

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **Tukový průmysl, spol. s r. o.**, se sídlem Koubova 79, Praha 9, zast. JUDr. Štěpánem Mládkem, advokátem, se sídlem Krakovská 22, Praha 1, proti žalovanému: **Celní ředitelství Praha,** se sídlem Washingtonova 7, Praha 1, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2008, č. j. 6004/2008-1701-21, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 5. 2011, č. j. 6 Ca 184/2008 - 192,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 5. 2011, č. j. 6 Ca 184/2008 – 192, **se zrušuje**.

II. Rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 13. 3. 2008, č. j. 6004/2008-1701-21, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 19 400 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku městského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2008, č. j. 6004/2008-1701-21, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Praha III. ze dne 16. 10. 2003, č. j. 1499/03-08. Tímto rozhodnutím (platebním výměrem č. 39/2003) byl stěžovateli

vyměřen celní dluh ve výši 730 647 432 Kč (z toho clo 0 Kč, spotřební daň 501 060 715 Kč, daň z přidané hodnoty 229 586 717 Kč).

Je třeba předeslat, že v této věci správní orgány i soudy rozhodovaly opakovaně. Platební výměr č. 39/2003 ze dne 16. 10. 2003, č. j. 1499/03-08, byl zrušen rozhodnutím celního úřadu dne 12. 11. 2003. 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 ještě rozhodnutí o tom, že platební výměr č. 39/2003 se neruší, neboť nebyly splněny podmínky pro jeho zrušení. Všechna tato rozhodnutí měla shodná č. j. 1499/03-08.

O odvolání proti platebnímu výměru žalovaný poprvé rozhodl dne 29. 4. 2004 pod č. j. 105-03/04-1701-21 tak, že platební výměr změnil.

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 19. 9. 2006, č. j. 10 Ca 84/2005-76 vyslovil, že rozhodnutí Celního úřadu Praha III. ze dne 29. 4. 2004, č. j. 1499/03-08 (o nezrušení platebního výměru) a rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 1. 2005, č. j. 9620-013/04-21 (odvolací rozhodnutí ve věci nezrušení platebního výměru) jsou nicotná. Rozsudkem ze dne 14. 3. 2006, č. j. 7 Ca 103/2004-177, městský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2004, č. j. 105-03/04-1701-21 (odvolací rozhodnutí měnící platební výměr).

Tento rozsudek byl v kasačním řízení zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2007, č. j. 7 Afs 105/2006 - 241. Zdejší soud v tomto rozsudku dospěl k právnímu závěru, že v době od 1. 7. 2002 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. Rozhodnutí celního úřadu ze dne 12. 11. 2003 rušící platební výměr bylo proto vydáno v souladu se zákonem a v jeho důsledku zanikly právní účinky platebního výměru č. 39/2003, aniž by na to mělo vliv rozhodnutí ověřující neplatnost zrušujícího rozhodnutí. Nejvyšší správní soud z tohoto hlediska uzavřel, že platební výměr č. 39/2003 je neexistujícím rozhodnutím a rozhodovalo-li celní ředitelství o odvolání podanému proti němu, nemohlo rozhodovat o právech a povinnostech účastníka, neboť ta nebyla založena žádným rozhodnutím správního orgánu I. stupně. Žalovaný tak odvolacím rozhodnutím posuzoval a změnil neexistující platební výměr; jediným možným rozhodnutím bylo zamítnutí odvolání. Městský soud sice rozhodnutí žalovaného zrušil, ale nelogicky jej zavázal k novému přezkoumání neexistujícího platebního výměru, což jeho rozsudek činí vnitřně rozporným; proto byl rozsudek městského soudu zrušen.

Městský soud závazný právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu akceptoval a rozsudkem ze dne 5. 3. 2008, č. j. 7 Ca 233/2007 - 253 rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2004 zrušil, přičemž žalovaného zavázal k vydání nového rozhodnutí v intencích právního názoru kasačního soudu.

Žalovaný vydal dne 13. 3. 2008 nové rozhodnutí č. j. 6004/2008-1701-21, jímž odvolání žalobce podané proti platebnímu výměru č. 39/2003 zamítl. Rozhodnutí opřel o názor, že pokud platební výměr, proti němuž odvolání směřuje, neexistuje, nelze rozhodnout jinak.

Žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl městský soud rozsudkem nyní napadeným kasační stížností. V rozsudku se zabýval pouze tím, zda žalovaný dodržel závazný právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2006 a městského soudu ze dne 5. 3. 2008. Konstatoval, že pokud neexistuje platební výměr, může být odvolání proti němu podané pouze zamítnuto. V tom případě nelze žalovanému ani vytýkat, že se nevypořádal s ostatními odvolacími námitkami; jeho rozhodnutí z tohoto důvodu není nepřezkoumatelné.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), tedy nezákonnost rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právních otázek soudem.

Po rekapitulaci průběhu správního řízení stěžovatel poukazuje na obsah žaloby, jíž namítal, že odvolání žalobce 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, 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. Ostatně městský soud v napadeném rozsudku také konstatuje, že po zrušení platebního výměru již nebyl žádný důvod v řízení pokračovat. Pokud však neexistoval věcný důvod k pokračování v řízení, mělo být řízení zastaveno. Městský soud nesprávně označil rozhodnutí o zamítnutí odvolání rozhodnutím procesní povahy, jímž však není a být nemůže. Daňový řád z r. 1992 v § 50 také nepředpokládá, že by bylo možné zamítnout odvolání bez jeho věcného přezkumu. K tomu poukazuje na právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, sp. zn. 8 Afs 15/2007. V daném případě však žalovaný důvodnost odvolání nezkoumal. Stěžovatel nepovažuje za rozhodující ani skutečnost, že žalovaný takto postupoval v rámci závazného právního názoru vysloveného soudem. Zde poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2011, sp. zn. 2 Afs 31/2011. Tento rozsudek byl vydán v identické věci a Nejvyšší správní soud v něm označil rozsudky, jimiž byl v daném případě žalovaný vázán, za překonané. Tento rozsudek je také oporou názoru stěžovatele, že mělo být postupováno podle § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu z r. 1992. Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušení rozsudku městského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný nevyužil možnosti podat vyjádření ke kasační stížnosti.

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.

V daném případě Nejvyšší správní soud zrušil první rozsudek městského soudu ze dne 14. 3. 2006, poté městský soud vydal další rozsudek dne 5. 3. 2008, jímž zrušil původní odvolací rozhodnutí žalovaného. Nyní napadeným rozsudkem (ze dne 26. 5. 2011) městský soud rozhodoval o žalobě proti novému odvolacímu rozhodnutí. Přesto, že tak činil stále v mezích závazného právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v rozsudku sp. zn. 7 Afs 105/2006, nejedná se o případ spadající pod výluku § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Městský soud totiž v tomto řízení pouze zkoumal, zda žalovaný respektoval právní názor, jímž jej podle § 78 odst. 5 s. ř. s. zavázal ve svém předchozím zrušujícím rozsudku. Předmětem žaloby a nyní napadeného rozsudku tedy bylo jiné správní rozhodnutí, žaloba stála na jiných důvodech, než které již dříve posoudil Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost je tedy z hlediska zkoumaného ustanovení přípustná.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1 věty první s. ř. s.

Stěžovatel namítá, že městský soud měl rozhodnutí žalovaného zrušit přesto, že ten rozhodoval v mezích závazného právního názoru vysloveného soudem. Právní názor vyslovený soudem ve zrušujícím rozsudku je podle § 78 odst. 5 s. ř. s. pro správní orgán závazný. Tato závaznost však není neomezená. Správní orgán pokračuje v původním řízení a na jeho výsledek může mít vliv změna skutkového či právního stavu oproti stavu, z něhož vycházel soud při svém zrušujícím rozhodnutí. Rovněž je třeba do rozhodnutí promítnout změny judikatury sjednocující výklad rozhodného právního předpisu. Pokud tak správní orgán neučiní, musí tak, navzdory původnímu závaznému právnímu názoru, učinit krajský (městský) soud (k tomu srovnej usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze ne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, publ. pod č. 1723/2008 Sb. NSS). Poukazuje-li stěžovatel na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2011, č. j. 2 Afs 31/2011 - 294, jde skutečně o podobný případ. Předmětem tamního řízení byl rozsudek městského soudu posuzující odvolací rozhodnutí žalovaného ve vztahu k platebním výměrům stěžovatele č. 38/2003 a č. 42/2003, přičemž průběh správního i soudního řízení byl obdobný.

Nejvyšší správní soud zde dospěl k závěru, že závazný právní názor vyslovený v rozsudku sp. zn. 7 Afs 105/2006, který byl dále závazně vysloven i rozsudkem městského soudu sp. zn. 7 Ca 233/2007, v současné době neobstojí. Uvedl, že v případě podání odvolání proti rozhodnutí, které bylo pravomocně zrušeno až v době po podání odvolání, nemohl odvolací orgán přistoupit k meritornímu přezkumu tohoto - již neexistujícího - rozhodnutí. V takovém případě skutečně zbýval k ukončení daňového řízení jako nejvhodnější postup vymezený v ustanovení § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu z r. 1992, na které poukazoval stěžovatel, a podle něhož *„není-li v tomto nebo zvláštním zákoně stanoveno jinak, daňové řízení se zastaví, jestliže odpadl důvod řízení“*. Nejvyšší správní soud

v tomto rozsudku dále vyslovil, 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 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 žalovaný jakožto odvolací orgán, právě na základě ustanovení § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu z r. 1992.

Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku také zabýval odlišností tohoto právního názoru od právního názoru vysloveného v rozsudku sp. zn. 7 Afs 105/2006 a zvažoval, zda není dán důvod k postupu podle § 17 odst. 1 s. ř. s., tj. zda věc nemá být postoupena k rozhodnutí rozšířenému senátu. Shledal však, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se podobným problémem již zabýval a v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 96, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, dospěl k závěru, že: *„(i) odvolací orgán musí v prvé 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 nepříslušnou, 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".* Nejvyšší správní soud se pak v rozsudku sp. zn. 2 Afs 31/2011 dále podrobně zabýval výkladem ustanovení § 50 daňového řádu z r. 1992 ve vztahu k procesní obraně žalovaného; v této věci ji však žalovaný neuplatnil.

Nejvyšší správní soud proto v této rozhodované věci neshledal důvod k tomu, aby se odchýlil od právního názoru vysloveného v rozsudku sp. zn. 2 Afs 31/2011, vycházejícího z výše citovaného právního názoru rozšířeného senátu. Z toho plyne, že je dán namítaný kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel kasační stížností požadoval zrušení rozsudku městského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení. Tento návrh odpovídal pravomoci Nejvyššího správního soudu v době podání kasační stížnosti (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Dnem 1. 1. 2012 však nabyla účinnosti novela soudního řádu správního provedená zákonem č. 303/2011 Sb. Podle § 110 odst. 1 s. ř. s. v nyní platném znění 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.

Pravomoc Nejvyššího správního soudu k současnému zrušení rozhodnutí správního orgánu není vázána na návrh stěžovatele; je to tento soud, který zváží, zda je namístě pouze zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení, či zda je racionální současné zrušení rozhodnutí správního orgánu. 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 podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek městského soudu. Věc mu však nevrátil k dalšímu řízení, neboť podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil žalobou napadené rozhodnutí Celního ředitelství Praha. Tomu také podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrací k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 5 téhož ustanovení vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným.

Nejvyšší správní soud tak je posledním soudem, který o věci rozhodl; proto musí rozhodnout o náhradě nákladů celého soudního řízení. Podle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Tyto náklady jsou tvořeny částkou 5000 Kč za zaplacené soudní poplatky (2000 Kč za žalobu, 3000 Kč za kasační stížnost) a částkou 14 400 Kč za 6 úkonů právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a, d) a e) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), přičemž za jeden úkon přísluší částka 2100 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu] a náhrada hotových výdajů činí podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu 300 Kč k jednomu úkonu. Celkem tak náklady řízení tvoří částka 19 400 Kč. Pokud jde o úkony právní služby, vycházel soud ze skutečnosti, že stěžovatel byl v řízení postupně zastoupen dvěma advokáty, z nichž žádný náhradu nákladů řízení soudu konkrétně nevyúčtoval; soud proto vycházel ze skutečností zjevných ze soudního spisu. Za zastoupení JUDr. Tomášem Sokolem přísluší odměna za dva úkony právní služby: převzetí a příprava zastoupení a sepis žaloby - § 11 odst. 1 písm. a), d) advokátního tarifu. Za zastoupení JUDr. Štěpánem Mládkem přísluší odměna za čtyři úkony právní služby: převzetí a příprava zastoupení, replika k vyjádření žalovaného ze dne 21. 4. 2009, účast při jednání městského soudu dne 26. 5. 2011, sepis kasační stížnosti - § 11 odst. 1 písm. a), d), e) advokátního tarifu. Odměna za zastoupení advokátem JUDr. Sokolem tak činí 4800 Kč (včetně paušálu), odměna za zastoupení JUDr. Mládkem činí 9600 Kč (včetně paušálu). Žádný ze zástupců přitom 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 19 400 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 11. ledna 2012

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu