



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Celního ředitelství Praha**, se sídlem v Praze 1, Washingtonova 7, zastoupeného JUDr. Alanem Korbelem, advokátem se sídlem v Praze 5, nám. 14. října 3, za účasti společnosti **T. p., s. s r. o.**, zastoupené JUDr. Tomášem Sokolem, advokátem se sídlem v Praze 2, Sokolská 60, a osoby zúčastněné na řízení **K., a. s.**, zastoupené JUDr. Jaroslavem Polanským, advokátem se sídlem v Praze 5, E. Peškové 15, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 12. 2005, č. j. 10 Ca 118/2004 – 264,

**t a k t o :**

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 8. 12. 2005, č. j. 10 Ca 118/2004 – 264, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

### **O d ů v o d n ě n í :**

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 8. 12. 2005, č. j. 10 Ca 118/2004 – 264, bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 29. 4. 2004, č. j. 105-06/04-1701-21, kterým byl změněn platební výměr Celního úřadu Praha III. č. 42/2003, ze dne 16. 10. 2003, č. j. 1499/03-08, o vyměření celního dluhu tak, že výroková část byla nahrazena novým zněním o vyměření spotřební daně a daně z přidané hodnoty účastníkovi s tím, že povinnost vyměřit tyto daně vznikla dnem vzniku celního dluhu podle ustanovení § 240 odst. 1, 2 zákona č. 13/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“), tj. okamžikem nezákonného odnětí zboží celnímu dohledu. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že se nejprve zabýval námitkou brojící proti platnosti platebního výměru č. 42/2003 a konstatoval, že v daném případě celní úřad postupoval tak, že po vydání tohoto platebního výměru vydal z vlastního podnětu rozhodnutí ze dne 12. 11. 2003, jímž své předcházející rozhodnutí o vyměření celního dluhu zrušil s odůvodněním, že mu nepředcházela realizace práva daňového subjektu vyjádřit se k výsledkům ve zprávě o daňové kontrole. Toto rozhodnutí se stalo pravomocným dne 26. 1. 2004. Tímto úkonem nastala situace, kdy byl předmětný platební výměr pravomocně zrušen, a proto bylo povinností celního úřadu

