



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců Mgr. Sylvy Šiškeové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně: **CZT a. s.**, se sídlem Lísková 1513, Čáslav, zastoupené Mgr. Zbyškem Malíkem, advokátem se sídlem Střelecká 672, Hradec Králové, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného 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, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 16. 9. 2020, č. j. 52 Af 37/2017 - 116,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 12.342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce, Mgr. Zbyška Malíka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad Pardubice 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. soudu) 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 žalovaného 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 žalovaného zrušil.

[3] Žalovaný, vázán rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 30 Af 6/2011 - 334, vydal 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 zrušil dodatečné platební výměry ze dne 21. 11. 2007 a řízení v těchto věcech zastavil. 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 výroci, 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.

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.

[5] Celní úřad pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) 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. soudu). 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;

pokračování

- 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.

[6] Proti výše uvedeným devíti platebním výměrům na penále podala žalobkyně odvolání. Žalovaný o odvoláních rozhodl třemi rozhodnutími ze dne 16. 6. 2017, č.j.30216-2/2017-900000-3043, č.j.30216-3/2017-900000-3043 a č.j.30216-4/2017-900000-3043. Žalovaný výši penále částečně snížil, 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 žalovaný zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[7] Proti trojici rozhodnutí žalovaného 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 žalovaného, která v důsledku předchozího rozhodnutí krajského soudu dodatečné platební výměry na daň ruší a řízení zastavují, a současně též obživlá rozhodnutí žalovaného 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.

II. Napadený rozsudek

[8] 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 žalovaného ze dne 16. 6. 2017 a tuto trojici rozhodnutí zrušil rozsudkem, který je napaden touto kasační stížností. Krajský soud současně zrušil i předcházejících devět platebních výměrů správce daně na penále a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud se zabýval pouze námitkou, že správce daně 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 žalovaného 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.

[9] Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný zrušil dodatečné platební výměry třemi rozhodnutími ze dnů 10. 5. 2013 a 13. 5. 2013, v důsledku čehož platební výměry přestaly existovat. Posuzovaných devět platebních výměrů na penále i navazující tři žalobou napadená rozhodnutí žalovaného tak byla vydána za situace, kdy neexistovala rozhodnutí o stanovení daně. Tímto postupem celní orgány porušily princip akcesority příslušenství daně. Penále jakožto příslušenství daně totiž sleduje osud daně (§ 58 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 2 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád).

III. Obsah kasační stížnosti

[10] 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. Připomenul, že žalobkyně podala proti rozsudku č. j. 30 Af 6/2011 - 542 kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud odmítl pro nepřípustnost (usnesení ze dne 23. 2. 2016, č. j. 8 Afs 173/2015 - 127). Žalobkyně se dále bránila proti rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 17/2013 - 179

ústavní stížností, kterou Ústavní soud odmítl (usnesení ze dne 18. 10. 2016, sp. zn. III. ÚS 3685/15). Žalobkyně poté podala také návrh na obnovu soudního řízení skončeného rozsudkem č. j. 30 Af 6/2011 - 542, který byl odmítnut (usnesení ze dne 7. 1. 2019, č. j. 30 Af 6/2011 - 689). Proti tomuto usnesení žalobkyně podala kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud zamítl (rozsudek ze dne 11. 9. 2020, č. j. 4 As 24/2019 - 58).

[11] 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 posouzení otázky penále (jako příslušenství této daně) v napadeném rozsudku za nezákonné. Krajský soud totiž dovodil, že platební výměry na penále z roku 2016 a žalobou napadená rozhodnutí z roku 2017 byly vydány v době, kdy neexistovala rozhodnutí o stanovení daně. Kdyby ale rozhodnutí o stanovení daně skutečně neexistovala, neměl by Nejvyšší správní soud důvod k tomu, aby věc v řízení týkajícím se penále vracel krajskému soudu k dalšímu řízení (rozsudek č. j. 8 Afs 172/2018 - 125). V rámci zásady procesní ekonomie by totiž kasační soud zrušil nejen rozsudek krajského soudu, ale současně také napadená správní rozhodnutí.

[12] 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.

[13] 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. soudu). Žalobkyně argumentuje tím, že pro vedení přezkumného řízení již uběhla prekluzivní lhůta pro stanovení daně, v níž lze přezkum nařídít [§ 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 „slepu větev“ případu a nevyvolávají právní účinky.

pokračování

[14] 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.

[15] 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 po 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.

[16] Stěžovatel se dále vyjádřil k problematice obživnutí zrušených rozhodnutí a jejich účinků. Zdůraznil, že pokud obživlá trojice rozhodnutí o odvolání ze dne 22. 12. 2010, bezpochyby spolu s nimi obživlá 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, ani 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 o penále. 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).

[17] 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.

[18] 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 jeho prolomení lze přistoupit jen u specifických a úzce pojmávaných 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. Stěžovatel konečně zmínil také deklaratorní povahu platebního výměru na penále.

IV. Vyjádření

Vyjádření žalobkyně ze dne 7. 12. 2020

[19] 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 rozsudek č. j. 8 Afs 172/2018 - 125). Krajský soud se při rozhodování řídil závazným právním názorem, který Nejvyšší správní soud vyslovil v posledně 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.

[20] 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. Není-li stanovena daňová povinnost, nemůže být vyměřeno ani penále. Právě taková je situace v posuzované věci.

pokračování

[21] Žalobkyně dodala, že napadený rozsudek se ve výsledku týká exekučního příkazu, který správce daně vydal dne 8. 3. 2016. Exekuční příkaz se přitom zakládá na exekučních titulech, jimiž jsou právě ony dodatečné platební výměry na daň z roku 2007. Odkázala na rozsudek krajského soudu ze dne 23. 9. 2020, č. j. 52 Af 28/2016 - 411, který ze stejných důvodů zrušil exekuční příkaz. Také tento rozsudek vychází z právního názoru Nejvyššího správního soudu o neexistenci exekučního titulu ve spojení s akcesorickou povahou příslušenství daně. 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).

Vyjádření stěžovatele ze dne 9. 2. 2021

[22] Stěžovatel v reakci na vyjádření žalobkyně zdůraznil, že žalobkyně setrvává na opakujících se tvrzeních. Celní orgány považují za nesprávný nejen napadený rozsudek ve věci penále, ale i rozsudek krajského soudu č. j. 52 Af 28/2016 - 411 týkající se daňové exekuce. Ve věci exekuce byla sice žalobkyně u krajského soudu úspěšná, ale soudní řízení o ní ještě neskončilo (rozsudek krajského soudu č. j. 52 Af 28/2016 - 411 napadl správce daně kasační stížností, věc je vedena pod sp. zn. 2 Afs 378/2020 a dosud o ní nebylo rozhodnuto, pozn. soudu). Stěžovatel dále doplnil, že rozklad žalobkyně směřující proti nařízení přezkoumání rozhodnutí ze dne 10. 5. 2013 a 13. 5. 2013 byl zamítnut.

[23] Ministerstvo rozhodnutím ze dne 19. 1. 2021, č. j. MF-28115/2019/3902-22, zamítlo odvolání žalobkyně proti rozhodnutí stěžovatele ze dne 7. 2. 2020, č. j. 8529/2020-900000-313, a toto rozhodnutí potvrdilo. Rozhodnutí ze dne 7. 2. 2020 je tedy pravomocné, tzn. původní nesprávná „rušící“ rozhodnutí o odvolání ze dne 10. 5. 2013 a 13. 5. 2013, o která se žalobkyně a potažmo krajský soud opírají, jsou odstraněna i pravomocně. Jediná a správná rozhodnutí o odvolání ve věci doměření spotřební daně jsou „původní“ rozhodnutí o odvolání ze dne 22. 12. 2010. Stěžovatel se ztotožňuje s posouzením ministerstva, podle nějž rozhodnutí z roku 2013 byla vydána po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Stěžovatel podotkl, že od krajského soudu (v rozporu s pokyny obsaženými v rozsudku č. j. 8 Afs 172/2018 - 125) nedostal příležitost vzniklou nežádoucí situací procesně vypořádat. Ostatně i sama žalobkyně tvrdí, že rušící rozhodnutí z roku 2013 byla vydána až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Za takového stavu žalobkyně nemůže po Nejvyšším správním soudu spravedlivě požadovat, aby právní poměry zúčastněných subjektů byly upraveny či ovlivněny nezákonnými rozhodnutími ze dne 10. 5. 2013 a 13. 5. 2013, a opírat o ně své požadavky. Uvedené platí tím spíše, že tato nesprávná – dodatečné platební výměry na daň rušící – rozhodnutí byla aktuálně odstraněna i pravomocně.

[24] Podle stěžovatele krajský soud neměl napadeným rozsudkem rušit napadená rozhodnutí o odvolání a v žádném případě neměl rušit i samotné platební výměry na penále. Krajským soudem vytykanou údajnou překážku ve formě rušících rozhodnutí o odvolání ve věci doměření spotřební daně bylo možné odstranit v průběhu odvolacího řízení ve věci penále. Krajský soud však k tomu stěžovateli nedal vůbec možnost, protože ve věci penále spolu s napadeným rozhodnutím o odvolání zrušil současně i platební výměry na penále. Jedná se o obdobnou situaci, jakou Nejvyšší správní soud řešil v rozsudku ze dne 20. 9. 2017, č. j. 10 Afs 149/2017 - 37.

Replika žalobkyně ze dne 1. 3. 2021

[25] Žalobkyně v replice uvedla, že celní orgány v rozporu s § 122 odst. 3 daňového řádu, stejně jako v rozporu s právním posouzením vysloveným v usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb., a v rozsudcích č. j. 52 Af 28/2016 - 411 a č. j. 8 Afs 172/2018 - 127, vydaly, resp. nařídily přezkum rozhodnutí dotčených kasační stížností.

[26] Stěžovatel ve vyjádření neřeší podstatu věci spočívající v nařízení přezkumu, resp. ve vlastním přezkumu po uplynutí prekluzivní lhůty pro jeho uskutečnění. Žalobkyně poukázala na rozhodnutí ministerstva ze dne 23. 12. 2019 o nařízení přezkoumání rozhodnutí a související rozhodnutí o rozkladu. Podle ministerstva byla zachována pouze objektivní lhůta pro nařízení přezkoumání, resp. jedná se o pouhé odstranění současně existujících rozhodnutí o téže věci, která nemohou stát vedle sebe. Podle žalobkyně ministerstvo *de facto* sděluje, že nerespektuje prekluzivní lhůtu pro stanovení daně, resp. pro nařízení přezkumu. V odůvodnění tohoto rozhodnutí ministerstvo dále uvádí, že se prostřednictvím dozorcího prostředku fakticky nejedná o skutečnou změnu ve stanovení daně, a že přezkum je pouhou reflexí názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v rozsudku č. j. 2 Afs 249/2017 - 66. Žalobkyně dodala, že proti rozhodnutí ministerstva podala rozklad, který ministryně zamítla. Podle žalobkyně ministryně financí vydání předmětného rozhodnutí po prekluzivní lhůtě v rozhodnutí o rozkladu prokazatelně potvrdila. Vlastní přezkum je sporný i proto, že byl proveden na základě nepravomocného rozhodnutí ministerstva ze dne 23. 12. 2019.

[27] Žalobkyně v replice rovněž odkázala na další platební výměry na penále, které správce daně v mezidobí vydal (platební výměry ze dne 19. 2. 2021, č. j. 23272/2021-590000-11, č. j. 23273/2021-590000-11 a č. j. 23278/2021-590000-11, jimiž jsou penalizovány nedoplatky vykázané ke dni 20. 11. 2015 na spotřební dani z tabákových výrobků vyměřené za zdaňovací období únor, březen a duben 2006).

Vyjádření stěžovatele k replice žalobkyně ze dne 1. 4. 2021

[28] Stěžovatel se ohradil proti tvrzení žalobkyně, že aktuálně vydává další nezákonná rozhodnutí. Žalobkyně odkázala pouze na rozhodnutí ministerstva (potažmo jeho ministryně) a rozhodnutí správce daně (platební výměry Celního úřadu pro Pardubický kraj). Stěžovatel zdůraznil, že v projednávané věci jde výhradně o předpis penále ze spotřební daně za zdaňovací období únor, březen a duben 2006 u tabákových výrobků *Gullivers Extra*.

Duplika žalobkyně ze dne 16. 4. 2021

[29] Žalobkyně v duplice zopakovala, že správce daně vydal tři nové platební výměry na penále týkající se stejného zdaňovacího období. V této souvislosti odkázala na svou argumentaci v odvolání proti novým platebním výměrům na penále ze dne 19. 2. 2021.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[30] 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 nepřipustná *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 nepřipustnou,

pokračování

neboť krajský soud rozhodoval vázán právním názorem vysloveným kasačním soudem v rozsudku č. j. 8 Afs 172/2018 - 125 (srov. bod 13 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.

[31] Kasační stížnost není důvodná.

[32] Projednávaná věc se týká platebních výměřů na penále, které je příslušenstvím spotřební daně doměřené žalobkyni z tabákových výrobků *Gullivers Extra* za zdaňovací období února, března a dubna 2006. Jelikož penále jako příslušenství sleduje osud daně, jeho existence se odvíjí od existence rozhodnutí o stanovení daně. Ve věci je sporné to, zda dodatečné platební výměry na daň existovaly v době ukládání penále, resp. zda (a v důsledku jakého rozhodnutí, tj. kdy) obživly. Nejvyšší správní soud proto považuje za vhodné přiblížit také některá svá předchozí rozhodnutí, která jsou pro otázku existence rozhodnutí o stanovení daně zásadní. Od nich se pak odvíjí také otázka správnosti rozhodnutí, jimiž bylo předepsáno penále.

Rozsudek č. j. 2 Afs 249/2017 - 66

[33] 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 příkázáním pohledávky z účtu žalobkyně k vymození 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.

[34] Nejvyšší správní soud v části III. 3 rozsudku č. j. 2 Afs 249/2017 - 66 konstatoval, 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 rozsudek kasačního soudu č. j. 3 Afs 132/2017 (zejm. body 35 až 37) a také na rozsudek č. j. 8 Afs 172/2018 - 125, jímž byl krajský soud při nynějším rozhodování bezprostředně vázán.

Rozsudek č. j. 8 Afs 172/2018 - 125

[35] Nejvyšší správní soud ve věci (v linii penále) naposledy rozhodoval rozsudkem č. j. 8 Afs 172/2018 - 125. V něm zavázal krajský soud, aby opět posoudil existenci protichůdných rozhodnutí stěžovatele o odvolání. Krajský soud v rozsudku č. j. 52 Af 37/2017 - 71 (tj. „v prvním kole“ řízení vedeného pod sp. zn. 52 Af 37/2017) správně vyšel ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 71/2012 - 34, podle nichž původně zrušená správní rozhodnutí obživnou. Rozsudek devátého senátu se však nezabýval otázkou, jakým osudem bude stíženo následně vydané správní rozhodnutí, které respektovalo „nesprávný“ právní názor krajského soudu, revidovaný na podkladě kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem (zde se jedná o rozhodnutí z roku 2013 o zrušení dodatečných platebních výměrů). Krajský soud neposoudil, jak se současná existence dvou vzájemně rozporných správních rozhodnutí projeví v právní sféře žalobkyně. Z rozsudku č. j. 9 Afs 71/2012 - 34 nelze dovodit závěr o neúčinnosti později vydaného správního rozhodnutí. Z rozsudku krajského soudu č. j. 52 Af 37/2017 - 71 dále plyne, že i při kasačním zásahu Nejvyššího správního soudu učiněném před 31. 12. 2014 měl nastat účinek předpokládaný v § 124a daňového řádu; toto posouzení je však nesprávné (k tomu srov. rozsudek č. j. 2 Afs 249/2017 - 66).

[36] 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. Daná skutečnost je významná i pro posouzení otázky, zda lze (s přihlédnutím k principu daňové akcesority) stanovit příslušenství daně v podobě penále, není-li splněna podmínka v podobě pravomocně stanovené daně. Jelikož tedy krajský soud v předcházejícím rozsudku č. j. 52 Af 37/2017 - 71 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 námítky související s obživnutím rozhodnutí. Jelikož se jedná o zcela zásadní otázku, od jejíhož zodpovězení se odvíjelo řešení dalších námitek, kasační soud se již nevyjadřoval k ostatním námítkám. Především však z tohoto procesního postupu kasačního soudu nelze dovodit opak závěrů v něm výslovně uvedených.

Obživnutí rozhodnutí

[37] V dalším řízení krajský soud rozhodoval nyní napadeným rozsudkem. Podle soudu nyní posuzovaných devět platebních výměrů na penále a navazující tři žalobou napadená rozhodnutí stěžovatele byly vydány za situace, kdy neexistovala rozhodnutí o stanovení daně. Krajský soud konstatoval, že pro vznik penále je obecně rozhodné, že nadále v nezměněné podobě existují rozhodnutí o stanovení daně, ke které se penále vztahuje (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2008, č. j. 8 Afs 161/2006 - 93, nebo ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 111/2018 - 29, bod 14). Je-li zrušeno rozhodnutí o vyměření daně, musí být zrušeno i rozhodnutí o předepsání penále (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2009, č. j. 1 Afs 47/2009 - 45, či ze dne 25. 1. 2012, č. j. 1 Afs 77/2011 - 91, bod 19). V souladu se závazným právním názorem vyjádřeným v rozsudku č. j. 2 Afs 249/2017 - 66 dospěl krajský soud k závěru, že platební výměry na penále a související napadená rozhodnutí stěžovatele byly vydány v době,

pokračování

kdy rozhodnutí o stanovení daně již neexistovala. Vydáním rozhodnutí týkajících se penále proto byl porušen princip akcesority příslušenství daně. 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. Jelikož platební výměry na penále vůbec neměly být vydány, postupoval soud podle § 78 odst. 3 s. ř. s. a zrušil také tato prvostupňová rozhodnutí správce daně.

[38] Z napadeného rozsudku je zjevné, že krajský soud následoval právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v posledním rušícím rozsudku a zprostředkovaně také právní názor vyslovený v souvislosti s exekuční linií 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).

[39] Podle stěžovatele v důsledku rušícího rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 17/2013 - 179 obživo 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 obživo pouze krajským soudem původně rušená rozhodnutí, jimiž jsou odvolací správní rozhodnutí z roku 2010, nikoliv samotné dodatečné platební výměry na daň.

[40] 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 obživo 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 teoreticky nelze vyloučit situaci, v níž krajský soud zruší nejen rozhodnutí žalovaného, ale také rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (tj. následně by obživo 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 kasacího soudu obživnout.

[41] 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 neobživo 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 obživo 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 platebním výměrům na penále. Je zjevné, že v té době dodatečné platební výměry na daň neexistovaly. S ohledem na zmíněnou zásadu akcesority příslušenství daně proto krajský soud postupoval správně a napadená rozhodnutí zrušil. Z téhož důvodu správně zrušil také platební výměry na penále.

[42] 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 závčas obživly platební výměry na daň. Podnět však byl podán až v roce 2019, tj. po vydání nyní napadených rozhodnutí. Původní řízení o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům tak mělo být alespoň zastaveno, protože odpadl jeho předmět.

[43] S ohledem na opakovaně zmiňovaný princip akcesority daňového příslušenství proto krajský soud správně zrušil rozhodnutí o penále, neboť přestala existovat „podkladová“ rozhodnutí o stanovení daně, která jsou pro existenci rozhodnutí o penále nezbytným předpokladem. Krajskému soudu nelze vytknout ani postup podle § 78 odst. 3 s. ř. s., tj. zrušení prvostupňových rozhodnutí správce daně. Soud může zrušit prvostupňové rozhodnutí správního orgánu vydané v daňovém řízení mj. tehdy, pokud platební výměr vydaný správcem daně neměl být vůbec vydán (usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, č. 1997/2010 Sb. NSS). Krajský soud vysvětlil, že v nyní posuzované věci nastala právě taková situace. Stěžovatelův odkaz na rozsudek č. j. 10 Afs 149/2017 - 37 proto není případný.

[44] Stěžovatel navíc sice na jednu stranu tvrdí, že dodatečné platební výměry na daň obživly již v roce 2014, ale současně krajskému soudu vytyká, 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.

Přezkumné řízení a prolomení § 75 odst. 1 s. ř. s.

[45] Stěžovatel rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení dne 7. 2. 2020 na základě § 123 odst. 5 daňového řádu zrušil rozhodnutí o odvoláních ze dnů 10. 5. 2013 a 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.

[46] 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),

pokračování

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.

[47] 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).

[48] 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 obživila se všemi s tím spojenými důsledky.

[49] 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 obživila, nemůže to vést ke zpětné legitimizaci nezákonného postupu správce daně a stěžovatele.

[50] 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. Vydáním platebních výměrů na penále i napadených rozhodnutí celní orgány porušily princip akcesority příslušenství daně. Platební výměry na penále ani rozhodnutí stěžovatele o odvolání proti nim proto vůbec neměly být vydány.

VI. Závěr a náklady řízení

[51] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[52] O náhradě nákladů rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.

[53] Úspěšné žalobkyni soud přiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, kterou představuje odměna advokáta za tři úkony právní služby ve výši 3.100 Kč, tj. za vyjádření ke kasační stížnosti, repliku a dupliku podle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bodem 5 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 10.200 Kč. Tuto částku je třeba navýšit o DPH ve výši 21 %, neboť zástupce žalobkyně je plátcem této daně. Celkem činí náhrada nákladů řízení částku 12.342 Kč, kterou je povinen uhradit stěžovatel jako neúspěšný účastník ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s. k rukám zástupce žalobkyně do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 7. dubna 2022

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu