



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Tukový průmysl, spol. s r. o.**, se sídlem Koubova 79, Praha 9, zast. Mgr. Štěpánem Mládkem, advokátem se sídlem Krakovská 22, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 28. 1. 2009, č. j. 427-10/2009-170100-21, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2013, č. j. 6 Ca 87/2009 - 43,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2013, č. j. 6 Ca 87/2009 - 43, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 28. 1. 2009, č. j. 427-10/2009-170100-21, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 22.000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku městského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 28. 1. 2009, č. j. 427-10/2009-170100-21, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Praha III (dále jen „celní úřad“) ze dne 16. 10. 2003, č. j. 1499/03-08. Tímto rozhodnutím (platebním výměrem č. 37/2003) byl stěžovateli vyměřen celní dluh ve výši 97.186.811 Kč.

[2] Je třeba předeslat, že v této věci správní orgány i soudy rozhodovaly opakovaně. Dotčený platební výměr č. 37/2003 byl zrušen rozhodnutím celního úřadu dne 12. 11. 2003 (stejněho dne podal žalobce proti inkriminovanému platebnímu výměru též odvolání). Následně celní úřad vydal dne 1. 3. 2004 rozhodnutí o ověření neplatnosti rozhodnutí ze dne 12. 11. 2003 pro chybějící základní náležitosti – neuvedení právního předpisu ve výroku. Dne 29. 4. 2004 pak vydal rozhodnutí o tom, že platební výměr č. 37/2003 se neruší, neboť nebyly splněny podmínky pro jeho zrušení. Stejněho dne Celní ředitelství Praha poprvé rozhodlo o odvolání žalobce ze dne 12. 11. 2003 (které je v nyní projednávané věci klíčové) tak, že platební výměr změnilo z hlediska formálních náležitostí; z hlediska merita věci však potvrdilo rozhodnutí orgánu I. stupně. Obě tato rozhodnutí napadl žalobce žalobou.

[3] Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 31. 3. 2006, č. j. 9 Ca 152/2004 - 194, zrušil rozhodnutí celního ředitelství o odvolání žalobce, poněvadž se jednalo o nicotné rozhodnutí, neboť odvolací orgán změnil rozhodnutí, které již bylo pravomocně zrušeno. Rozhodnutí soudu napadlo Celní ředitelství Praha kasační stížností.

[4] Nejvyšší správní soud rozhodnutí městského soudu rozsudkem ze dne 25. 4. 2008, č. j. 2 Afs 163/2006 - 369 (veškerá judikatura Nejvyššího správního soudu je dostupná na www.nssoud.cz), zrušil. Dospěl totiž k právnímu závěru, že v době od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004 byl celní úřad podle ustanovení § 322a odst. 2 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, oprávněn změnit nebo zrušit jím vydané rozhodnutí, u něhož nebyla splněna jedna nebo více podmínek potřebných pro jeho vydání. Rozhodnutí celního úřadu ze dne 12. 11. 2003, rušící platební výměr, proto bylo vydáno v souladu se zákonem a v jeho důsledku zanikly právní účinky platebního výměru č. 37/2003, aniž by na to mělo vliv rozhodnutí ověřující neplatnost zrušujícího rozhodnutí. Nejvyšší správní soud z tohoto hlediska uzavřel, že platební výměr č. 37/2003 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. Pokud celní ředitelství odvolacím rozhodnutím posuzovalo a změnilo neexistující platební výměr, jediným možným rozhodnutím bylo zamítnutí odvolání. Nejvyšší správní soud městskému soudu vytkl, že sice rozhodnutí zrušil, ale nelogicky zavázal celní ředitelství k novému přezkoumání neexistujícího platebního výměru, což jeho rozsudek činí vnitřně rozporným, a proto jej zrušil.

[5] Městský soud závazný právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu akceptoval a rozsudkem ze dne 3. 12. 2008, č. j. 9 Ca 205/2008 - 387, rozhodnutí celního ředitelství ze dne 29. 4. 2004 zrušil pro podstatné vady řízení, přičemž tento celní orgán zavázal k vydání nového rozhodnutí v intencích právního názoru kasačního soudu.

[6] Celní ředitelství Praha vydalo dne 28. 1. 2009 nové rozhodnutí, č. j. 427-10/2009-170100-21, jímž odvolání žalobce podané proti platebnímu výměru č. 37/2003 zamítlo. Rozhodnutí opřelo o názor, že pokud platební výměr, proti němuž odvolání směřuje, neexistuje, nelze rozhodnout jinak. Toto rozhodnutí napadl stěžovatel žalobou, v níž především uvedl, že celní ředitelství nemělo vůbec rozhodovat o podaném odvolání, nýbrž mělo celé řízení zastavit.

[7] Tuto žalobu zamítl městský soud rozsudkem napadeným nyní projednávanou kasační stížností. V rozsudku se soud zabýval pouze tím, zda celní ředitelství dodrželo závazný právní názor vyslovený v dřívějším rozsudku Nejvyššího správního soudu a městského soudu. S odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu

pokračování

ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 96, konstatoval, že pokud neexistuje platební výměr, může být odvolání proti němu podané pouze zamítnuto. Považoval za nemožné odchytil se od závazného právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem a odmítl tak názor stěžovatele, že celní ředitelství nemělo jeho odvolání zamítnout, nýbrž mělo řízení zastavit. Zároveň nepřijal jeho argumentaci založenou na názorech vyslovených Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 11. 1. 2012, č. j. 2 Afs 68/2011 - 212, poněvadž ten považoval za nesouladný s citovaným usnesením rozšířeného senátu, který je dle § 17 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), klíčový pro sjednocování judikatury.

II. Podstatný obsah kasační stížnosti

[8] V kasační stížnosti stěžovatel namítá kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právních otázek soudem.

[9] Po rekapitulaci průběhu správního řízení stěžovatel poukazuje na obsah žaloby, jíž namítal, že jeho odvolání nemělo být zamítnuto, ale řízení mělo být podle § 27 odst. 1 písm. g) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád z r. 1992“) zastaveno, neboť odpadl důvod řízení. Rozhodnutí o zrušení platebního výměru ze dne 12. 11. 2003 bylo posledním meritorním rozhodnutím v předmětném daňovém řízení. Rozhodnutí, která následovala, byla z dnešního pohledu rozhodnutími bezobsažnými, neboť předmět řízení byl vyčerpán zrušením platebního výměru. Tedy i opravný prostředek mířící proti zrušenému platebnímu výměru postrádal smysl a byl bezpředmětný. Předmětem sporu tak je, zda o odvolání mělo být rozhodováno; stěžovatel míní, že nikoliv a že řízení mělo být zastaveno. Rozhodnutí o zamítnutí odvolání, ač bylo vydáno ve shodě s dříve vysloveným právním názorem městského a Nejvyššího správního soudu, tak dle celního ředitelství nemůže obstát. Ustanovení § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu z r. 1992 totiž upravuje zastavení řízení jako celku, nikoliv pouze některé z fází řízení. Pokud i městský soud v napadeném rozsudku konstatuje, že po zrušení platebního výměru již nebyl žádný důvod v řízení pokračovat, mělo být zastaveno.

[10] Stěžovatel dále namítá chybnou interpretaci závaznosti judikatury soudů pro správní orgány městským soudem, poněvadž ta není absolutní a závazný právní názor lze přehodnotit v případě změny skutkových okolností a právního prostředí. Navíc podotýká, že krajským soudem citované usnesení rozšířeného senátu sice neřeší zcela identickou věc, avšak z jeho obsahu je klíčové, že potvrzuje jednoznačnost interpretace § 50 odst. 6 daňového řádu z r. 1992: zamítnout odvolání lze po jeho věcném přezkoumání. Protože v případě stěžovatele k věcnému přezkoumání odvolání nedošlo (a ani dojít nemohlo), mělo být celé řízení zastaveno, neboť odpadl jeho důvod a stalo se bezpředmětným. Celkově stěžovatel podotýká, že názor městského soudu, považující rozhodnutí o zamítnutí odvolání za rozhodnutí procesní povahy, které se nevypořádává se stížnostními námitkami, je v rozporu jak s příslušnými zákonnými normami, tak s judikaturou. V této souvislosti stěžovatel odkazuje též na skutkově identické věci řešené před zdejšími soudem pod sp. zn. 2 Afs 31/2011 a 2 Afs 68/2011.

[11] Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Eventuálně navrhuje, aby postupem

dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud zrušil napadené rozhodnutí Celního ředitelství Praha.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[12] Žalovaný se ke kasační stížnosti k výzvě soudu nevyjádřil.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti. Kasační stížnost je dle § 102 s. ř. s. zásadně přípustná, s výjimkou případů taxativně vypočtených v § 104 s. ř. s, pokud splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.), je podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 s. ř. s.). Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. není přípustná kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu vydanému poté, kdy bylo jeho předchozí rozhodnutí Nejvyšším správním soudem zrušeno; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[14] V daném případě Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu ze dne 31. 3. 2006; poté městský soud vydal další rozsudek dne 3. 12. 2008, jímž zrušil původní rozhodnutí celního ředitelství. Nyní napadeným rozsudkem (ze dne 28. 11. 2013) městský soud rozhodoval o žalobě proti novému odvolacímu rozhodnutí. Přestože tak činil stále v mezích závazného právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v předchozím rozsudku, nejedná se o případ spadající pod výlukou obsaženou v ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Městský soud totiž v tomto řízení především zkoumal, zda celní ředitelství respektovalo právní názor, jímž je podle § 78 odst. 5 s. ř. s. zavázal ve svém předchozím zrušujícím rozsudku. Předmětem žaloby a nyní napadeného rozsudku tedy bylo jiné správní rozhodnutí a žaloba stála na jiných důvodech, než které již dříve posoudil Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost je tedy z hlediska citovaného zákonného ustanovení přípustná.

[15] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[16] Jak bylo již predestřeno výše, stěžovatel uplatnil jeden kasační důvod: namítá nezákonnost rozsudku městského soudu [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Z ustálené judikatury zdejšího soudu přitom plyne, že o nezákonnost napadeného rozsudku by se jednalo tehdy, jestliže by krajský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci nesprávné zákonné ustanovení (případně by opomenul aplikaci některých ustanovení dalších) anebo by sice vycházel z relevantních zákonných ustanovení, nicméně jejich výklad by odporoval běžným interpretačním metodám (teleologická, systematická, logická, gramatická apod.).

[17] V daném případě je spor veden o to, jakým způsobem mělo dojít ze strany odvolacího orgánu k ukončení daňového řízení za situace, kdy odvolací řízení bylo vedeno proti pravomocně zrušenému rozhodnutí celního úřadu. O skutečnosti, že došlo ke zrušení výše specifikovaného platebního výměru, a tedy že touto skutečností nastal stav neexistence prvostupňového rozhodnutí, jež využití opravného prostředku vyvolalo, přitom není pochyb; to ostatně potvrdil Nejvyšší správní soud ve svém předcházejícím

pokračování

rozsudku i v rozsudcích týkajících se stejných účastníků i právně totožné věci, takže se jedná o okolnost skutkově i právně nespornou.

[18] V odůvodnění těchto rozsudků (ze dne 23. 8. 2007, sp. zn. 7 Afs 124/2006, ze dne 19. 7. 2007, sp. zn. 7 Afs 123/2006, ze dne 25. 4. 2008, sp. zn. 2 Afs 164/2006) Nejvyšší správní soud naznačil, jakou procesní cestou se má odvolací orgán ubírat. Konkrétně odkázal na ustanovení § 50 odst. 6 daňového řádu z r. 1992, podle něhož *„odvolací orgán rozhodnutí přezkoumá a není-li vázán ustanovením odstavce 5 (což v daném případě nepřichází v úvahu), rozhodnutí v odůvodněných případech změnit nebo zruší, jinak odvolání zamítne.“* Dále dodal, že *„v případě neexistence rozhodnutí však nepřichází jeho změna nebo zrušení v úvahu. To znamená, že odvolací orgán nemá možnost volby (nemůže posoudit napadené rozhodnutí ani v rozsahu požadovaném v odvolání), ale zbývá mu pouze možnost odvolání zamítnout.“*

[19] Později však, při posouzení procesního postupu týkajícího se stejné situace, tj. kdy odvolací orgán rozhoduje o odvolání směřujícímu vůči rozhodnutí v té době již pravomocně zrušenému, Nejvyšší správní soud konstatoval, že jediným možným postupem je zastavení řízení dle ustanovení § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu z r. 1992 (viz rozsudky ze dne 17. 6. 2011, sp. zn. 2 Afs 31/2011 a ze dne 11. 1. 2012, sp. zn. 2 Afs 68/2011 týkající se vždy stejného stěžovatele).

[20] Postup odvolacího orgánu v daňovém řízení upravuje ustanovení § 50 daňového řádu z r. 1992. Podle ustanovení § 50 odst. 3 *„odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. (...)“*. Nicméně *„(z)jistí-li odvolací orgán, že jsou splněny u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 2, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán“*. Podle ustanovení § 49 odst. 2 daňového řádu pak *„správce daně odvolání zamítne, jestliže a) je nepřípustné, b) je podáno po stanovené lhůtě, c) je podáno osobou k tomu nepřislušnou“*. Z uvedených ustanovení lze dovozovat, že odvolací orgán nejprve zkoumá, zda byly splněny procesní podmínky pro projednání odvolání a rozhodnutí o něm, a pokud dospěje k závěru, že tomu tak není, konkrétně, že je odvolání nepřípustné, opožděné nebo podané osobou k tomu nepřislušnou, vrátí věc správci daně k jeho zamítnutí (viz též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2004, sp. zn. 1 Afs 37/2004, publ. pod č. 650/2005 Sb. NSS). Ve zbytku ustanovení § 50 odst. 3 je vymezen postup odvolacího orgánu v případě, kdy může dojít k věcnému přezkoumání odvolání, tj. za situace, kdy jsou dány podmínky řízení (pro vydání rozhodnutí). V rámci odvolacího řízení je tak odvolací orgán oprávněn výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Ustanovení § 50 odst. 6 pak již konkretizuje možná procesní vyústění odvolacího řízení před odvolacím orgánem, který provedl věcný přezkum odvoláním napadeného rozhodnutí. Podle tohoto ustanovení má odvolací orgán možnost napadené rozhodnutí správce daně, je-li odvolání důvodné, změnit nebo zrušit. Pokud odvolání důvodné není, odvolací orgán je zamítné.

[21] V nyní řešené věci je ale nutno posoudit situaci, kdy odvolání směřuje proti rozhodnutí, které bylo pravomocně zrušeno až v době po podání odvolání, poněvadž za této situace odvolací orgán nemohl přistoupit k meritornímu přezkumu tohoto – již neexistujícího – rozhodnutí. V této souvislosti je nutno konstatovat názor rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu zabývajícího se podobným problémem v usnesení ze

dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 96, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, v němž dospěl k závěru, že: „(i) odvolací orgán musí v první řadě zkoumat, zda byly splněny procesní podmínky pro projednání odvolání; pokud tomu tak není a je názoru, že odvolání je nepřípustné, opožděné nebo podané osobou k tomu nepřislušnou, vrátí věc správci daně prvního stupně k jeho zamítnutí. Odvolací orgán tak není oprávněn k zamítnutí odvolání pro nesplnění procesních podmínek jeho projednatelnosti; hovoří-li § 50 odst. 6 daňového řádu o zamítnutí odvolání odvolacím orgánem, jedná se o zamítnutí odvolání po jeho věcném přezkoumání“. Z toho lze jednoznačně vyvodit závěr, že není-li možné napadené prvostupňové rozhodnutí věcně přezkoumat, ustanovení § 50 odst. 6 se nepoužije.

[22] S odkazem na toto usnesení rozšířeného senátu dospěl ve výše citovaných rozhodnutích (sp. zn. 2 Afs 31/2011 a 2 Afs 68/2011) zdejší soud k závěru, že k ukončení daňového řízení má ve zde posuzovaných případech dojít zastavením řízení dle ustanovení § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu z r. 1992, podle něhož „*není-li v tomto nebo zvláštním zákoně stanoveno jinak, daňové řízení se zastaví, jestliže odpadl důvod řízení*“. Nejvyšší správní soud v těchto rozsudcích vytkl, že „(p)ojem ‚důvod řízení‘ je úzce spjat s účelem daňového řízení, kterým je, zjednodušeně řečeno, správné zjištění a stanovení daně a následně vymáhání jejího plnění. Pokud bylo daňové řízení zahájeno a v jeho průběhu došlo k situaci, že již není možné z procesních důvodů daň zjistit, stanovit či vymáhat, resp. za tímto účelem daňové řízení dále vést, aplikuje se ustanovení § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu.“ Vycházel přitom z toho, že pravomocným zrušením platebních výměrů odpadl důvod pokračovat v daňovém řízení a že k zastavení daňového řízení podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu z r. 1992 je nutné přistoupit po jeho zahájení vždy poté, dojde-li k odpadnutí důvodu řízení, a to v jakékoli jeho fázi. V daném případě došlo k odpadnutí důvodu řízení ve fázi po podání odvolání. O zastavení řízení podle uvedeného ustanovení tedy měl rozhodnout správce daně, případně odvolací orgán, právě na základě ustanovení § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu z r. 1992.

[23] S daným výkladem nesouhlasí městský soud, který rovněž zpochybňuje proběhnuvší judikaturní změnu rozhodovací praxe, ke které došlo bez postoupení věci rozšířenému senátu dle § 17 odst. 1 s. ř. s. V této souvislosti Nejvyšší správní soud uvádí, že si je vědom povinnosti předložit při odchýlení se od dosavadní judikatury posouzení předmětné otázky rozšířenému senátu, neboť jak zdůraznil i Ústavní soud, „*dospěl-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, je dle § 17 odst. 1 s. ř. s. povinen postoupit věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. Pakliže tak neučiní a ve věci sám rozhodne, uplatňuje státní moc v rozporu s čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a zatíží řízení vadou nesprávně obsazeného soudu, jež v rovině ústavněprávní představuje porušení ústavního práva na zákonného soudce; příkaz, dle kterého „nikdo nesmí být odňat svému zákonnému soudci“ (čl. 38 odst. 1 Listiny základních práv a svobod), vyvěrá z požadavku plnění jednoho z principů demokratického právního státu (srov. čl. 1 Ústavy); nerespektování zákona (zde soudního řádu správního) ohledně toho, v jakém složení senátu má být věc rozhodována, představuje ve svých důsledcích i porušení čl. 90 a čl. 94 odst. 1 Ústavy“ (nález ze dne 19. 6. 2008, sp. zn. IV. ÚS 1882/07).*

[24] V nyní řešené věci je nicméně klíčové, že částečný odklon (či spíše zpřesnění) judikatury Nejvyššího správního soudu vycházelo z již citovaného rozhodnutí rozšířeného senátu, v němž byla jasně zodpovězena otázka týkající se možnosti aplikace § 50 odst. 6 daňového řádu z r. 1992 za situace, kdy není možné napadené rozhodnutí věcně přezkoumat z důvodu jeho neexistence.

pokračování

[25] Navíc, ve výše citovaných rozhodnutích Nejvyšší správní soud výslovně zvažoval, zda není dán důvod k postupu podle ustanovení § 17 odst. 1 s. ř. s., tj. postoupit věc k rozhodnutí rozšířenému senátu, a dospěl k závěru, že *„došlo – přestože to nebylo stěžejním předmětem tohoto rozhodnutí rozšířeného senátu – k překonání interpretace ustanovení § 50 odst. 6 daňového řádu ve vztahu k jeho aplikaci na tento případ a případy jemu podobné. Právní názor sedmého senátu, vyjádřený ve shora uvedených rozsudcích téměř o dva roky dříve, tak byl „přebit“ argumentací rozšířeného senátu.“* S tímto postojem souhlasí Nejvyšší správní soud i v nyní projednávané věci, protože usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 8 Afs 15/2007 se k předmětné problematice jasně vyjádřilo a nebylo tak (a není ani nyní) nezbytné mu proto právně podobnou věc předkládat k opětovnému posouzení. V opačném případě by docházelo k neúměrnému rozšiřování agendy rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, jehož závěry učiněné v konkrétních rozhodnutích jsou přenositelné i do dalších kauz skutkově a právně podobných.

[26] Senát posuzující nyní podanou kasační stížnost tedy znovu zdůrazňuje, že pokud odvolací orgán meritorně přezkoumával napadené – avšak fakticky neexistující – rozhodnutí, postupoval chybně, poněvadž z důvodu faktické absence přezkoumávaného právního aktu měl daňové řízení zastavit, neboť právně ani fakticky nebylo co přezkoumávat. Jak již bylo řečeno, důvodem pro deklarovanou nezbytnost zastavení řízení je fakt, že v režimu ustanovení § 27 daňového řádu z r. 1992 se vždy jedná o nedostatek podmínek řízení, tj. nedostatek procesních podmínek, zatímco v případě rozhodování podle § 50 odst. 6 jsou podmínky řízení splněny a odvolací orgán přistupuje k rozhodnutí ve věci samé. Neexistencí napadeného rozhodnutí odpadl „důvod řízení“ uvedený v ustanovení § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu z r. 1992. Pojem „důvod řízení“ je úzce spjat se samotným účelem a vedením daňového řízení, bez něhož nelze v daňovém řízení pokračovat.

[27] Městský soud rovněž uvádí, že neměl jinou možnost než potvrdit rozhodnutí o zamítnutí odvolání, poněvadž takto byl instruován předchozím rozhodnutím Nejvyššího správního soudu, které je pro něj závazné. Tím se dostal na půdu otázek spjatých s intertemporalitou judikатурních odklonů. V této souvislosti Nejvyšší správní soud samozřejmě nikterak nepopírá význam ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s., dle něhož *„(p)rávním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost, je v dalším řízení správní orgán vázán,“* jenž byl judikaturou vztažen též na rozhodování správních soudů. To však *a priori* neznamená, že pokud v mezidobí mezi zrušujícím rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (v konkrétní věci) a následnými rozhodnutími správních orgánů či soudů dojde ke změně právního názoru (především rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu či eventuálně rozhodnutím Ústavního soudu), tak by tento nově nastalý judikатурní vývoj neměly rozhodující orgány reflektovat a nadále se měly přidržet rozhodnutí, které je sice pro ně dle § 78 odst. 5 s. ř. s. závazné, ale nově vytvořenému právnímu názoru odporuje.

[28] Jak již konstatoval rozšířený senát zdejšího soudu, *„soudy mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého stanoviska postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních“* (usnesení ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86). V opačném případě by totiž docházelo situacím, kdy by se sice správní orgán či soud přidržel znění § 78 odst. 5 s. ř. s., avšak již v době svého rozhodování by si musel být vědom, že vydaná rozhodnutí neobstojí v dalším přezkumu před Nejvyšším správním soudem, který by se musel přidržet rozhodnutí rozšířeného senátu. Takovéto čekání na nový rozsudek Nejvyššího správního soudu odpovídající nově

vytvořenému právnímu názoru neobstojí mj. již z důvodu nedůvodného protahování délky soudního řízení. V těchto případech tedy musí správní orgán či soud postupovat dle nově vytvořeného právního názoru a v odůvodnění svého rozhodnutí osvětlit, že právě z tohoto důvodu nerespektují právní názor vyslovený ve zrušujícím rozsudku. Pokud tedy ve věci stěžovatele došlo po vydání zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu k vydání usnesení rozšířeného senátu, které se od něj v inkriminovaných právních otázkách odlišovalo, měl se správní orgán i později soud řídit tímto usnesením rozšířeného senátu, a nikoliv nadále setrvávat na předchozím zrušujícím rozhodnutí.

VI. Shrnutí a náklady řízení

[29] Z výše rozvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal za nutné odchýlit se od právního názoru vysloveného v rozsudku sp. zn. 2 Afs 31/2011 a sp. zn. 2 Afs 68/2011, ani věc předložit k projednání rozšířenému senátu. Z toho plyne, že je naplněn namítaný kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V dalším lze odkázat na obdobné závěry, jež Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 26. 3. 2014, č. j. 2 Afs 25/2014 - 31, který se týkal totožných účastníků řízení jako v nyní projednávaném případě.

[30] Ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. stanoví, že dospěje-li Nejvyšší správní soud k tomu, že kasační stížnost je důvodná, rozsudkem zruší rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátí k dalšímu řízení, pokud ve věci sám nerozhodl způsobem podle odst. 2. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může podle povahy věci sám rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu nebo vyslovení jeho nicotnosti; ustanovení § 75, § 76, a § 78 se použijí přiměřeně. V daném případě je zřejmé, že rozhodnutí správního orgánu mělo být městským soudem pro nezákonnost zrušeno a že nepřichází v úvahu jakékoliv doplnění řízení či vypořádání dalších žalobních námitek městským soudem. Městský soud by s odkazem na tento rozsudek pouze přenesl závazný právní názor svým novým rozsudkem správnímu orgánu. Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud věc nevrátil městskému soudu k dalšímu řízení, neboť podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil žalobou napadené rozhodnutí Celního ředitelství Praha. Generálnímu ředitelství cel jako nástupci celních ředitelství také podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrací k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 5 téhož ustanovení vázáno právním názorem v tomto rozsudku vysloveným. Tento názor lze shrnout následovně: pokud v průběhu odvolacího řízení dojde ke zrušení rozhodnutí celního úřadu, proti němuž je odvolání podáno, odvolací orgán zastaví řízení podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu z r. 1992, neboť odpadl důvod řízení. Postup podle ustanovení § 50 odst. 6 daňového řádu z r. 1992 se neuplatní.

[31] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl; proto musí rozhodnout o náhradě nákladů celého soudního řízení. Podle ustanovení § 60 odst. 1 a ustanovení § 120 s. ř. s. má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V nyní posuzované věci jsou tyto náklady tvořeny částkou 7.000 Kč za zaplacené soudní poplatky (2.000 Kč za žalobu, 5.000 Kč za kasační stížnost) a částkou 13.500 Kč za 5 úkonů právní služby podle ustanovení § 11 odst. 1 písm. a, d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), kterými bylo: převzetí a

pokračování

příprava zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb, podání žaloby ke krajskému soudu, replika k vyjádření žalovaného ze dne 18. 11. 2013, účast na ústním jednání dne 28. 11. 2013 (délka 30 minut), sepsání a podání kasační stížnosti. Za jeden úkon přísluší částka 2.100 Kč (do 1. 1. 2013), resp. po tomto datu 3.100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a náhrada hotových výdajů činí podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu 300 Kč k jednomu úkonu. Celkem tak náklady řízení tvoří částka 22.000 Kč (za soudní poplatky 7.000 Kč a za právní služby 2x2.100 a 3x3.100 + 5x300). Právní zástupce v řízení nedoložil, zda je plátcem daně z přidané hodnoty; soud tedy zvýšení odměny o tuto daň nebral v úvahu.

Celkovou částku nákladů řízení ve výši 22.000 Kč je žalovaný povinen zaplatit žalobci do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 22. dubna 2014

senátu

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně