



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Milana Podhrázkého a soudců Ondřeje Sekvarda a Petra Mikeše v právní věci žalobkyně: **CZT a. s.**, sídlem v Hradci Králové, Piletická 486, zastoupené JUDr. Pavlem Moníkem, advokátem se sídlem v Hradci Králové, Střelecká 672, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem v Praze 4, Budějovická 1387/7, proti rozhodnutím žalovaného z 16. 6. 2017, čj. 30216-2/2017-900000-304.3, čj. 30216-3/2017-900000-304.3, a čj. 30216-4/2017-900000-304.3, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích z 30. 5. 2018, čj. 52 Af 37/2017-71,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích z 30. 5. 2018, čj. 52 Af 37/2017-71, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích (dále „krajský soud“) označeným v záhlaví byla zamítnuta žaloba žalobkyně proti výše označeným rozhodnutím žalovaného, jimiž byly zčásti změněny platební výměry Celního úřadu pro Pardubický kraj (dále „správce daně“), a to ve výši předpisu penále z nedoplatku na spotřební dani za tabákové výrobky za zdaňovací období únor, březen a duben 2006. Ve zbytku byla odvolání žalobkyně zamítnuta a platební výměry potvrzeny. Rozhodnutím žalovaného z 16. 6. 2017, čj. 30216-2/2017-900000-304.3, byla změněna výše penále z nedoplatku na spotřební dani z 330 691 Kč na 293 369 Kč podle výměru správce daně z 24. 2. 2016, čj. 12427/2016-590000-31, potvrzeny byly platební výměry správce daně ze 7. 3. 2016, čj. 14667/2016-590000-31, a z 20. 4. 2016, čj. 24007/2016-590000-31. Rozhodnutím žalovaného z 16. 6. 2017, čj. 30216-3/2017-900000-304.3, byla změněna výše penále z 1 873 135 Kč na 1 758 332 Kč podle výměru správce daně z 24. 2. 2016, čj. 12429/2016-590000-31, potvrzeny byly platební výměry ze 7. 3. 2016, čj. 14676/2016-590000-31, a z 20. 4. 2016, čj. 24008/2016-590000-31. Rozhodnutím žalovaného z 16. 6. 2017, čj. 30216-4/2017-900000-304.3, byla změněna výše penále z 2 478 752 Kč na 2 332 016 Kč podle

výměru správce daně z 24. 2. 2016, čj. 12432/2016-590000-31, a potvrzeny platební výměry ze 7. 3. 2016, čj. 14684/2016-590000-31, a z 20. 4. 2016, čj. 24011/2016-590000-31.

[2] Správní orgány obou stupňů dospěly mimo jiné k závěru, že přestože bylo rozhodnutí o zřízení zástavního práva k zajištění nedoplatku na dani zrušeno správcem daně pro odpadnutí důvodu pro jeho zřízení (v mezidobí došlo ke zrušení dodatečných platebních výměrů na spotřební daň), mělo vydání takového rozhodnutí vliv na běh prekluzivní lhůty pro stanovení a vyměření daně. Pokud Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu o zrušení uvedených dodatečných platebních výměrů zrušil, tyto dodatečné platební výměry poté, co krajský soud žalobu proti rozhodnutí o odvolání proti nim zamítl, obživly. Právo vymáhat daňový nedoplatek se prekluduje po uplynutí šesti let po roce, kdy se stal nedoplatek splatným. To se stalo v lednu 2008, protože prekluzivní doba plynula do 31. 12. 2014. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva bylo vydáno v průběhu daně lhůty. Po dobu soudních řízení běžících v letech 2011 až 2015 (v jejich průběhu bylo opět rozhodnuto o zřízení zástavního práva) běžela lhůta pro placení daně pouze 8 dní, jinak byla podle § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“), přerušena. Pokud tedy bylo žalobkyni vyměřeno v rámci běžící lhůty příslušenství daně, nemohlo se tak stát po lhůtě pro stanovení daně. Protože v soudním řízení po kasačním zásahu Nejvyššího správního soudu rozsudkem z 19. 12. 2014, čj. 8 Afs 17/2013-179, došlo k vydání rozsudku krajského soudu ve formě předpokládané § 124a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“), obživila původní rozhodnutí správce daně o vyměření daně, která nabyla právní moci 2. 1. 2011. Rozhodnutí žalovaného o zrušení dodatečných platebních výměrů se pak rozsudkem krajského soudu stala neúčinnými.

[3] Při stanovení výše penále žalovaný zohlednil, že po část období byla daň uhrazena, protože bylo na místě přistoupit k penalizování pouze za období, kdy stanovená daň nebyla zaplacená. Správní orgány obou stupňů též aplikovaly § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006 (dále „zákon o správě daní a poplatků“), s přihlédnutím k § 264 odst. 13 a 14 daňového řádu. Nebyl důvod vykládat pojem „zkrácení daně“ podle § 63 zákona o správě daní a poplatků ve smyslu předpisů trestního práva.

[4] Proti rozhodnutím žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou krajský soud napadeným rozsudkem zamítl. Dospěl k závěru, že na místě bylo aplikovat § 63 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006, a to s přihlédnutím k § 264 odst. 14 daňového řádu a čl. VI odst. 3 zákona č. 230/2006 Sb. Do 31. 12. 2006 penále nebylo možné považovat za sankci, a to i s přihlédnutím k rozsudku Nejvyššího správního soudu z 28. 4. 2011, čj. 1 Afs 1/2011-82. Nebylo tak na místě použít pro žalobkyni příznivější právní úpravu, což jinak plyne z čl. 40 odst. 6 Listiny, ani moderační právo soudu, neboť penále není sankcí za správní delikt. Krajský soud dále dospěl k závěru, že lhůta pro vybrání a vyměření daňového nedoplatku počala běžet 1. 1. 2007 a skončit měla 31. 12. 2012. V mezidobí bylo nicméně vydáno rozhodnutí o zřízení zástavního práva k zajištění nedoplatku na spotřební dani s příslušenstvím a podle § 160 odst. 3 daňového řádu došlo k přerušení dosavadní prekluzivní lhůty a počátku běhu lhůty nové, která měla skončit 6. 5. 2017. Protože dodatečné platební výměry nabyly právní moci v dubnu 2016, byla lhůta dodržena. Na uvedené nemělo vliv ani zrušení rozhodnutí o zřízení zástavního práva proto, že odpadl důvod jeho zřízení po zrušení dodatečných platebních výměrů, neboť zákon nespojuje s takovým krokem navrácení běhu původní přerušené prekluzivní lhůty. Důvodem zrušení nebyla nezákonnost rozhodnutí o zřízení zástavního práva.

[5] Krajský soud rovněž dospěl k závěru, že zrušil-li Nejvyšší správní soud rozsudkem z 19. 12. 2014, čj. 8 Afs 17/2013-179, rozsudek krajského soudu, v důsledku něhož byly zrušeny dodatečné platební výměry ke spotřební dani, a následně krajský soud žalobu zamítl, dodatečné platební výměry obživly. Pravidlo podle § 124a daňového řádu bylo judikatorně dovozeno

pokračování

již před účinností uvedeného ustanovení k 1. 1. 2015 rozsudkem Nejvyššího správního soudu z 10. 10. 2013, čj. 9 Afs 71/2012-34. Původní rozhodnutí správce daně z 22. 12. 2010 tak obživla, přičemž právní moci nabyla v lednu 2011 v rámci lhůty pro stanovení daně končící v únoru 2011. Pokud nezaniklo právo doměřit daň, nemohlo zaniknout právo doměřit penále.

[6] Krajský soud též konstatoval, že žalobkyně je povinna zaplatit penále i za dobu soudních řízení, neboť penále se vyměřuje za prodlení od data splatnosti daně, žalobkyně nebyla v argumentaci nijak konkrétní, pouze cítila nespravedlnost.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] V kasační stížnosti proti shora specifikovanému rozsudku žalobkyně (dále „stěžovatelka“) namítala, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Stěžovatelka má za to, že krajský soud měl správně posoudit penále podle § 63 zákona o správě daní a poplatků jako sankci, která musí splňovat kritéria čl. 40 odst. 6 Listiny. Krajský soud nesprávně vyložil závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS.

[8] Podle stěžovatelky dále krajský soud nesprávně posoudil otázku prekluze práva žalovaného vyměřit a vybrat daň a penále z nedoplatku na dani. Lhůta pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku počala běžet 1. 1. 2007 a měla uplynout 31. 12. 2012 s ohledem na lhůtu v trvání šesti let podle § 160 odst. 1 a § 264 odst. 5 daňového řádu. Nesprávný je právní názor krajského soudu, pokud tvrdí, že zrušením zástavního práva nedošlo k navrácení běhu původní dříve přerušené prekluzivní lhůty. Dle stěžovatelky je třeba rozlišit zánik zástavního práva a zrušení rozhodnutí o jeho zřízení, v takovém případě zákon nemusí obsahovat ustanovení o navrácení běhu původně přerušené prekluzivní lhůty s přihlédnutím k § 160 odst. 3 daňového řádu. V řešeném případě došlo navíc k uplynutí maximální lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu.

[9] Stěžovatelka má dále za to, že nelze vyměřit penále za dobu soudního řízení, v němž byla řešena sporná otázka existence její daňové povinnosti. V roce 2013 bylo konstatováno, že stěžovatelce daňová povinnost nevznikla a až po dvou letech došlo ke změně právního názoru. Požadavkem na vrácení daně plnila své oprávnění plynoucí z původního rozsudku krajského soudu. Pokud tedy v letech 2013 až 2015 nebylo pravomocně žalovaným stanoveno, že má stěžovatelka daňovou povinnost, nemůže jí být za danou dobu vyměřeno penále. Stěžovatelka nemohla ovlivnit dobu prodlení v letech 2011 až 2015, neboť se délka doby odvíjela od toho, jak bude o žalobě proti dodatečným platebním výměrům rozhodnuto soudem.

[10] Rozsudek krajského soudu je podle stěžovatelky stižen rovněž nepřezkoumatelností [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Krajský soud totiž dostatečně neodůvodnil svůj závěr, že povinnost aplikovat pravidlo plynoucí z § 124a daňového řádu účinného od 1. 1. 2015 vyplývala i před uvedeným datem z judikatury Nejvyššího správního soudu. Z uvedeného ustanovení ani judikatury nelze podle stěžovatelky dovodit, že by se stalo *ex lege* neúčinným i v mezidobí vydané správní rozhodnutí respektující právní názor krajského soudu. Úvahu k dané otázce nerozvíjí ani krajský soud v napadeném rozsudku. Do současné doby tak vedle sebe existují rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání proti dodatečným platebním výměrům i rozhodnutí žalovaného, jimiž byly dodatečné platební výměry zrušeny. Posledně uvedená rozhodnutí žalovaného nebyla nijak odklizená a žalovanému uplynula i lhůta pro jejich přezkum, je tak třeba na ně hledět jako na správná a zákonná. Jestliže je zrušeno rozhodnutí o vyměření daně, je třeba zrušit i rozhodnutí o vyměření penále. V situaci, jaká nastala u stěžovatelky, je třeba existenci dvou protichůdných rozhodnutí žalovaného vykládat v její prospěch.

[11] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že kasační stížnost pouze opakuje tvrzení stěžovatelky z předchozích fází řízení. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva nebylo zrušeno pro nezákonnost, pouze byl osvědčen zánik zástavního práva pro, zčásti přechodný, zánik pohledávky. Ve vztahu k § 124a daňového řádu žalovaný uvedl, že po jeho účinnosti není třeba využít dozorčí prostředky k nápravě, účinek předpokládaný daným ustanovením nastává *ex lege* s výjimkou případu, který v projednávané věci nenastal. Ztotožnil se s napadeným rozsudkem.

[12] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného sdělila, že o pohledávce na dani, pro jejíž zajištění bylo zřízeno zástavní právo, soud konstatoval, že neexistovala. Žalovaný opomíjí rozsudek Nejvyššího správního soudu z 10. 10. 2013, čj. 9 Afs 71/2012-34, když i komentářová literatura užitá žalovaným podporuje ve výsledku stanovisko stěžovatelky.

[13] Žalovaný v duplice sdělil, že pohledávka existovala až do okamžiku zrušení rozhodnutí správního orgánu, až do té doby existovalo i její zajištění. Ve zbytku setrval na svém dříve vyjádřeném stanovisku.

[14] Stěžovatelka ve vyjádření k duplice žalovaného odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 18. 7. 2019, čj. 2 Afs 249/2017-66, podle něhož nelze účinek podle § 124a daňového řádu uplatnit tehdy, kdy se kasační zásah Nejvyššího správního soudu uskutečnil před 1. 1. 2015. Rozhodnutí žalovaného o zrušení dodatečných platebních výměrů tak nepozbyla účinnosti.

[15] Žalovaný v triplice k vyjádření stěžovatelky uvedl, že neúčinnost rozhodnutí žalovaného o zrušení dodatečných platebních výměrů nenastala na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu z 19. 12. 2014, čj. 8 Afs 17/2013-179, ale na podkladě rozsudku krajského soudu ze 4. 11. 2015, čj. 30 Af 6/2011-542, vydaného po 1. 1. 2015 v souladu s § 124a daňového řádu. Žalovaný v dalším vyjádření sdělil, že k 17. 2. 2020 byla rozhodnutí žalovaného, jimiž došlo ke zrušení dodatečných platebních výměrů, zrušena i formální cestou.

### III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti. Konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k jejímu podání (§ 102 s. ř. s.), kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[17] Předtím, než mohl Nejvyšší správní soud posoudit napadený rozsudek v mezích námitek vymezených kasační stížností, musel zkoumat, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu takovými vadami netrpí.

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[19] K tomu, aby bylo možné považovat rozsudek krajského soudu za přezkoumatelný, musí z jeho odůvodnění plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů a právními závěry, přičemž musí zároveň obsahovat vypořádání se s argumenty žalobce (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52).

[20] V rámci námítky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku stěžovatelka uvedla, že krajský soud dostatečně neodůvodnil svůj závěr pro aplikování § 124a daňového řádu. Krajský soud podle stěžovatelky pouze vyjádřil přesvědčení, že pravidlo zakotvené v citovaném ustanovení bylo dovozováno judikatorně i v době před nabytím jeho účinnosti. Námitka je nedůvodná.

pokračování

[21] Podle § 124a daňového řádu „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 proti zrušenému pravomocnému rozhodnutí krajského soudu“.

[22] V rámci žaloby stěžovatelka uvedla, že § 124a daňového řádu se v projednávané věci nemohl uplatnit, neboť ke zrušení rozsudku krajského soudu ze strany Nejvyššího správního soudu došlo již před 31. 12. 2014. Daňový řád však podle stěžovatelky neobsahoval žádné přechodné ustanovení, které by umožnilo jeho aplikaci i na řízení zahájená dříve. K tomu, aby se dané ustanovení aplikovalo, bylo podle ní třeba, aby i ke kasačnímu zásahu Nejvyššího správního soudu došlo až za účinnosti nové úpravy, tedy po 1. 1. 2015. Uvedená skutečnost byla podle stěžovatelky důležitá i pro běh lhůty pro stanovení daně. Ta totiž podle ní uplynula již před rozhodnutím žalovaného o zrušení dodatečných platebních výměrů v důsledku předchozího rozsudku krajského soudu a kasační zásah Nejvyššího správního soudu rozsudkem z 19. 12. 2014, sp. zn. 8 Afs 17/2013, nemohl na již uplynulé prekluzivní lhůtě nic změnit.

[23] Krajský soud v napadeném rozsudku nijak nezpochybnil časovou souslednost stěžovatelkou popisovaných kroků, tedy ani dobu předchozího kasačního rozhodnutí zdejšího soudu. Dovodil nicméně, že pravidlo výslovně legislativně upravené od 1. 1. 2015 v § 124a daňového řádu bylo aplikováno v praxi již před příslušnou změnou daňového řádu. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 10. 10. 2013, čj. 9 Afs 71/2012-34, který měl podle něj zavedenou praxi představovat. Není tedy pravdou, že by krajský soud dostatečně neodůvodnil svůj závěr o aplikaci § 124a daňového řádu. Naopak na žalobní argumentaci reagoval způsobem, kterým stěžovatelce zpřístupnil svůj právní náhled na věc. Podstata jeho názoru tkví v tom, že nezáleží na době, kdy ke kasačnímu zásahu Nejvyššího správního soudu došlo, ani na tom, že § 124a daňového řádu nabyl účinnosti 1. 1. 2015, neboť důsledek neúčinnosti příslušného správního rozhodnutí byl podle krajského soudu dovozován již dříve.

[24] Stěžovatelka dále v této souvislosti namítla, již ve vztahu k samotnému věcnému posouzení dané žalobní námitky [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], že z § 124a daňového řádu ani judikatury nelze dovodit, že by se stalo *ex lege* neúčinným i v mezidobí vydané správní rozhodnutí respektující právní názor krajského soudu. Úvahu k dané otázce podle stěžovatelky nerozvíjí ani krajský soud v napadeném rozsudku. Do současné doby tak vedle sebe existují dvě protichůdná rozhodnutí žalovaného. Rozhodnutí žalovaného o zrušení dodatečných platebních výměrů nebyla nijak odklizená a žalovanému uplynula i lhůta pro jejich přezkum, je tak třeba na ně hledět jako na správná a zákonná.

[25] Tato námitka je důvodná.

[26] Zásadní pro projednávanou věc je vyřešení otázky, zda došlo k pravomocnému vyměření daňové povinnosti, které je určující právě i pro případně navazující daňové příslušenství v podobě penále nebo úroků z prodlení (rozsudek Nejvyššího správního soudu z 16. 5. 2007, čj. 2 Afs 30/2007-68). Obdobným způsobem ostatně judikatura nahlíží na pravomocné vyměření daně pro účely případné exekuce takto uložené daňové povinnosti. V tomto směru jsou významné závěry zdejšího soudu vyslovené v případě téže stěžovatelky v rozsudcích z 18. 7. 2019, čj. 2 Afs 249/2017-66 (zejména body 41 a násl.), a z 23. 8. 2019, čj. 3 Afs 132/2017-65 (body 35 až 37). V obou citovaných právních věcech týkajících se téže stěžovatelky se jednalo o posouzení účinků rozsudku zdejšího soudu ze dne 19. 12. 2014, čj. 8 Afs 17/2013-179, který má značný dopad i do nyní projednávané věci. Uvedeným rozsudkem došlo ke zrušení rozsudku krajského soudu, kterým byla rozhodnutí žalovaného o odvolání zrušena, a v důsledku tohoto rozhodnutí

krajského soudu též došlo ke zrušení dodatečných platebních výměrů. Nastala zde tak situace, že vedle sebe stojí rozhodnutí žalovaného, která v důsledku předchozího rozhodnutí krajského soudu dodatečné platební výměry ruší, tak „obživlá“ rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Novým rozsudkem krajského soudu byla žaloba stěžovatelky zamítnuta. V obou výše uvedených věcech byla předmětem řízení u Nejvyššího správního soudu otázka, zda účinky předpokládané § 124a daňového řádu bylo možné uplatnit i pro taková soudní řízení, u nichž ke kasaci ze strany Nejvyššího správního soudu došlo před 1. 1. 2015. Nejvyšší správní soud v obou věcech učinil jednoznačný závěr, že § 124a daňového řádu nelze použít tam, kde k zásahu Nejvyššího správního soudu došlo před 1. 1. 2015. Konkrétně v poměrech stěžovatelky uzavřel, že dodatečné platební výměry existující vedle rozhodnutí o jejich zrušení „*jež mají být exekučními tituly, byly zrušeny, tj. přestaly existovat. Právně přestaly být aktem, který (ve spojení s rozhodnutím odvolacím, které by je potvrzovalo či měnilo) závazně určuje povinnost zaplatit peněžitou částku na daňové povinnosti a umožňuje zaplacení této částky eventuálně exekučně vymocí*“.

[27] Krajský soud v projednávané věci správně citoval závěry rozsudku zdejšího soudu z 10. 10. 2013, čj. 9 Afs 71/2012-34, podle nichž původně zrušená správní rozhodnutí obživnou. Citovaný rozsudek se však nezabýval otázkou, jakým osudem bude stiženo následně vydané správní rozhodnutí, které respektovalo „nesprávný“ právní názor krajského soudu revidovaný na podkladě kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem (tedy rozhodnutí o zrušení dodatečného platebního výměru). Pokud nyní krajský soud uzavřel, že vedle sebe existují dvě opačná správní rozhodnutí, závěr je to z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu správně dovozený, nijak však dále neuvádí, jak se současná existence dvou vzájemně rozporných správních rozhodnutí projeví v právech stěžovatelky. Závěr o neúčinnosti později vydaného správního rozhodnutí z citovaného rozsudku zdejšího soudu rozhodně neplyne. Jinak by Nejvyšší správní soud v návaznosti na partii citovanou krajským soudem nepokračoval zmínkou o tom, že „*existence dvou správních rozhodnutí v téže věci je jistě nežádoucí, nicméně nemá za následek zmatečnost řízení či nezákonnost kasační stížností napadeného rozsudku. Bude tedy zejména na žalovaném, případně na krajském soudu, vzniklou nežádoucí situaci obledně v pořadí druhého rozhodnutí procesně vypořádat. Existence tohoto rozhodnutí nemá vliv na posouzení zákonnosti rozhodnutí, které je předmětem přezkumu v projednávané věci*“. Z nyní napadeného rozsudku krajského soudu plyne, že měl automaticky i při kasačním zásahu Nejvyššího správního soudu před 31. 12. 2014 nastat účinek předpokládaný podle § 124a daňového řádu od 1. 1. 2015. Taková úvaha je však z citovaného rozsudku dovozená nesprávně. Zjevně nebylo na místě uvažovat o neúčinnosti *ex lege*, neboť Nejvyšší správní soud při vydání citovaného rozsudku rozhodoval sice v době již platné, nikoli ale účinné úpravy daňového řádu. Nepřipadala v úvahu ani neúčinnost plynoucí ze správně soudní praxe. V takovém případě by totiž Nejvyšší správní soud nezdůraznil roli krajského soudu nebo žalovaného při dalším nakládání s takovým posléze „nesprávně“ vydaným správním rozhodnutím.

[28] Protože závěry uváděné krajským soudem z jím citované judikatorní činnosti zdejšího soudu neplynou, posoudil krajský soud danou právní otázku nesprávně, což mělo vliv na zákonnost jeho rozsudku. Při aplikaci závěrů rozsudků zdejšího soudu z 18. 7. 2019, čj. 2 Afs 249/2017-66, a z 23. 8. 2019, čj. 3 Afs 132/2017-65, lze dovodit, že i nadále, přestože novým rozhodnutím krajského soudu učiněným po 1. 1. 2015 došlo k zamítnutí žaloby proti rozhodnutí žalovaného o odvolání do platebních výměrů, stojí vedle sebe dvojice vzájemně rozporných správních rozhodnutí. Tato skutečnost brání výkonu rozhodnutí takto stanovené daňové povinnosti, když slovy citovaných rozsudků exekuční tituly přestaly právně existovat. Výše uvedené je významné i pro posouzení sporné otázky lhůty pro stanovení daně, resp. samotné otázky, zda s přihlédnutím k principu daňové akcesority při absenci podmínky v podobě pravomocně stanovené daně lze stanovit její příslušenství v podobě penále.

pokračování

[29] V situaci, kdy krajský soud nesprávně posoudil stěžejní námitku stěžovatelky týkající se existence dvou rozporných správních rozhodnutí, je předčasné se vyjadřovat k námitkám týkajícím se dalších otázek v souvislosti s během prekluzivní lhůty, délkou doby, za níž by mělo být stěžovatelce vyměřeno penále nebo jeho povahou podle § 63 zákona o správě daní a poplatků v době do 31. 12. 2006.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[30] Protože napadený rozsudek byl stížen nezákonností, Nejvyšší správní soud jej zrušil a vyslovil, že se věc vrací krajskému soudu (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je v novém řízení vázán vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[31] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí podle § 110 odst. 3 věta první s. ř. s.

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

V Brně 10. června 2020

Milan Podhrázký  
předseda senátu