vydat nový platební výměr, kterým měl celní úřad vyměřit účastníkovi jeho (celní a daňovou) povinnost. Místo toho vydal celní úřad dne 1. 3. 2004 rozhodnutí o ověření neplatnosti rozhodnutí ze dne 12. 11. 2003 s odůvodněním, že mu chyběla základní náležitost podle § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Po zhodnocení všech uvedených skutečností dospěl městský soud k závěru, že takové rozhodnutí celního úřadu (ze dne 1. 3. 2004) nemůže obstát, a to již z toho důvodu, že je v rozporu s výrokovou částí rozhodnutí ze dne 12. 11. 2003, v níž je uveden procesní předpis, tj. § 322a odst. 2 celního zákona, a jiný důvod celní úřad pro své rozhodnutí o ověření neplatnosti ze dne 1. 3. 2004 neměl, resp. neuvedl. I následující rozhodnutí Celního úřadu Praha III. postrádá procesní logiku, kdy znovu ve věci zrušení rozhodnutí o vyměřeném celním dluhu rozhodl tak, že se platební výměr č. 42/2003 neruší. Městský soud proto konstatoval, že procesní postup celních orgánů vyjádřený jednotlivými uvedenými rozhodnutími nelze akceptovat, neboť nelze odhlédnout od skutečnosti, že státní orgány při výkonu veřejné moci jsou v postavení vrchnostensky nadřazeného subjektu, kdy autoritativně zasahují do jednotlivých práv a povinností subjektů, přezkoumávají určité skutečnosti a vyvolávají v jednotlivcích dobrou víru ve správnost těchto skutečností a v samotný akt státu. V návaznosti na to městský soud uzavřel, že stěžovatel v napadeném rozhodnutí změnil neexistující rozhodnutí, které bylo pravomocně zrušeno a nemohlo obživnout rozhodnutím o ověření neplatnosti zrušujícího rozhodnutí, což není pojmově možné. Bylo-li vydáno napadené rozhodnutí, aniž by mu předcházel platební výměr, znamená to, že stěžovatel rozhodoval o právech a povinnostech účastníka, která nebyla žádným rozhodnutím správního orgánu I. stupně založena. Takové rozhodnutí stěžovatele je z těchto důvodů zatíženo podstatnou vadou řízení, která má za následek hmotněprávní nezákonnost rozhodnutí samotného, a proto bylo soudem zrušeno. K námitkám vztahujícím se k provedeným daňovým kontrolám městský soud uvedl, že podle obsahu spisu byla u účastníka zahájena toliko jediná kontrola, a to dne 8. 8. 2002 podle § 16 zákona o správě daní a poplatků a uzavřel, že měla být provedena následná kontrola podle ustanovení § 127 celního zákona a byla-li provedena daňová kontrola podle zákona o správě daní a poplatků, stalo se tak v rozporu s celním zákonem, konkrétně s ustanovením § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona. Žádná ze zpráv se nemohla stát podkladem pro rozhodnutí celních orgánů, neboť za situace, kdy kontrolovanému subjektu byla dána lhůta k vyjádření celním orgánem bezprostředně v den projednávání zprávy, nemohla s ním být téhož dne po projednání zprávy kontrola řádně ukončena. Nejedná se proto pouze o porušení procesního ustanovení, že místo § 127 celního zákona byl použit § 16 zákona o správě daní a poplatků, ale jde o postup, který je nezákonný a mohl mít vliv i na věcnou správnost rozhodnutí. V dalším řízení bude na stěžovateli, aby se znovu zabýval odvoláním účastníka a jeho obranou uplatněnou ve správním řízení a v intencích tohoto rozsudku znovu rozhodl. Nejprve bude třeba zjistit řádně skutkový stav a poté znovu posoudit, zda a z jakých zákonných důvodů lze účastníkovi vyměřit příslušnou daňovou povinnost. V odůvodnění stěžovatel uvede, které skutečnosti byly podkladem rozhodnutí, jakými úvahami byl veden při hodnocení důkazů a při použití právních předpisů, na základě nichž rozhodoval, přičemž se neopomene vypořádat rovněž se skutečnostmi, v nichž spočívá obrana účastníka.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., v níž namítal, že městský soud jej zavázal opětovně se v odvolacím řízení zabývat odvoláním účastníka a jeho obranou uplatněnou ve správním řízení, přičemž mu uložil nejprve řádně zjistit skutkový stav a poté znovu posoudit, zda a na základě jakých zákonných důvodů lze účastníkovi vyměřit příslušnou daňovou povinnost, ale současně přitom městský soud ve vztahu k napadenému rozhodnutí vyslovil právní názor, že jím stěžovatel změnil neexistující platební výměr Celního úřadu

Praha III. ze dne 16. 10. 2003, č. 42/2003, který byl pravomocně zrušen a nemohl obživnout rozhodnutím o ověření neplatnosti. „Neexistenci“ předmětného platebního výměru městský soud dovodil ze skutečnosti, že rozhodnutí Celního úřadu Praha III. o ověření neplatnosti ze dne 1. 3. 2004 je v rozporu s ustanovením celního zákona, jehož se dovolává, a proto jej nemohl shledat zákonným. Z důvodu lepší přehlednosti a srozumitelnosti stěžovatel shrnul průběh předmětného sporu a jednotlivá rozhodnutí, která ve vztahu k platebnímu výměru vydal, a poté označil názor městského soudu, že rozhodnutí Celního úřadu Praha III. ze dne 1. 3. 2004, č. j. 1499/03-08, kterým byla podle ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků ověřena neplatnost rozhodnutí Celního úřadu Praha III. ze dne 12. 11. 2003, č. j. 1499/03-08, je nezákonné, za nesprávný. Důvodem ověření neplatnosti byla chybějící základní náležitost rozhodnutí podle ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, tj. neuvedení procesního předpisu, podle kterého správní orgán rozhodl. Tímto procesním předpisem není, a nemělo být, podle názoru stěžovatele ustanovení § 322a odst. 2 celního zákona tak, jak to uvádí městský soud, ale ustanovení § 32 zákona o správě daní a poplatků, přičemž v rozhodnutí měly být uvedeny všechny právní předpisy, podle kterých správní orgán rozhodl. Podle ustanovení § 320 odst. 1 celního zákona, ve znění účinném do 31. 12. 2003, nestanoví-li celní zákon nebo zvláštní zákon jinak, platí ve věcech nevymezených pod písm. a) a b) pro řízení před celními orgány obecné předpisy o správě daní a poplatků. V případě, že Nejvyšší správní soud dospěje k závěru, že právní názor městského soudu je správný, zůstane napadený rozsudek nepřezkoumatelný z důvodu nesrozumitelnosti, tj. z důvodu nejednoznačného a nejasného právního názoru městského soudu. Na jedné straně totiž městský soud dospěl k závěru, že stěžovatel v odvolacím řízení změnil neexistující (prvostupňové) rozhodnutí, které bylo pravomocně zrušeno a nemohlo obživnout rozhodnutím o ověření neplatnosti, které je podle názoru soudu nezákonné a „nemůže obstát“, a na straně druhé věc vrátil stěžovateli jako odvolacímu orgánu a zavázal jej opětovně se zabývat obranou a odvoláním účastníka, přičemž se však jedná o odvolání, které, uzná-li stěžovatel argumentaci městského soudu, směřuje do neexistujícího rozhodnutí, které bylo pravomocně zrušeno a nemohlo obživnout. Ve výše uvedeném spatřuje stěžovatel jak nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, která spočívá v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů a má za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v řízení (otázka neexistence prvostupňového rozhodnutí). V této souvislosti stěžovatel opětovně poukázal na to, že otázka zákonnosti rozhodnutí, které Celní úřad Praha III. a stěžovatel učinili v průběhu celního řízení, je předmětem řízení vedeného Městským soudem v Praze pod sp. zn. 10 Ca 82/2005, ve kterém však soud zatím nenařídil jednání. Stěžovatel rovněž zdůraznil, že skutkově totožná věc týkající se totožných účastníků řízení již byla Městským soudem v Praze rozhodnuta rozsudkem ze dne 27. 9. 2005, č. j. 8 Ca 131/2004 - 244, proti kterému je podána jak stěžovatelem, tak i účastníkem kasační stížnost, o níž nebylo dosud rozhodnuto. Dále stěžovatel v kasační stížnosti velmi obsáhle argumentoval ve vztahu ke stanovení okamžiku odnětí zboží celnímu dohledu s tím, že nemůže souhlasit s názorem městského soudu. Ze všech důvodů uvedených v kasační stížnosti pak navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

Účastník ve vyjádření ke kasační stížnosti ji v úvodu označil za účelové podání, jímž se stěžovatel pouze snaží protahovat řízení. Účastník je skálopevně přesvědčen, že městský soud postupoval v souladu s právními předpisy, které řádně aplikoval a tyto si správně vyložil. Je podle jeho názoru neoddiskutovatelné, že správní orgány v posuzovaném případě porušily procesní ustanovení zákona tak zásadním způsobem, že toto porušení má za následek hmotně právní nezákonnost rozhodnutí samotného. Účastník se plně ztotožnil se závěry městského soudu a z tohoto důvodu se nevyjadřoval k jednotlivým

tvrzením uvedeným v napadeném rozsudku, ale omezil se pouze na vyjádření svého stanoviska k jednotlivým tvrzením stěžovatele, kdy na některé závěry městského soudu pouze odkáže. Pokud stěžovatel v první řadě uvedl, že se neztotožňuje s názorem městského soudu, že rozhodnutí o ověření neplatnosti je nezákonné, posoudil podle názoru účastníka městský soud tuto otázku správně, a proto je tato stížní námitka zcela nedůvodná. Není sporu o tom, že celní zákon je předpisem nejen hmotně právním, ale i procesně právním. Rozhodnutí o zrušení platebního výměru neoddiskutovatelně obsahuje veškeré zákonem požadované náležitosti a tudíž se nejedná o rozhodnutí nezákonné. V předmětném rozhodnutí bylo jako procesně právní předpis uvedeno ustanovení § 322a odst. 2 celního zákona. Tuto skutečnost uvádí i městský soud na str. 15 napadaného rozsudku, kde výslovně stojí: „Po zhodnocení všech výše uvedených skutečností soud dospěl k závěru, že takovéto rozhodnutí (ze dne 1. 3. 2004) nemůže obstát a to již z toho důvodu, že toto rozhodnutí je v rozporu s výrokovou částí rozhodnutí ze dne 12. 11. 2003, v níž procesně právní předpis, tedy ust. § 322a odst. 2 celního zákona uveden je a jiný důvod celní úřad pro své rozhodnutí o ověření neplatnosti ze dne 1. 3. 2004 neměl, resp. jej neuvedl“. V této souvislosti a na podporu výše uvedených tvrzení účastník poukázal na právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2003, č. j. Afs 12/2003 – 216, že „Chybějící zákonné náležitosti správního aktu mohou vyvolávat jeho nicotnost pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby tento správní akt respektovali. Ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, výslovně nepožaduje, aby ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno konkrétní ustanovení zákona, a stanoví toliko povinnost uvést právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. Neuvedení konkrétního ustanovení proto není důvodem nicotnosti daňového rozhodnutí, a to ani poukazem na § 32 odst. 7 téhož zákona“. Co se týče nesrozumitelnosti napadeného rozsudku, je účastník diametrálně odlišného názoru od stěžovatele. Městský soud dospěl k závěru, že rozhodnutí stěžovatele je z důvodů uvedených v rozsudku zatíženo podstatnými vadami řízení, tj. takovým porušením procesních ustanovení zákona, která mají za následek hmotně právní nezákonnost rozhodnutí samotného, a proto vyhověl návrhu účastníka a toto rozhodnutí zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení, což je v souladu s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. Zároveň vyslovil několik právních závěrů, kterými jsou v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. správní orgány vázány. Jedním z těchto právních názorů je konstatování pravomocného zrušení platebního výměru rozhodnutím Celního úřadu Praha III. ze dne 12. 11. 2003 s tím, že stěžovatel nemohl dále rozhodnutím o ověření neplatnosti měnit rozhodnutí I. stupně, které bylo pravomocně zrušeno. Je pravdou, že soud může podle okolností zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které zrušovanému rozhodnutí předcházelo. V řešeném případě však městský soud platební výměr č. 38/2003 ze dne 16. 10. 2003, zrušit nemohl, i kdyby sebevíc chtěl, neboť byl již pravomocně zrušen celním úřadem, jak je v napadeném rozsudku konstatováno. V souladu s napadeným rozsudkem je tedy stěžovatel povinen vrátit věc celnímu úřadu k dalšímu řízení, kdy správní orgán I. stupně jsa vázán právním názorem městského soudu, který daňovou kontrolu shledal jako nezákonnou, nebude moci v nezákonné daňové kontrole pokračovat, ale bude oprávněn zahájit následnou kontrolu v souladu s ustanovením § 127 celního zákona. Z uvedeného podle účastníka vyplývá, že městský soud rozhodl v souladu se zákonem, kdy jinak rozhodnout ani nemohl. Jeho rozsudek je zcela srozumitelný. Proto se nelze ani ztotožnit se stížní námitkou, že napadený rozsudek spočívá v nedostatku důvodů, když rozhodnutí bylo velice podrobně odůvodněno. Pokud stěžovatel tvrdí, že opakovaně poukazuje na skutečnost, že otázka zákonnosti rozhodnutí, které celní úřad a stěžovatel v průběhu celního řízení učinili, je předmětem řízení vedeného Městským soudem v Praze pod sp. zn. 10 Ca 83/2005, tvrdí tuto skutečnost až nyní, tedy až po vydání napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud by tedy měl postupovat podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. a k této skutečnosti nepřihlížet.

V případě, že by se Nejvyšší správní soud neztotožnil s tímto názorem, pak účastník označil i tuto námitku za nedůvodnou. Dovolává-li se stěžovatel důvodů uvedených v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2005, č. j. 8 Ca 131/204 - 244, vyplývá z tohoto tvrzení, že v této části směřuje kasační stížnost proti důvodům rozhodnutí, což je v souladu s ustanovením § 104 odst. 2 s. ř. s. nepřipustné. Nedůvodnou shledal účastník také námitku týkající se otázky, podle kterého ustanovení kterého právního předpisu měla být kontrola provedena, neboť městský soud dospěl ke správnému právnímu názoru. S ohledem na shora uvedené účastník navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

V doplnění svého vyjádření účastník poukázal na to, že z odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá, že, kromě řady jiných důvodů, bylo rozhodnutí stěžovatele zrušeno zejména kvůli tomu, že bylo rozhodováno o odvolání proti neexistujícímu rozhodnutí. Nicméně účastník má za to, že je třeba připomenout, že byla vedena polemika nad tím, zda závěr městského soudu o tom, že odvolací soud (správně správní orgán) rozhodoval o odvolání proti rozhodnutí, které bylo zrušeno, je správný. V této souvislosti poukázal účastník na to, že uváděl, že právní závěr městského soudu je správný, a v současné době již nemůže být nejmenších pochyb o tom, že argumentace účastníka byl správná, neboť Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 27. 7. 2006, č. j. 10 Ca 82/2005 – 95, vyhověl jeho žalobě na zrušení rozhodnutí, kterým správní orgán vyslovil, že platební výměr neruší. Tak tento soud potvrdil, že rozhodnutí stěžovatele ze dne 29. 4. 2004, kterým rozhodl o odvolání účastníka proti platebnímu výměru č. 38, je nezákonné, neboť odvolacím orgánem bylo přezkoumáno již pravomocně zrušené rozhodnutí správního orgánu I. stupně. Proti tomuto rozsudku nebyla podána kasační stížnost. S ohledem na výše uvedené má účastník za nepochybné, resp. za pravomocně soudně rozhodnuté, že rozhodnutím stěžovatele ze dne 29. 4. 2004 bylo změněno neexistující rozhodnutí správního orgánu I. stupně.

Osoba zúčastněná na řízení ve svém vyjádření uvedla, že kasační stížnost nelze považovat za důvodnou, neboť je ryze účelová a stěžovatel se jí pouze snaží protahovat řízení a oddalovat vrácení částky 10 000 000 Kč osobě zúčastněné na řízení, kterou byla nucena zaplatit státní pokladně, když jí bylo platebními výměry vykonatelnými, bez ohledu na právní moc, vydanými celním orgánem I. stupně uloženo, aby za účastníka splnila celní dluh vyměřený mu rozhodnutím stěžovatele ze dne 29. 4. 2004, č. j. 105-06/04-1701-21. Osoba zúčastněná na řízení se v plném rozsahu ztotožnila s postupem městského soudu v dané věci, neboť podle jejího názoru postupoval velmi pečlivě. Po právní stránce posoudil věc bezchybně a vydal právně bezvadný rozsudek, který je ve všech ohledech v souladu se zákonem. To platí i ve vztahu k odůvodnění napadeného rozsudku, které je značně obsáhlé a velmi přesvědčivé, když obsahuje dostatek právně relevantních důvodů pro zrušení napadeného rozhodnutí stěžovatele i popis právních úvah, kterými se městský soud při svém rozhodování o žalobě řídil. Osoba zúčastněná na řízení se zcela ztotožnila se závěry městského soudu, že postup celních orgánů při vydávání a následném rušení jednotlivých rozhodnutí, jejichž adresátem byl účastník, byl v tak příkrém rozporu se zákonem, že stěžovatel ve finále rozhodoval o právech a povinnostech účastníka, která nebyla žádným rozhodnutím celního orgánu I. stupně založena. Z rekapitulace průběhu řízení před celními orgány je očividné, že řízení, které probíhalo před celními orgány, vykazovalo celou řadu nestandardností a těžkých procesních vad. Postup celního úřadu, i samotného stěžovatele, byl zatížen podstatnými vadami řízení a městskému soudu již z tohoto důvodu nezbylo, než napadené rozhodnutí zrušit. Napadený rozsudek není nezákonný a navíc není jasné, z jakého důvodu by měl být nesrozumitelný, když vady řízení zatěžující soudem zrušené rozhodnutí stěžovatele jsou zcela výstižně popsány na str. 15 a 16 napadeného rozsudku.

Městský soud zejména přesvědčivě vysvětlil pojmovou nemožnost toho, aby stěžovatel měnil rozhodnutí správního orgánu I. stupně, které bylo pravomocně zrušeno a nemohlo tak „obživnout“ následným rozhodnutím o ověření neplatnosti. Stěžovatel jako odvolací orgán zjevně rozhodoval o právech a povinnostech účastníka, která nebyla založena žádným rozhodnutím celního orgánu I. stupně, a tudíž městský soud nemohl zrušit rozhodnutí celního orgánu I. stupně, které neexistuje. Stěžovatel proto bude zřejmě muset vrátit správní spis celnímu orgánu I. stupně, který by měl pokračovat v řízení a který následně může, budou-li pro to splněny zákonné podmínky, vydat nové rozhodnutí o vyměření daně z přidané hodnoty a spotřební daně účastníkovi, který bude mít, v souladu se zákonem o správě daní a poplatků, právo podat proti němu odvolání. Podle osoby zúčastněné na řízení je tudíž lichá stížní námitka ohledně údajné nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, jež má spočívat v jeho nesrozumitelnosti. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zcela zřejmé, že městský soud shledal v postupu stěžovatele a celního úřadu zásadních nesrovnalostí a závažných pochybení hned několik. Procesní pochybení stěžovatele byla sama o sobě natolik závažná, že městskému soudu nezbylo, než napadené rozhodnutí stěžovatele zrušit. Vedle toho městský soud nad rámec svých povinností uvádí v odůvodnění napadeného rozsudku i další věcná (hmotněprávní) pochybení stěžovatele, která způsobují nezákonnost jeho rozhodnutí a je pouze ku prospěchu věci a v souladu se zásadou procesní ekonomie, když je již v této fázi jasně formulován právní názor soudu z hlediska aplikace práva hmotného. Osoba zúčastněná na řízení zastává dále, stejně jako městský soud, názor, že je třeba v tomto bezpochyby mimořádně komplikovaném případě nejprve řádně zjistit skutkový stav, tj. zejména podstatné okolnosti týkající se vzniku údajného celního dluhu. V dosavadním (procesními vadami zatíženém) řízení před celními orgány se tak nestalo. Celní orgány se dostatečně nezabývaly obranou účastníka spočívající v tom, že zboží bylo odňato celnímu dohledu již v režimu tranzitu, který bezprostředně předcházela režimu uskladnění v celním skladu. V této souvislosti je rovněž nezbytné, aby byl řádně zjištěn okamžik vzniku celního dluhu, k čemuž doposud rovněž nedošlo. S ohledem na výše uvedené skutečnosti a právní argumentaci navrhla osoba zúčastněná na řízení, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám shledal vadu uvedenou v odst. 3 citovaného ustanovení, k níž musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Z obsahu správního spisu vyplynulo, že platebním výměrem č. 42/2003 ze dne 16. 10. 2003 vyměřil Celní úřad Praha III. účastníkovi spotřební daň v částce 203 788 406 Kč a daň z přidané hodnoty v částce 68 896 476 Kč. Dne 6. 11. 2003 byl se zástupci účastníka sepsán protokol o ústním jednání, jehož obsahem bylo sdělení ke zprávě o daňové kontrole, v němž bylo namítáno, že zástupci účastníka neměli možnost se k této zprávě vyjádřit. Na základě těchto námitek Celní úřad Praha III. rozhodnutím ze dne 12. 11. 2003, č. j. 1499/03-08, ve smyslu ustanovení 322a odst. 2) celního zákona zrušil platební výměr č. 42 /2003 s odůvodněním, že jeho vydání nepředcházela možnost uplatnění práva daňového subjektu vyjádřit se k výsledkům uvedeným ve zprávě o daňové kontrole. Proti tomuto rozhodnutí podal účastník také odvolání, které ale následně vzal zpět a rozhodnutí tak nabylo právní moci dne 26. 1. 2004. Dne 12. 11. 2003 podal účastník proti platebnímu výměru č. 42/2003 odvolání, které následně doplňoval. Rozhodnutím ze dne 1. 3. 2004, č. j. 1499/03-08, ověřil Celní úřad Praha III. podle ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků neplatnost svého rozhodnutí ze dne 12. 11. 2003 z důvodu chybějící základní náležitosti rozhodnutí podle ustanovení 32 odst. 2 písm. d) citovaného zákona, kdy ve výroku nebyl uveden procesní předpis, podle kterého správní orgán rozhodl.

Účastník se podáním ze dne 9. 3. 2004 vzdal práva odvolání. Dne 29. 4. 2004 vydal Celní úřad Praha III. rozhodnutí č. j. 1499/03-08, jímž rozhodl, že podle ustanovení § 32 odst. 1 citovaného zákona a § 322a odst. 2 celního zákona se platební výměr č. 42/2003 ze dne 16. 10. 2003 neruší, neboť nebyly splněny podmínky pro jeho zrušení. Proti tomuto rozhodnutí Celního úřadu Praha III. podal účastník odvolání, o kterém rozhodl stěžovatel dne 14. 1. 2005 tak, že je zamítl. O odvolání účastníka ze dne 12. 11. 2003 proti platebnímu výměru č. 42/2003 rozhodl stěžovatel dne 29. 4. 2004 rozhodnutím č. j. 105-06/04-1701-21 tak, že výrok nahradil novým textem.

V daném případě stěžovatel především namítal nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v přecházejícím řízení týkající se neexistence správního rozhodnutí vydaného správním orgánem I. stupně, o kterém následně rozhodl stěžovatel jako odvolací orgán napadeným rozhodnutím. K této námitce považuje za nutné Nejvyšší správní soud nejprve obecně uvést, že nesprávné posouzení právní otázky může spočívat buď v tom, že soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis, než měl správně použít, a pro toto pochybení je výrok soudu v rozporu s příslušným ustanovením toho kterého právního předpisu nebo v tom, že soudem byl sice aplikován správný právní předpis, avšak tento byl nesprávně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci, nebo je sice učiněn správný právní závěr, ale v odůvodnění rozhodnutí je nesprávně prezentován.

V době od 1. 7. 2002 (změna provedená zákonem č. 1/2002 Sb.) do 30. 4. 2004 byl celní úřad podle ustanovení § 322a odst. 2 celního zákona oprávněn změnit nebo zrušit jím vydané rozhodnutí, u něhož nebyla splněna jedna nebo více podmínek potřebných pro jeho vydání nebo již nebyla plněna. V souladu s citovaným ustanovením vydal Celní úřad Praha III. dne 12. 11. 2003 rozhodnutí č. j. 1499/03-08, jímž zrušil platební výměr ze dne 16. 10. 2003, č. 42/2003, o vyměření celního dluhu, které nabylo právní moci dne 26. 1. 2004. V důsledku tohoto rozhodnutí zanikly právní účinky předmětného platebního výměru. Na tom již nemohlo nic změnit další rozhodnutí vydané Celním úřadem Praha III. ze dne 1. 3. 2004, jímž byla ověřena neplatnost rozhodnutí ze dne 12. 11. 2003, rozhodnutí č. j. 1499/03-08. Právní účinky rozhodnutí ze dne 12. 11. 2003 trvají ve vztahu k platebnímu výměru č. 42/2003 i nadále, nemohly být dotčeny rozhodnutím o ověření neplatnosti a obnoveny právní účinky předmětného platebního výměru. Důvody ověření neplatnosti jsou pro posouzení dané věci irrelevantní, protože rozhodnutí ze dne 1. 3. 2004 nemůže být v tomto řízení předmětem přezkumu soudem. Předmětem přezkumu je totiž rozhodnutí celního ředitelství o odvolání a potažmo tedy také platební výměr č. 42/2003. Rozhodnutí o ověření neplatnosti není jiným úkonem správního orgánu, který by byl závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí, aby tak bylo možno jej podle ustanovení § 75 odst. 2 věta druhá s. ř. s. přezkoumat. V této souvislosti lze také poukázat na judikaturu jak Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 13. 12. 2006, č. j. 1 Afs 92/2006 - 56), tak Ústavního soudu (nález ze dne 17. 11. 1998, sp. zn. Pl. ÚS 8/98), v níž byl vysloven právní názor, že rozhodnutí, kterým správce daně ověřuje neplatnost svého rozhodnutí podléhá soudnímu přezkumu.

Nejvyšší správní soud, byť s poněkud odlišnou právní argumentací, dospěl ke shodnému právnímu názoru jako městský soud, že platební výměr č. 42/2003 je neexistujícím rozhodnutím a rozhodovalo-li celní ředitelství o odvolání podaném proti němu, nemohlo rozhodovat o právech a povinnostech účastníka, neboť ta nebyla založena

žádným rozhodnutím správního orgánu I. stupně. Proto neshledal první ze stížních námitek opodstatněnou.

Důvodná však je podle názoru Nejvyššího správní soudu druhá stížní námitka, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný z důvodu nesrozumitelnosti, tj. z důvodu nejednoznačného a nejasného právního názoru městského soudu, když na jedné straně městský soud dospěl k závěru, že stěžovatel v odvolacím řízení změnil neexistující prvostupňové rozhodnutí a na druhé straně věc vrátil stěžovateli jako odvolacímu orgánu a zavázal jej opětovně se zabývat obranou a odvoláním účastníka, které, uzná-li stěžovatel argumentaci soudu, směřuje proti neexistujícímu rozhodnutí.

Odvolání je řádným opravným prostředkem, jímž účastník správního řízení žádá, aby správní orgán vyššího stupně přezkoumal rozhodnutí nižšího stupně, pokud to zákon nevylučuje nebo pokud se účastník řízení odvolání nevzdal. S touto výhradou lze odvoláním napadnout každé prvoinstanční rozhodnutí, které je individuálním správním aktem, tj. kterým se rozhoduje o právech a povinnostech účastníka správního řízení. Postup odvolacího orgánu v daňovém řízení je upraven v ustanovení § 50 zákona o správě daní a poplatků, který v odst. 3 stanoví, že odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Z citovaného ustanovení tak mimo jakoukoliv pochybnost vyplývá, že základním předpokladem činnosti odvolacího orgánu je existence rozhodnutí vydaného správním orgánem nižšího stupně. O takovou situaci se v daném případě z důvodů výše uvedených nejedná, protože odvoláním napadený platební výměr č. 42/2003 byl v souladu s ustanovením § 322a celního zákona zrušen dříve než odvolací orgán o odvolání podaném proti němu rozhodoval. Podle ustanovení § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků odvolací orgán rozhodnutí přezkoumá a není-li vázán ustanovením odstavce 5 (což v daném případě nepřichází v úvahu), rozhodnutí v odůvodněných případech změni nebo zruší, jinak odvolání zamítne. V případě neexistence rozhodnutí však nepřichází jeho změna nebo zrušení v úvahu. To znamená, že odvolací orgán nemá možnost volby (alternativa - nemůže posoudit napadené rozhodnutí ani v rozsahu požadovaném v odvolání), ale zbývá mu pouze možnost odvolání zamítnout. Je proto nelogické, je-li v podstatě předem dán výsledek odvolacího řízení, zavázat odvolací orgán, aby se v dalším řízení znovu zabýval odvoláním účastníka a tím, co uvedl na svou obranu ve správním řízení, a poté vydal nové rozhodnutí ve věci. Závažný právní závěr městského soudu vyslovený v napadeném rozsudku je proto vnitřně rozporný a ve svých důsledcích nepřezkoumatelný.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O věci bylo rozhodnuto bez jednání ve smyslu ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 23. srpna 2007

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně senátu