud následně rozsudkem ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013 - 179, zrušil rozsudek č. j. 30 Af 6/2011 - 334 a věc soudu vrátil k dalšímu řízení. Zrušením rušícího rozsudku tak došlo k tzv. „obživnutí“ trojice původních rozhodnutí o odvolání z roku 2010.

[4] Krajský soud v Hradci Králové v dalším řízení rozhodl rozsudkem ze dne 13. 10. 2015, č. j. 30 Af 6/2011 - 542 (ve znění opravného usnesení ze dne 20. 11. 2015, č. j. 30 Af 6/2011 - 632). Soud rozhodl následovně:

- Výrokem I. rozsudku zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 12. 2010, č. j. 2693-3/2010-060100-21, č. j. 2698-3/2010-060100-21, č. j. 2820-3/2010-060100-21, č. j. 2820-4/2010-060100-21 a č. j. 2822-3/2010-060100-21, a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

- Výrokem II. rozsudku zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 12. 2010, č. j. 2677-3/2010-060100-21, ve výroku, kterým byla žalobkyni vyměřena spotřební daň z tabákového výrobku *Merlin* za zdaňovací období březen 2006 ve výši 2.416.329 Kč, a věc v tomto rozsahu vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Ve zbytku žalobu proti uvedenému rozhodnutí žalovaného zamítl.

- Výrokem III. rozsudku zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 12. 2010, č. j. 2678-3/2010-060100-21, ve výrocích, kterými byla žalobkyni vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků *Merlin* a *Gullivers Standart* za zdaňovací období duben 2006 ve výši 3.983.100 Kč a ve výši 1.466.162 Kč, a věc v tomto rozsahu vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Ve zbytku žalobu proti uvedenému rozhodnutí žalovaného zamítl.

- Výrokem IV. rozsudku zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 12. 2010, č. j. 2694-3/2010-060100-21.

[5] Pro posuzovanou věc jsou podstatná rozhodnutí č. j. 2694-3/2010-060100-021 (obstálo v plném rozsahu) a rozhodnutí č. j. 2677-3/2010-060100-021

a č. j. 2678-3/2010-060100-021, jejichž některé výroky soud zrušil a ve zbytku žalobu zamítl. Částečné zrušení se ovšem týkalo jiných tabákových výrobků, než které jsou relevantní pro tuto věc.

[6] Žalovaný poté vydal celkem devět platebních výměrů, jimiž žalobkyni uložil povinnost uhradit penále z nedoplatku na spotřební dani za zdaňovací období únor, březen a duben 2006. Předepsané penále vzniklo na základě § 63 odst. 2 a 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v roce 2006 (s účinností od 1. 1. 2007 se jednalo o úrok z prodlení – pozn. NSS). Jde o následující platební výměry:

- ze dne 24. 2. 2016, č. j. 12427/2016-90000-31, č. j. 12429/2016-590000-31 a č. j. 12432/2016-590000-31;

- ze dne 7. 3. 2016, č. j. 14667/2016-590000-31, č. j. 14676/2016-590000-31 a č. j. 14684/2016-590000-31;

- ze dne 20. 4. 2016, č. j. 24007/2016-590000-31, č. j. 24008/2016-590000-31 a č. j. 24011/2016-590000-31.

[7] Proti výše uvedeným devíti platebním výměrům na penále podala žalobkyně odvolání. Generální ředitelství cel o odvoláních rozhodlo třemi rozhodnutími ze dne 16. 6. 2017, č. j. 30216-2/2017-900000-304.3, č. j. 30216-3/2017-900000-304.3 a č. j. 30216-4/2017-900000-304.3. Generální ředitelství cel výši penále částečně snížilo, přičemž změna výroku se týkala pouze rozhodnutí ze dne 24. 2. 2016, č. j. 12427/2016-590000-31, č. j. 12429/2016-590000-31 a č. j. 12432/2016-590000-31. Odvolání proti ostatním rozhodnutím Generální ředitelství cel zamítlo a rozhodnutí správce daně potvrdilo.

[8] Proti trojici rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 16. 6. 2017 se žalobkyně bránila žalobou. Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) žalobu zamítl rozsudkem ze dne 30. 5. 2018, č. j. 52 Af 37/2017 - 71. Tento rozsudek však Nejvyšší správní soud zrušil rozsudkem ze dne 10. 6. 2020, č. j. 8 Afs 172/2018 - 125, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Podle Nejvyššího správního soudu nastala situace, v níž vedle sebe existuje dvojice vzájemně rozporných správních rozhodnutí – rozhodnutí Generálního ředitelství cel, která v důsledku předchozího rozhodnutí krajského soudu dodatečné platební výměry na daň ruší a řízení zastavují, a současně též obživlá rozhodnutí Generálního ředitelství cel o zamítnutí odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Tato skutečnost brání výkonu stanovené daňové povinnosti a je významná také pro otázku stanovení příslušenství daně v podobě penále.

[9] Krajský soud v souladu se závazným právním názorem, který kasační soud vyslovil v rozsudku č. j. 8 Afs 172/2018 - 125, vyhověl žalobě proti rozhodnutím Generálního ředitelství cel ze dne 16. 6. 2017 a tuto trojici rozhodnutí zrušil rozsudkem ze dne 16. 9. 2020, č. j. 52 Af 37/2017-116. Krajský soud současně zrušil i předcházejících devět platebních výměrů správce daně na penále a věc vrátil Generálnímu ředitelství cel

k dalšímu řízení. Soud se zabýval pouze námitkou, že žalovaný nemohl penále vyměřit z důvodu neexistence podkladového rozhodnutí o stanovení daně. Jelikož dospěl k závěru, že platební výměry na penále ani navazující žalobou napadená rozhodnutí Generálního ředitelství cel o odvoláních proti nim neměla být vůbec vydána, nezabýval se již dalšími žalobními námitkami, resp. v tomto ohledu jen odkázal na svůj rozsudek č. j. 52 Af 37/2017 - 71. Tento rozsudek krajského soudu byl potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 4. 2022, č. j. 1 Afs 356/2020 - 145.

[10] V nyní projednávané věci se pak žalovaný brání rozsudku krajského soudu, kterým krajský soud zrušil exekuční příkaz, jímž měl v daňové exekuci žalovaný vymáhat dlužnou spotřební daň stanovenou rozhodnutími Generálního ředitelství cel č. j. 2694-3/2010-060100-021, č. j. 2677-3/2010-060100-021 a č. j. 2678-3/2010-060100-021 a penále z dlužné spotřební daně stanovené platebními výměry žalovaného ze dne 24. 2. 2016, č. j. 12427/2016-90000-31, č. j. 12429/2016-590000-31 a č. j. 12432/2016-590000-31, a ze dne 7. 3. 2016, č. j. 14667/2016-590000-31, č. j. 14676/2016-590000-31 a č. j. 14684/2016-590000-31. Rozsudek krajského soudu je přitom už druhým rozhodnutím v téže věci. Původní rozsudek krajského soudu ze dne 22. 5. 2017, č. j. 52 Af 28/2016 - 245, kterým byla žaloba žalobkyně zamítnuta, Nejvyšší správní soud zrušil rozsudkem ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2 Afs 249/2017 - 66.

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobkyně

[11] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel nejprve shrnul dosavadní procesní vývoj ve věci.

[12] V řízeních vedených před krajským soudem, Nejvyšším správním soudem i Ústavním soudem byla s konečnou platností postavena na jisto zákonnost stanovení daně dodatečnými platebními výměry ze dne 21. 11. 2007, které byly v odvolacím řízení přezkoumány a změněny rozhodnutími ze dne 22. 12. 2010. Jelikož podle soudů byla daň samotná stanovena v souladu se zákonem, považuje stěžovatel za nesprávné posouzení otázky (ne)existence exekučně vymáhané daňové povinnosti, pokud krajský soud dovodil, že v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí zde neexistovaly dodatečné platební výměry na spotřební daň. Kdyby totiž rozhodnutí o stanovení daně skutečně neexistovala, neměl by Nejvyšší správní soud důvod k tomu, aby věc v řízení týkajícím exekučního příkazu k vymožení dlužné daně stanovené těmito rozhodnutími vracel krajskému soudu k dalšímu řízení (rozsudek č. j. 2 Afs 249/2017 - 66). V rámci zásady procesní ekonomie by totiž kasační soud zrušil nejen rozsudek krajského soudu, ale současně také napadené správní rozhodnutí. Nejvyšší správní soud však vrátil věc krajskému soudu pouze z toho důvodu, aby situaci, kdy proti sobě stojí dvě trojice protichůdných rozhodnutí správního orgánu, procesně vyřešil. Krajský soud tak nerespektoval závazný právní názor Nejvyššího správního soudu ve zrušujícím rozsudku č. j. 2 Afs 249/2017 - 66, když namísto vyřešení procesní situace vytrhnul z kontextu bod 42 citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu a s odkazem na něj napadené rozhodnutí žalovaného zrušil.

[13] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 8 Afs 17/2013 - 179 nezpochybnil, že daňová povinnost byla stanovena. Konstatoval „pouze“ problém s výkonem rozhodnutí, neboť

vůči exekučním titulům stojí rušící rozhodnutí (tj. ve věci se vedle sebe nachází dvojice vzájemně rozporných správních rozhodnutí, což brání výkonu rozhodnutí). Existence protichůdných rozhodnutí je nepochybně jevem právně nežádoucím. Nemůže ale vést k tomu, že by žalobkyně mohla podle libosti volit, kterými rozhodnutími se bude řídit a kterými nikoli. Právní účinky podle stěžovatele vyvolávají původní, v důsledku rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 17/2013 - 179 obživlá pravomocná rozhodnutí o odvoláních ze dne 22. 12. 2010. Naproti tomu rušící rozhodnutí ze dne 10. 5. 2013 a 13. 5. 2013, jimž původní obživlá rozhodnutí začala konkurovat, pozbyla právních účinků. Zjevně nesprávná rozhodnutí, která byla vydána na základě zrušeného rozsudku krajského soudu č. j. 30 Af 6/2011 - 334, nemohou zakládat žádná subjektivní práva hodná ochrany ve správním soudnictví. Tato rozhodnutí bez dalšího obživnutím původních rozhodnutí z roku 2010 zcela pozbyla svých účinků, neboť nelze dvakrát rozhodnout v téže věci. Pozdější rozhodnutí tak přišla o svůj předmět.

[14] Stěžovatel se pokusil odstranit nesprávná rušící rozhodnutí z roku 2013 i formálně, a to za pomoci přezkumného řízení podle § 121 a násl. daňového řádu. Ministerstvo financí (dále jen „ministerstvo“) na návrh stěžovatele nařídilo přezkum trojice odvolacích rozhodnutí z roku 2013 (rozhodnutí ministerstva ze dne 23. 12. 2019, č. j. MF-28115/2019/3902-4). Proti tomuto postupu se žalobkyně bránila rozkladem (jak dále plyne z vyjádření stěžovatele ze dne 9. 2. 2021, ministryně financí rozklad rozhodnutím ze dne 12. 8. 2020, č. j. MF-28115/2019-3902-25, zamítla – pozn. NSS). Žalobkyně argumentuje tím, že pro vedení přezkumného řízení již uběhla prekluzivní lhůta pro stanovení daně, v níž lze přezkum nařídit [§ 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu]. Žalobkyně tvrdí, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně uplynula dne 3. 2. 2011. Pokud by rušící odvolací rozhodnutí ze dne 10. 5. 2013 a 13. 5. 2013 nebylo možné v rámci přezkumného řízení odstranit z důvodu, že v únoru 2011 uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně, pak to podle stěžovatele navíc znamená, že rušící rozhodnutí nemohla být vůbec vydána (jsou nezákonná *ex tunc*). Naproti tomu „obživlá“ rozhodnutí ze dne 22. 12. 2010 v prekluzivní lhůtě pro stanovení daně bezpečně vydána (i doručena) byla. Podle stěžovatele navíc ani není třeba formálně odstranit pozdější rušící rozhodnutí v přezkumném řízení. Tato rozhodnutí totiž po obživnutí původních (nyní opět účinných) rozhodnutí o odvolání z roku 2010 představují „slepou větev“ případu a nevyvolávají právní účinky.

[15] Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Podle odůvodnění napadeného rozsudku ale krajský soud vycházel ze stavu, který v danou dobu ve skutečnosti *nebyl* dán. Proto stěžovatel rozsudku vytýká nepřezkoumatelnost, neboť krajský soud vyšel z nesprávného skutkového zjištění. V době rozhodování soudu byly ve věci doměření daně v tomtéž odvolacím řízení vydány dvě trojice rozhodnutí. První z nich dodatečné platební výměry účinně potvrzuje, zatímco pozdější trojice rozhodnutí – podle stěžovatele bez dalšího neúčinná – je ruší. Krajský soud ale tuto situaci nehodnotil a nesprávně přihlédl jen k neúčinným, v pořadí druhým rozhodnutím odvolacího orgánu, která dodatečné platební výměry ruší. To, že zde jsou zároveň obživlá a účinná původní rozhodnutí, která existenci dodatečných platebních výměrů potvrzují, soud pominul. Tato rozhodnutí přitom obstála na všech úrovních soudního přezkumu. Krajský soud nadto paradoxně tvrdí, že aby mohly zrušené dodatečné

platební výměry na daň obživnout, musela by být odstraněna odvolací rozhodnutí, která je zrušila. Tato úvaha se podle stěžovatele zakládá patrně na plynutí času. Soud ale opomíjí, že konkurující rozhodnutí zde nejsou v důsledku jejich vydání správním orgánem, nýbrž obživnutím předchozí (chronologicky první) trojice rozhodnutí v důsledku rozsudku Nejvyššího správního soudu. Ačkoliv jsou tedy rušící rozhodnutí onou úzkou optikou *de facto* v běhu času první, *de iure* jsou po obživnutí v běhu času první ta rozhodnutí, která byla jako první správním orgánem vydána (tj. rozhodnutí z roku 2010). Touto logikou by pak také muselo platit, že aby mohly být zrušeny dodatečné platební výměry, musela by být odstraněna obživlá odvolací rozhodnutí, která dodatečné platební výměry na daň potvrdila.

[16] Tvrdí-li krajský soud, že v rozhodné době nebyla daň pravomocně stanovena, jelikož dodatečné platební výměry na daň byly zrušeny, pak vychází ze stavu, který nastal pouze přechodně. Jedná se o mezidobí od vydání prvního rozsudku krajského soudu č. j. 30 Af 6/2011 - 334, na jehož podkladě stěžovatel dodatečné platební výměry zrušil, do doby obživnutí předchozího rozhodnutí o odvolání v důsledku zrušení rozsudku krajského soudu č. j. 30 Af 6/2011 - 334 rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 17/2013 - 179. Nicméně rozhodnutí, jimiž bylo stanoveno penále, stejně jako rozhodnutí stěžovatele o odvoláních proti nim (tj. nyní napadená rozhodnutí), byla vydána až poté. Jinak řečeno, rozhodnutí týkající se penále byla vydána za situace, kdy zde současně byla původní, v té době již obživlá rozhodnutí o odvolání.

[17] Stěžovatel se dále vyjádřil k problematice obživnutí zrušených rozhodnutí a jejich účinků. Zdůraznil, že pokud obživla trojice rozhodnutí o odvolání ze dne 22. 12. 2010, bezpochyby spolu s nimi obživla i měněná prvostupňová rozhodnutí správce daně, tj. dodatečné platební výměry. Daňové rozhodnutí v prvním i druhém stupni totiž tvoří jeden celek. Stěžovatel rovněž zmínil skutečnost, že na věc nelze užít § 124a daňového řádu, jak již dříve konstatoval Nejvyšší správní soud. Zdůraznil, že Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 8 Afs 172/2018 - 125 neuvedl, že by nesprávná rušící rozhodnutí byla neodstranitelná nebo že sama jejich existence činí původní, následně obživlá rozhodnutí neúčinnými. Kasační soud neuvedl ani to, že jde (podle stěžovatele ovšem jen zdánlivou) konkurenci dvou (trojic) rozhodnutí vypořádat nepřezkoumatelným argumentem o účinnosti v pořadí druhého z nich (přiznáním účinků pozdějšímu rušícímu rozhodnutí) a na tomto základě zrušit celou větev týkající se příslušenství. Rozsudek č. j. 8 Afs 172/2018 - 125 podle stěžovatele nabádá k vyřešení konkurence dvojice správních rozhodnutí v meritu věci (mj. pro účely daňového příslušenství), aniž by bylo možné užít neúčinnost *ex lege* nebo neúčinnost odvozenou ze správněprávní praxe. Nejvyšší správní soud přitom kladl důraz na roli krajského soudu nebo žalovaného při dalším nakládání s posléze „nesprávně“ vydanými správními rozhodnutími. Podle stěžovatele krajský soud tento závazný právní názor kasačního soudu nerespektoval. Zmíněnou konkurenci správních rozhodnutí v meritu věci nijak nevyřešil sám ani prostřednictvím stěžovatele. V souzené věci tak vedle sebe ponechal jak původní obživlá rozhodnutí, tak i pozdější – slovy Nejvyššího správního soudu *„nesprávně vydaná“* – zrušovací rozhodnutí. Krajský soud následně nelogicky a nepřezkoumatelně přisoudil právní účinky v pořadí druhým, nesprávně vydaným zrušovacím rozhodnutím a na jejich základě zrušil rozhodnutí exekučním vymáhání stanovené daně. Z výkladu stěžovatele přitom plyne, že pokud by krajský soud měl některé z obou správních rozhodnutí argumentačně upřednostnit

a dovodit z něj existující právní účinky, muselo by jít naopak o původní obživlá rozhodnutí, měnící (fakticky ale potvrzující) platební výměry na daň. Toto rozhodnutí nabylo právní moci dříve a v pořadí druhému rušícímu rozhodnutí zcela vyčerpalo jeho předmět (projednalo odvolání do prvostupňových rozhodnutí o stanovení daně).

[18] Stěžovatel dále podotkl, že k obživnutí dodatečných platebních výměrů na daň nedošlo až v přezkumném řízení, jak krajský soud uvádí v bodu 21 napadeného rozsudku. Krajský soud nesprávně klade důraz na běh času a sleduje jen úkony činěné a obživlé v něm *de facto*, místo toho, aby zaměřil pozornost na posouzení účinků příslušných úkonů v běhu času *de iure*. Do nich může být v důsledku rozhodnutí správních soudů „zpětně" (obživnutím) zasazen i úkon původně učiněný, ale v mezidobí soudy a celními orgány negovaný. Krajský soud se tak odklonil od právního názoru Nejvyššího správního soudu, který odvozuje obživnutí od účinků svého předchozího rozsudku.

[19] Stěžovatel se vyjádřil také k tomu, že krajský soud odmítl prolomit § 75 odst. 1 s. ř. s. (vázanost soudu skutkovým a právním stavem, který byl dán v době rozhodování správního orgánu). Prolomením pravidla obsaženého v § 75 odst. 1 s. ř. s. se Nejvyšší správní soud zabýval mj. v rozsudku ze dne 9. 9. 2020, č. j. 6 Afs 176/2019 - 31. K prolomení lze přistoupit jen u specifických a úzce pojímaných výjimek, přičemž hledisko prospěchu žalobce nepostačuje. Jednou z těchto výjimek je potřeba sjednotit osud vyměřené daně a příslušenství i za hranou rozhodování správních orgánů. Cílem výjimky tedy není hodnocení prospěchu žalobce, ale právě sjednocení osudu daně a jejího nerozlučného příslušenství. Na druhou stranu ale krajský soud rozhodoval podle skutečností, které nebyly dány v době vydání napadeného rozhodnutí, když v napadeném rozsudku zohlednil, že platební výměry na penále ze stanovené daně byly rozsudkem krajského soudu ze dne 16. 9. 2020, č. j. 52 Af 37/2020 – 102, (tedy týden před vydáním napadeného rozsudku) zrušeny. Krajský soud tak podle stěžovatele aplikuje § 75 odst. 1 s. ř. s. podle vlastní libosti. Stěžovatel konečně zmínil také deklaratorní povahu platebního výměru na penále.

[20] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti připomněla, že ve věci již rozhodoval Nejvyšší správní soud opakovaně (rozsudky ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2 Afs 249/2017 - 66, ze dne 23. 8. 2019, č. j. 3 Afs 132/2017 - 65, nebo již vícekrát zmíněný rozsudek č. j. 8 Afs 172/2018 - 125). Krajský soud se při rozhodování řídil závazným právním názorem, který Nejvyšší správní soud vyslovil v prvně uvedeném rozsudku. Žalobkyně se proto domnívá, že kasační stížnost není přípustná (§ 104 odst. 3 s. ř. s.), a Nejvyšší správní soud by ji měl odmítnout.

[21] Nejvyšší správní soud dřívějším postupem ve věci pouze umožnil odstranění druhé trojice rozhodnutí o odvolání tak, aby vedle sebe nestály dvě trojice odvolacích rozhodnutí. Žalobkyně odmítla úvahy stěžovatele týkající se logiky daňového řízení v otázce zásady jednoty tohoto řízení. Stěžovatel dospěl k tomu, že rozhodnutí o odvolání může zcela nahradit rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, i když toto rozhodnutí již neexistuje. Podstatou sporu není hmotněprávní stránka stanovení daně, ale opakovaně vyjádřený názor Nejvyššího správního soudu o neexistenci daňové povinnosti, s níž se pojí i příslušenství, které sleduje osud daně. Nejvyšší správní soud se opakovaně vyslovil ve své

judikatuře tak, že v nyní projednávané věci exekuční titul (daňová povinnost a penále) neexistují.

[22] Žalobkyně se dále vyjádřila k závěrům předchozích rozsudků Nejvyššího správního soudu a usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2018, sp. zn. III. ÚS 4060/17, kterým Ústavní soud odmítl ústavní stížnost žalobkyně proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2017, č. j. 2 Afs 76/2017 - 45 (tato rozhodovací linie se týká návrhu na obnovu řízení ve věci dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty z tabákových výrobků za zdaňovací období března až listopadu 2006). Stěžovatel však na jednu stranu tvrdil, že zahájit přezkumné řízení z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty k zahájení přezkumného řízení je nemožné tehdy, když mělo jít o zrušení stanovení daně, na druhou stranu aplikoval institut přezkumu i přes uplynutí prekluzivní lhůty v řízení, kde mělo naopak dojít ke stanovení daňové povinnosti žalobkyni.

[23] V doplnění kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že dává Nejvyššímu správnímu soudu na zvážení, že rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 17/2013 - 179 sice byl vydán před účinností novely daňového řádu, která zavedla do daňového úřadu § 124a, nicméně právní moci nabyl citovaný rozsudek až po účinnosti této novely. Stěžovatel proto polemizuje s otázkou, který okamžik je rozhodující pro to, aby rozsudek Nejvyššího správního soudu vyvolal účinky předvídané v § 124a daňového řádu – zda vydání, nebo až právní moc tohoto rozsudku. Stěžovatel se přitom přiklání k druhé ze jmenovaných variant.

[24] Žalobkyně ve vyjádření k doplnění kasační stížnosti uvádí, že se neztotožňuje se závěrem stěžovatele ohledně aplikace § 124a daňového řádu. Nadto, pokud již jednou vyjádřil Nejvyšší správní soud názor, že okamžikem rozhodným pro aplikaci tohoto ustanovení je datum vydání zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu, je tímto právním názorem vázán také samotný Nejvyšší správní soud.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[25] Kasační stížnost je podána včas a osobou oprávněnou. Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou, zda je kasační stížnost přípustná. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. platí, že kasační stížnost je nepřípustná *proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu*. Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost odmítl jako nepřípustnou, neboť krajský soud rozhodoval vázán právním názorem vysloveným kasačním soudem v rozsudku č. j. 2 Afs 249/2017 - 66 (srov. bod 14 a 15 napadeného rozsudku). Z obsahu kasační stížnosti je však zřejmé, že podle názoru stěžovatele se krajský soud závazným právním názorem neřídil; stěžovatel tuto námitku v kasační stížnosti na řadě míst výslovně formuloval. V souladu s § 104 odst. 3 písm. a) *in fine* s. ř. s. se tak jedná o kasační stížnost přípustnou, a Nejvyšší správní soud proto přistoupil k jejímu věcnému posouzení.

[26] Kasační stížnost **není důvodná** [§ 110 odst. 1 in fine s. ř. s.].

[27] Projednávaná věc se týká exekučního příkazu k vymožení dlužné daně a penále, které je příslušenstvím spotřební daně doměřené žalobkyni z tabákových výrobků *Gullivers Extra* za zdaňovací období února, března a dubna 2006. Jelikož exekučním titulem pro daňovou exekuci je rozhodnutí o stanovení daně, resp. penále, je otázka existence předmětných rozhodnutí klíčová pro nyní projednávanou věc. Ve věci je sporné to, zda dodatečné platební výměry na daň existovaly v době vydání napadeného rozhodnutí, resp. zda (a v důsledku jakého rozhodnutí, tj. kdy) obživly. Nejvyšší správní soud proto považuje za vhodné přiblížit právní názor vyjádřený v předchozím, zrušujícím rozsudku č. j. 2 Afs 249/2017 - 66.

[28] Rozsudkem č. j. 52 Af 28/2016 - 245 krajský soud zamítl žalobu žalobkyně proti exekučnímu příkazu ze dne 8. 3. 2016, kterým žalovaný nařídil daňovou exekuci přikázáním pohledávky z účtu žalobkyně k vymožení částky v celkové výši 9.076.357 Kč představující spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období měsíce února, března a dubna 2006 a s ní související penále a pokuty. Rozsudkem č. j. 2 Afs 249/2017 - 66 Nejvyšší správní soud na základě kasační stížnosti žalobkyně zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[29] Nejvyšší správní soud v části III. 3 rozsudku č. j. 2 Afs 249/2017 - 66 uvedl, že není pochyb, že platební výměry byly zrušeny a související řízení zastavena. Jedinou cestou, jak by mohly zrušené platební výměry přes své zrušení být exekučním titulem, by bylo jejich obživnutí na základě zákonné úpravy, která by takový důsledek za specifických okolností předpokládala (bod 34 rozsudku). Soud ale následně vysvětlil, že § 124a daňového řádu, který byl do zákona vložen s účinností od 1. 1. 2015, se vztahuje jen na případy, kdy v řízení o kasační stížnosti došlo ke zrušení pravomocného rozhodnutí krajského soudu, na jehož základě správce daně vydal nové rozhodnutí ve věci v souladu s právním názorem krajského soudu, nejdříve dne 1. 1. 2015 (zejm. body 35 až 41 rozsudku). Poté soud uvedl, že vedle odvolacích rozhodnutí ze dne 22. 12. 2020 existují též rozhodnutí z 10. 5. 2013 a 13. 5. 2013: *„Obě trojice odvolacích rozhodnutí jsou existentní a vyvolaly či vyvolávají právní účinky. O tom, že jsou obsahově rozporné, není pochyb.“* (bod 44). Nejvyšší správní soud uzavřel relevantní část citovaného rozsudku tím, že odvolacími rozhodnutími z roku 2013 byly dodatečné platební výměry zrušeny. Platební výměry tak právně přestaly být akty, které (ve spojení s rozhodnutím odvolacím, které by je potvrzovalo či měnilo) závazně určují povinnost zaplatit peněžitou částku na daňové povinnosti a umožňují zaplacení této částky eventuálně exekučně vymoci. V takovém případě část exekučních titulů, jež byly podkladem pro vydání žalobou napadeného exekučního příkazu, exekučním titulem být nemůže (bod 45). Obdobně lze odkázat na shodné závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v rozsudcích č. j. 3 Afs 132/2017 (zejm. body 35 až 37) a č. j. 8 Afs 172/2018 - 125.

[30] Při užití závěrů rozsudků č. j. 2 Afs 249/2017 - 66 a č. j. 3 Afs 132/2017 - 65 lze dovodit, že i nadále vedle sebe stojí dvojice vzájemně rozporných správních rozhodnutí (přesněji řečeno dvě trojice rozhodnutí). Tato skutečnost v důsledku brání výkonu rozhodnutí takto stanovené daňové povinnosti, protože podle citovaných rozsudků druhého a třetího senátu exekuční tituly přestaly právně existovat. Jelikož tedy krajský soud v předcházejícím rozsudku č. j. 52 Af 28/2016 - 245 nesprávně posoudil stěžejní námitku žalobkyně týkající se existence dvou rozporných správních rozhodnutí, Nejvyšší

správní soud tento rozsudek zrušil a věc vrátil soudu k dalšímu řízení. V této souvislosti stěžovatel namítá, že pokud by dodatečné platební výměry neexistovaly, kasační soud by v souladu se zásadou procesní ekonomie zrušil nejen rozsudek krajského soudu, ale zároveň také napadená správní rozhodnutí (rozhodnutí o odvoláních proti platebním výměrům na penále). Nejvyšší správní soud rozsudek zrušil a věc krajskému soudu vrátil proto, že soud pochybil při posouzení stěžejní námitky související s obživnutím rozhodnutí. Jelikož se jedná o zcela zásadní otázku, od jejíhož zodpovězení se odvíjelo řešení dalších námitek, Nejvyšší správní soud se již nevyjadřoval k ostatním námitkám. Především však z tohoto procesního postupu nelze dovodit opak závěrů v něm výslovně uvedených.

[31] V dalším řízení krajský soud rozhodoval nyní napadeným rozsudkem. Podle soudu napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v době, kdy neexistovala rozhodnutí o stanovení daně. Později pak také byly v souladu se zásadou akcesority příslušenství pravomocně zrušeny platební výměry na penále z dodatečně stanovené daně. Krajský soud uvedl, že v souladu se závazným právním názorem vyjádřeným v rozsudku č. j. 2 Afs 249/2017 - 66 dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v době, kdy rozhodnutí o stanovení daně již neexistovala. V takovém případě však neexistovala vykonatelná rozhodnutí, kterými je stanoveno peněžité plnění, a tudíž pro vydání napadeného rozhodnutí neexistovaly exekuční tituly ve smyslu § 176 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Ohledně rozhodnutí vydaného v přezkumném řízení (jímž stěžovatel podle § 123 odst. 5 daňového řádu rozhodnutí ze dne 10. 5. 2013 a 13. 5. 2013 zrušil), soud uvedl, že toto rozhodnutí nic nemění na výše uvedeném závěru o neexistenci rozhodnutí o stanovení daně. Nepřistoupil ani k prolomení pravidla obsaženého v § 75 odst. 1 s. ř. s.

[32] Z napadeného rozsudku je zjevné, že krajský soud následoval právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rušícím rozsudku a zprostředkovaně také právní názor vyslovený v souvislosti s dalšími liniemi případu. Stěžovatel v zásadě nesouhlasí s posouzením Nejvyššího správního soudu obsaženým v rozsudku č. j. 2 Afs 249/2017 - 66, který se týká exekučního příkazu správce daně (exekučními tituly zde byly právě dodatečné platební výměry na daň).

[33] Podle stěžovatele v důsledku rušícího rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 17/2013 - 179 obživlo původní rozhodnutí jako celek, tzn. nejen rozhodnutí o odvolání z roku 2010, ale i samotné dodatečné platební výměry na daň. Takový výklad je ale nesprávný, protože obživla pouze krajským soudem původně rušená rozhodnutí, jimiž jsou odvolací daňová rozhodnutí z roku 2010, nikoliv samotné dodatečné platební výměry na daň.

[34] Zčásti procesně podobnou situací se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 21. 4. 2020, č. j. 9 Afs 49/2019 - 27. Zde se ohradil proti argumentaci, že obživnutím žalobou napadeného rozhodnutí došlo, v souladu se zásadou jednoty řízení, k otevření celého správního řízení včetně obživnutí prvostupňového rozhodnutí (v posuzované věci dodatečných platebních výměrů na daň). Důsledky zrušení rozsudku krajského soudu nedosahují tak daleko, že by obživla rozhodnutí, která byla zrušena v jiných řízeních (v posuzované věci odvolacími rozhodnutími z roku 2013). Kasací rušícího rozsudku krajského soudu proto dochází k obživnutí pouze těch rozhodnutí, která byla

nezákonným rozsudkem krajského soudu v daném soudním řízení zrušena – pravidelně se bude jednat pouze o rozhodnutí žalovaného, tj. rozhodnutí o odvolání. Přestože výjimečně může nastat situace, v níž krajský soud zruší nejen rozhodnutí žalovaného, ale také rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (tj. následně by obživla rovněž krajským soudem původně zrušená rozhodnutí správce daně), o takový případ se zde nejedná. Rozsudek devátého senátu tak potvrzuje argumentaci krajského soudu, že prvostupňová rozhodnutí o stanovení daně nemohla v důsledku zásahu kasačního soudu obživnout.

[35] Závěr krajského soudu, že platební výměry na daň nemohly obživnout, protože byly zrušeny odvolacími rozhodnutími z roku 2013, je tedy správný. Jinak řečeno, v roce 2014, kdy nabyl právní moci rušící rozsudek č. j. 8 Afs 17/2013 - 179 (vedoucí k obživnutí původních rozhodnutí o odvolání), platební výměry na daň neobživly a ani obživnout nemohly. Byly totiž dříve zrušeny v pořadí druhými odvolacími rozhodnutími, která existovala souběžně vedle původních rozhodnutí o odvolání až do roku 2020. V důsledku zásahu kasace proto obživla pouze odvolací rozhodnutí ze dne 22. 12. 2010. V době rozhodování stěžovatele v nyní posuzované věci (tj. v roce 2017) tak vedle sebe souběžně existovala pouze tři odvolací rozhodnutí z roku 2010 a tři protichůdná odvolací rozhodnutí z roku 2013. Krajský soud následně rozhodoval vázán skutkovým a právním stavem ke dni rozhodování stěžovatele o odvoláních proti exekučnímu příkazu. Je zjevné, že v té době dodatečné platební výměry na daň neexistovaly. Neexistovaly proto ani exekuční tituly pro zahájení daňové exekuce.

[36] Chybí-li zákonná úprava (dnešní § 124a daňového řádu) nebo není-li možné ji užít, lze podle judikatury situaci vyřešit tak, že správní orgán v pořadí druhé rozhodnutí zruší v přezkumném řízení dle § 94 a násl. správního řádu. Nelze-li postupovat cestou přezkumného řízení (například z důvodu uplynutí prekluzivních lhůt pro jeho zahájení) a nebyla-li ani podána žaloba proti v pořadí druhému odvolacímu rozhodnutí správního orgánu, které by mělo být pro rozpor se zásadou *non bis in idem* zrušeno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 2 Azs 307/2015 - 41), není možné v odvolacím řízení pro jeho chybějící předmět pokračovat. Není ani možné rozhodnutí odvolacího orgánu věcně přezkoumat v řízení před správním soudem. Každé řízení musí mít svůj předmět; odpadne-li, není tím dán ani důvod k jeho dalšímu konání (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2012, č. j. 2 Afs 68/2011 - 212). Procesně korektním postupem by bylo, kdyby celní orgány po právní moci rozsudku č. j. 8 Afs 17/2013 - 179 podaly podnět k zahájení přezkumného řízení, jímž by byla fakticky nesprávná rušící rozhodnutí o odvoláních z roku 2013 zrušena. Tímto způsobem by zavčas obživly platební výměry na daň. Podnět však byl podán až v roce 2019, tj. po vydání napadeného rozhodnutí. Původní řízení o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům tak mělo být alespoň zastaveno, protože odpadl jeho předmět.

[37] Stěžovatel navíc sice na jednu stranu tvrdí, že dodatečné platební výměry na daň obživly již v roce 2014, ale současně krajskému soudu vytýká, že neprolomil § 75 odst. 1 s. ř. s. a nezohlednil rozhodnutí v přezkumném řízení, v jehož důsledku dodatečné platební výměry obživly. V tomto ohledu je jeho argumentace protichůdná.

[38] Výtce stěžovatele, že krajský soud neprolomil § 75 odst. 1 s. ř. s. a nepřihlédl ke skutečnosti, že v pořadí druhá (zrušovací) rozhodnutí Generálního ředitelství cel byla v přezkumném řízení zrušena, Nejvyšší správní soud taktéž nepřisvědčil. Generální ředitelství cel rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení dne 7. 2. 2020 na základě § 123 odst. 5 daňového řádu zrušilo rozhodnutí o odvoláních ze dne 10. 5. 2013 a ze dne 13. 5. 2013. Tímto postupem podle krajského soudu obživly dodatečné platební výměry ze dne 21. 11. 2007. V době rozhodování stěžovatele o penále však rozhodnutí o odvoláních z roku 2013 existovala a vyvolávala právní účinky v podobě zrušení dodatečných platebních výměrů na daň. Naproti tomu v době rozhodování krajského soudu v roce 2020 v důsledku zrušení rušících rozhodnutí o odvolání z roku 2013 ožily dodatečné platební výměry. V době rozhodování krajského soudu tedy existovala jak původní rozhodnutí o odvoláních z roku 2010, tak dodatečné platební výměry na daň z roku 2007. Krajský soud ovšem z tohoto důvodu odmítl prolomit § 75 odst. 1 s. ř. s. v neprospěch žalobkyně.

[39] Ve vztahu k pravidlu obsaženém v § 75 odst. 1 s. ř. s. a výjimkám z něj lze odkázat např. na stěžovatelem citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 176/2019 - 31 a v něm rekapitulovanou judikaturu (zejména body 20 až 24). K prolomení § 75 odst. 1 s. ř. s. může soud přistoupit buď z důvodu pozdějších změn právního stavu (včetně judikatury vyšších soudů), nebo v situaci pozdějších změn skutkového stavu. Jedná-li se o změny skutkového stavu (jako je tomu v této věci), k prolomení pravidla může dojít na základě přednostní aplikace mezinárodního nebo evropského práva, případně na základě jeho ústavně konformní interpretace. Soudy k jeho prolomení ovšem přistupují s obezřetností – tehdy, pokud by nebylo možno splnit mezinárodněprávní závazek České republiky nebo ústavní zákaz jinak.

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

exekuční titul neexistoval při zahájení exekučního řízení vydáním exekučního příkazu jako předpoklad pro nařízení exekuce, na druhé straně zohlednil i to, že bylo zrušeno rozhodnutí o stanovení daně, z nějž penále vzešlo.

[41] Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že výše nastíněná judikatura jako kritérium umožňující výjimky z § 75 odst. 1 s. ř. s. výslovně neuvádí hledisko prospěchu žalobce. Všechny judikaturou řešené situace ale spojuje potřeba dodržet mezinárodněprávní závazky státu, upřednostnit pravidla evropského práva nebo pravidla vycházející z ústavního pořádku, případně zamezit tomu, aby žalobce musel hradit příslušenství daně nebo daň samotnou poté, co bylo zrušeno výchozí rozhodnutí o stanovení daně. Prolomil-li Nejvyšší správní soud v minulosti pravidlo vázanosti skutkovým stavem v době rozhodování správního orgánu v daňových věcech, činil tak vždy fakticky ve prospěch daňového subjektu. Potřeba sjednotit osud vyměřené daně a příslušenství v tomto případě nemůže ospravedlnit narušení právní jistoty a legitimního očekávání daňového subjektu, které by v důsledku odchýlení se od § 75 odst. 1 s. ř. s. nastalo. To platí i s ohledem na specifické postavení zásady právní jistoty v procesu stanovení daně (blíže např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1 Afs 198/2016 - 62) a komplikovanou procesní historii případu. Za stavu, kdy judikatura zdůrazňuje potřebu restriktivního výkladu citovaného ustanovení a výslovně zmiňuje nemožnost jiného způsobu *ochrany* žalobce, nelze přistoupit na výklad předestřený stěžovatelem. Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že stěžovatel penále předepsal v době, kdy rozhodnutí o stanovení daně neexistovala. Pokud následně obživla, nemůže to vést ke zpětné legitimizaci nezákonného postupu správce daně a stěžovatele.

[42] V nyní posuzované věci by k prolomení § 75 odst. 1 s. ř. s. podle stěžovatele mělo vést zrušení odvolacích rozhodnutí z roku 2013, kterými byly dodatečné platební výměry zrušeny, v přezkumném řízení. Jak podotkl krajský soud, jedná se o situaci opačnou oproti těm, které byly řešeny ve výše citované judikatuře týkající se výjimek z § 75 odst. 1 s. ř. s. v daňovém řízení. Jinak řečeno, po vydání platebních výměrů na penále, k němuž došlo v době, kdy neexistovala rozhodnutí o stanovení daně, by rozhodnutí o stanovení daně s odstupem přibližně sedmi let skutečně obživla se všemi s tím spojenými důsledky.

[43] Nejvyšší správní soud se z výše uvedených důvodů ztotožnil s napadeným rozsudkem. Napadený rozsudek není nezákonný ani nepřezkoumatelný. Krajský soud postupoval v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu a dospěl ke správnému závěru, že v době rozhodování stěžovatele o platebních výměrech na penále neexistovala rozhodnutí o stanovení daně. Neexistoval proto exekuční titul pro zahájení daňové exekuce. Napadené rozhodnutí tudíž bylo vydáno nezákonně.

[44] K polemice stěžovatele s okamžikem, ke kterému rozsudek Nejvyššího správního soudu vyvolává účinky předvídané § 124a daňového řádu, postačí poukázat na to, že uvedený problém byl vyřešen již v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 249/2017 - 66, konkrétně v jeho bodech 39 a 40 (zvýraznění provedl nyní NSS):
„[39] Při hledání okamžiku, který dělí „staré“ a „nové“ skutkové situace, tedy případy, na něž § 124a daňového řádu již nemůže dopadnout, a ty, na něž dopadne, proto je nejvhodnějším právě okamžik vydání rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Takto se na jedné straně umožní řešit nežádoucí situace, k nimž dojde vydáním rozhodnutí správce daně na základě právního názoru

krajského soudu, jenž je následně popřen právním názorem Nejvyššího správního soudu, okamžitě po účinnosti nového § 124a daňového řádu v tom smyslu, že každé rozhodnutí Nejvyššího správního soudu naplňující znaky uvedeného ustanovení bude mít „neúčinnostní" účinek. Na druhé straně rozhodnutí Nejvyššího správního soudu vydaná před 1. 1. 2015 „neúčinnostní" účinek nabytím účinnosti § 124a daňového řádu nezískají, což je v souladu se zásadou, že relativně uzavřené skutkové situace se novým právem pokud možno nemají zpětně přehodnocovat. Účinek rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, jímž byl před 1. 1. 2015 z důvodu odlišného právního názoru zrušen zrušující rozsudek krajského soudu, nastal v době před tímto datem a za právních podmínek tehdy účinných, včetně případných z toho či onoho úhlu pohledu „nežádoucích" dopadů. Jestliže již takový účinek nastal, je třeba tuto situaci považovat za již uzavřenou skutkovou situaci, kterou nové právo účinné od 1. 1. 2015 musí ponechat v tomto ohledu nedotčenu.
[40] Jisté prvky nepravé retroaktivity takto vyložené úpravy, jež jsou v ní i tak přítomny a spočívají v tom, že nová úprava může být použita i na rozsudky krajského soudu vydané před 1. 1. 2015 a stejně tak i na před tímto datem správcem daně na jejich základě vydaná nová rozhodnutí ve věci v souladu s právním názorem krajského soudu (pokud samotné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zrušující rozsudek soudu krajského je vydáno až nejdříve 1. 1. 2015), jsou ústavně akceptovatelnou cenou za to, že nová úprava umožní problém konfliktu právních názorů řešit jednodušeji a s větší mírou právní jistoty pro daňové subjekty i správce daně. Skutkové situace tohoto typu lze legitimně považovat za neuzavřené, jelikož všichni relevantní aktéři vědí v den nabytí účinnosti nového práva, že začíná platit nová právní úprava, a současně taktéž vědí, že je v běhu či může být v dohledné době zahájeno řízení o kasační stížnosti, které může zatím krajským soudem nastolený stav věci zvrátit. Mohou tedy s takovouto eventualitou a jejími důsledky počítat a přizpůsobit se jí, jelikož o možnosti, že může nastat, se mohou dozvědět ještě předtím, než skutečně nastane pro ni rozhodná událost (tou je vydání rozhodnutí Nejvyššího správního soudu)."

[45] Z citovaných pasáží je zjevné, že aplikovatelnost § 124a daňového řádu je vázána na rozsudky Nejvyššího správního soudu vydané nejdříve dne 1. 1. 2015, nikoli tedy na rozsudky vydané před tímto datem, ale nabyvší právní moci nejdříve 1. 1. 2015. Lze dodat, že v rozhodování soudů samozřejmě lze identifikovat různé fáze formování, projevování a nabývání účinku vůle soudu. V daném kontextu je podstatné to, kdy byla vůle soudu konečným a zásadně již nezměnitelným způsobem projevena (okamžik vydání rozsudku), nikoli kdy projevená vůle nabyla právních účinků vůči účastníkům a případným dalším osobám (okamžik nabytí relativní či dokonce absolutní právní moci). Podstatné je totiž to, aby samotný projev vůle soudu (jeho rozhodnutí) byl ukotven časově jednoznačně do staré úpravy, jež § 124a daňového řádu neznala, anebo naopak již do úpravy nové. Takovéto řešení poskytuje, jak již ve shora citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 249/2017 – 66 uvedeno, nevyšší v daných souvislostech dostupnou míru právní jistoty a nejlépe se vypořádává se s ní úzce spojenou otázkou nepravé retroaktivity.

IV. Závěr a náklady řízení

[46] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[47] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšná žalobkyně má právo na náhradu odměny zástupce za tři úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, vyjádření ke kasační stížnosti, vyjádření k doplnění kasační stížnosti) podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu. Za tyto úkony náleží zástupci žalobce odměna ve výši 3x 3100 Kč podle § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu. Dále zástupci žalobkyně náleží 3x náhrada hotových výdajů (režijní paušál ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy zástupci žalobkyně náleží odměna a náhrada hotových výdajů ve výši 10 200 Kč. Jelikož je zástupce žalobce plátcem daně z přidané hodnoty, je třeba zvýšit přiznanou odměnu o částku 2142 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně. Stěžovateli proto soud uložil povinnost uhradit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 12 342 Kč, a to ve výroku stanovené lhůtě k rukám jejího zástupce.

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

V Brně dne 31. srpna 2022

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu