

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Gabriely Bašné v právní věci žalobce: **Tukový průmysl, spol. s r. o.,** se sídlem Koubova 79, Praha 9, zastoupený Mgr. Štěpánem Mládkem, advokátem se sídlem Skořepka 422/7, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel,** se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2014, č. j. 17426-2/2014-900000-304.7, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 9. 2018, č. j. 8 Af 26/2014 - 53,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2014, č. j. 17426-2/2014-900000-304.7, jímž bylo zastaveno řízení o jeho odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Praha III (dále jen „celní úřad“) ze dne 16. 10. 2003, č. j. 1499/03-08, platebnímu výměru č. 41/2003, proto, že se řízení o odvolání stalo bezpředmětným v důsledku pravomocného rozhodnutí celního

úřadu ze dne 12. 11. 2003, č. j. 1499/03-08. Přitom platebním výměrem č. 41/2003 byl stěžovateli vyměřen celní dluh ve výši 835.023.817 Kč.

[2] Je třeba předeslat, že v této věci správní orgány i soudy rozhodovaly opakovaně. Dotčený platební výměr č. 41/2003 byl zrušen rozhodnutím celního úřadu dne 12. 11. 2003 (stejného 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. 41/2003 se neruší, neboť nebyly splněny podmínky pro jeho zrušení. Stejného dne žalovaný poprvé rozhodl o odvolání žalobce ze dne 12. 11. 2003 tak, že platební výměr změnil z hlediska formálních náležitostí; z hlediska merita věci však potvrdil rozhodnutí orgánu I. stupně. Obě tato rozhodnutí napadl žalobce žalobou. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 31. 3. 2006, č. j. 9 Ca 151/2004 - 219, zrušil rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobce, poněvadž se jednalo o nicotné rozhodnutí, neboť odvolací orgán změnil rozhodnutí, které již bylo pravomocně zrušeno. Rozhodnutí soudu napadl žalovaný kasační stížností.

[3] Nejvyšší správní soud rozhodnutí městského soudu rozsudkem ze dne 25. 4. 2008, č. j. 2 Afs 164/2006 - 354 (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 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, proto bylo vydáno v souladu se zákonem a v jeho důsledku zanikly právní účinky platebního výměru č. 41/2003, aniž by na to mělo vliv rozhodnutí ověřující neplatnost zrušujícího rozhodnutí. Nejvyšší správní soud z tohoto hlediska uzavřel, že platební výměr č. 41/2003 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 žalovaný odvolacím rozhodnutím posuzoval a změnil neexistující platební výměr, jediným možným rozhodnutím bylo zamítnutí odvolání. Nejvyšší správní soud městskému soudu vytkl, že sice rozhodnutí žalovaného zrušil, ale nelogicky jej zavázal k novému přezkoumání neexistujícího platebního výměru, což jeho rozsudek činí vnitřně rozporným, a proto tento rozsudek zrušil.

[4] 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 žalovaného ze dne 29. 4. 2004 zrušil pro podstatné vady řízení, přičemž žalovaného zavázal k vydání nového rozhodnutí v intencích právního názoru kasačního soudu.

[5] Žalovaný vydal dne 28. 1. 2009 nové rozhodnutí, č. j. 427–9/2009–170100-21, jímž odvolání žalobce podané proti platebnímu výměru č. 41/2003 zamítl. Rozhodnutí opřel o názor, že pokud platební výměr, proti němuž odvolání směřuje, neexistuje, nelze rozhodnout jinak. Toto rozhodnutí napadl stěžovatel žalobou, v níž především vytkl, že žalovaný neměl vůbec rozhodovat o podaném odvolání, nýbrž měl celé řízení zastavit.

[6] Městský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 28. 11. 2013, č. j. 6 Ca 86/2009 – 44, přičemž v rozsudku se zabýval pouze tím, zda žalovaný dodržel závazný právní názor vyslovený v dřívějším rozsudku Nejvyššího správního soudu a městského soudu. S odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu 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 odchýlit se od závazného právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem, a odmítl tak názor stěžovatele, že žalovaný neměl jeho odvolání zamítnout, nýbrž měl 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, které je dle § 17 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), klíčové pro sjednocování judikatury.

[7] Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 3. 2014, č. j. 2 Afs 25/2014 – 33, zrušil rozsudek městského soudu ze dne 28. 11. 2013, č. j. 6 Ca 86/2009 – 44, včetně rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 1. 2009, č. j. 427-9/2009-170100. V rozsudku konstatoval vývoj právních názorů na ukončení odvolacího řízení za situace, kdy bylo odvolání podáno proti prvostupňovému rozhodnutí, které bylo následně zrušeno. Poté poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 96, podle něhož přichází zamítnutí odvolání v úvahu, pouze pokud je prováděn věcný přezkum napadeného rozhodnutí, a dále poukázal na navazující rozsudky sp. zn. 2 Afs 31/2011 a sp. zn. 2 Afs 68/2011, v nichž bylo vysloveno, že není-li z procesních důvodů možné daň zjistit, stanovit či vymáhat, aplikuje se § 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"), neboť odpadl důvod řízení. Nejvyšší správní soud tak městskému soudu vytkl, že se zabýval dodržením dříve vyslovených závazných právních názorů, které neobstály před rozšířeným senátem, což jej mělo vést k judikaturnímu odklonu, přičemž odkázal na právní názor plynoucí z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 – 86.

[8] Žalovaný vydal další rozhodnutí o odvolání dne 8. 4. 2014, č. j. 17426-2/2014-900000-304.7, jímž řízení o odvolání proti rozhodnutí celního úřadu ze dne 16. 10. 2003, č. j. 1499/03-08 – platebnímu výměru č. 41/2003 zastavil podle § 106 odst. 1 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád (dále jen „daňový řád z r. 2009"), neboť se stalo bezpředmětným v důsledku pravomocného rozhodnutí celního úřadu ze dne 12. 11. 2003, č. j. 1499/03-08. V rozhodnutí konstatoval, že jeho jediným úkolem je řešení, jakým způsobem má být ukončeno odvolací řízení v situaci, kdy ze soudních rozhodnutí jednoznačně plyne, že odvoláním napadený platební výměr je neexistujícím rozhodnutím. Reflektoval přitom účinnost daňového řádu z r. 2009, přičemž užil ustanovení obdobné § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu z r. 1992.

[9] O žalobě proti tomuto rozhodnutí žalovaného rozhodl městský soud nyní napadeným rozsudkem ze dne 13. 9. 2018, č. j. 8 Af 26/2014 - 53. V něm rekapituloval průběh řízení i vývoj právních názorů věc ovlivňujících, byť v odst. 18 jako zásadní označil problém, jak má být ukončena „daňová kontrola" po zrušení prvoinstančního rozhodnutí v průběhu odvolacího řízení; fakticky však řešil ukončení odvolacího řízení. Za rozhodné

považoval ustálení právní praxe, přičemž citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 11. 2016, č. j. 7 Afs 187/2016 – 23, který se navíc zabýval i skutečností, že na věc dopadá změna procesního předpisu, přičemž podle § 264 odst. 1 daňového řádu z r. 2009 se na řízení nebo postupy před jeho účinností zahájené použije nejbližší ustanovení daňového řádu, jímž je jeho § 106 odst. 1 písm. f). Podotkl, že v tomto rozsudku stejně jako v rozsudcích ze dne 5. 10. 2016, č. j. 1 Afs 142/2016 – 29, a ze dne 21. 12. 2016, č. j. 8 Afs 206/2016 – 32, Nejvyšší správní soud rovněž aproboval, že bylo zastaveno pouze odvolací řízení. Městský soud se neztotožnil s názorem žalovaného, že Nejvyšší správní soud rozsudkem č. j. 2 Afs 25/2014 – 31 věc žalovanému vrátil jako celek, a že tedy bylo namístě zastavení celého daňového řízení.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Stěžovatel v kasační stížnosti zrekapituloval průběh tohoto (a dalších pěti obdobných) řízení, jak je popsáno výše. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2014, jímž ten zastavil odvolací řízení, podal žalobu, v níž zdůraznil, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu řízení ze dne 26. 3. 2014, č. j. 2 Afs 25/2014 – 3, plyne závazný právní názor, že celní orgány mají zastavit celé daňové řízení. To dovozoval zejména z pasáže, podle níž „*není-li 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 (...) pravomocným zrušením platebních výměrů odpadl důvod pokračovat v daňovém řízení*.“ Podle stěžovatele po zrušení platebního výměru nebylo možné v daňovém řízení dále pokračovat a daňové řízení mělo být zastaveno postupem podle § 106 daňového řádu z r. 2009. Podle jeho odst. 1 písm. b) odvolací orgán může napadené rozhodnutí zrušit a řízení zastavit. Bylo-li napadené rozhodnutí již dříve jiným způsobem zrušeno, zbývá jen možnost zastavení daňového řízení, resp. jeho nalézací fáze.

[11] Žalovaný ve svém vyjádření označil kasační stížnost za nedůvodnou a opakující žalobní argumentaci, k níž už se vyjadřoval. Doplňuje, že souhlasí s názorem soudu, že ve fázi odvolacího řízení, kdy již neexistovalo prvostupňové rozhodnutí, mohl pouze zastavit toto odvolací řízení.

[12] Žalovaný připouští, že po zrušení prvostupňového rozhodnutí nemůže správce daně znovu rozhodnout o dani, ovšem nic mu nebrání v tom, aby pokračoval v řízení o vyměření celního dluhu, neboť postupuje podle § 322a odst. 2 celního zákona speciálním postupem odlišným od daňového řádu. Žalovaný zdůrazňuje, že byl soudem zavázán pouze k zastavení odvolacího řízení, ostatně argumentace soudu stojí na konstatování, že „*odvolací řízení není možné stavět ve vzduchoprázdnu; pokud zde nebylo prvostupňové rozhodnutí, nebylo v rámci odvolacího řízení o čem rozhodovat*“. Žalovaný s poukazem na předchozí žalobcovy spory uzavírá, že tato část soudních sporů byla od počátku „mrtvou odnoží“, jejíž další procesní osud se nemohl dotknout žalobcových práv. Podle žalovaného nemůže obstát žalobcův názor, že mělo být postupováno podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu z r. 2009. Toto ustanovení totiž specifikuje možnosti výroku poté, kdy byl v odvolacím řízení proveden věcný přezkum prvostupňového rozhodnutí. Žalovaný ve zkoumaném řízení dovodil obsahovou shodu mezi ustanovením § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu z roku 1992 a ustanovením § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu z r. 2009. Toto druhé ustanovení řeší případy zastavení řízení z procesních důvodů a nemá žádný

vztah k § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu upravující rozhodnutí ve věci samé. Z těchto důvodů navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

III. 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 předchozí rozsudek městského soudu včetně rozhodnutí žalovaného; závazným právním názorem se tak pro žalovaného stal podle § 78 odst. 5 (§ 120) s. ř. s. jeho právní názor vyslovený v rozsudku ze dne 26. 3. 2014, č. j. 2 Afs 25/2014 – 33. Předmětem této kasační stížnosti je další rozsudek městského soudu, který posuzoval nové správní rozhodnutí vydané žalovaným po zrušení předchozího Nejvyšším správním soudem. Vzhledem k tomu, že podstatou žaloby i kasační stížnosti je stále způsob zastavení řízení a jeho dopady, je úkolem soudního posouzení zjištění, zda byl závazný právní názor respektován, přičemž stěžovatel tvrdí, že dodržen nebyl. Výluka podle § 104 odst. 3 s. ř. s. se neuplatní a ostatní zákonné podmínky pro projednání kasační stížnosti jsou splněny.

[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 není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 3. 2014, č. j. 2 Afs 25/2014 – 33, nejprve vyhodnotil dotčení závaznosti původního závazného právního názoru o nezbytnosti zamítnutí odvolání usnesením rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 96, který vztáhl možnost zamítnutí odvolání jen k odvolacímu řízení, jehož součástí byl meritorní přezkum prvostupňového rozhodnutí, a poukázal na svá předchozí rozhodnutí (sp. zn. 2 Afs 31/2011 a sp. zn. 2 Afs 68/2011), z nichž plynulo, že v řízení, v němž odpadl jeho důvod, je třeba postupovat podle § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu z r. 1992, přitom nezbytnost zastavení řízení vztáhl k jakékoliv fázi, v níž vyjde skutečnost, že odpadl jeho předmět, najevo. V odst. 26 výslovně uvedl: *„pokud žalovaný 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 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.“ V odst. 31 rozsudku pak dále konstatoval, že závazným právním názorem pro žalovaného je, že řízení má být zastaveno podle § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu z r. 1992.

[17] Pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti z uvedeného rozsudku plynou dvě spojené otázky: jednak zda mělo být zastaveno celé řízení či řízení odvolací, jednak podle kterého ustanovení daňového řádu z roku 2009, který v mezidobí vešel v účinnost, se tak mělo stát.

[18] Závazný právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v uvedeném rozsudku nelze vnímat tak, jak to činí stěžovatel. Rozsudek se zabýval procesní situací, kdy v průběhu odvolacího řízení bylo jiným způsobem zrušeno prvostupňové rozhodnutí. Soud v rozsudku dostatečně vyjádřil, že nepřicházelo v úvahu věcně zkoumat neexistentní rozhodnutí, a že zde zůstalo odvolací řízení, které bylo třeba ukončit, přičemž se jednalo jen o procesní postup, jehož jedinou podstatou bylo zjištění, že platební výměr, který jím byl napaden, neexistuje. Nejvyšší správní soud v tehdejším rozhodnutí neřešil jednotlivé fáze řízení. Městský soud správně postupoval podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 11. 2016, č. j. 7 Afs 187/2016 – 23, který rozsudek sp. zn. 2 Afs 25/2014 zpřesnil tak, že zastaveno musí být toliko odvolací řízení, neboť odpadl předmět právě tohoto řízení. Městský soud z tohoto rozsudku bohatě cituje, stejně tak jako z rozsudků téhož soudu sp. zn. 1 Afs 142/2016 a sp. zn. 8 Afs 206/2016; na to lze odkázat a není třeba opakování citací v tomto rozsudku.

[19] Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem i v posouzení dopadu změny procesního předpisu. Za ustanovení odpovídající § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu z r. 1992 je třeba považovat § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu z r. 2009. Podle § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu z r. 1992 správce daně zastavil řízení, pokud odpadl důvod řízení. Podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu z r. 2009 správce daně zastaví řízení, jestliže se stalo bezpředmětným. V podmínkách pro užití těchto procesních předpisů lze shledat shodu. Užití § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu z r. 2009 tak odpovídá podmínkám stanoveným přechodným ustanovením obsaženým v § 264 odst. 1 daňového řádu z r. 2009. Stěžovatelem označené ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu z r. 2009 totiž pojednává o způsobech rozhodnutí odvolacího orgánu v odvolacím řízení, v němž je prováděn věcný přezkum prvostupňového rozhodnutí; konkrétně jeho písm. b) předpokládá zrušení takového rozhodnutí a s ním spojené zastavení řízení. I tento právní názor plyne z již výše citovaných rozsudků tohoto soudu a není důvod se od něho cestou § 17 s. ř. s. odchýlit.

[20] Stěžovatel požadavkem na postup podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu z r. 2009 zjevně cílí k závěru o vyloučení možnosti jakéhokoliv daňového (celního) řízení ohledně téže daňové povinnosti. Tato otázka překračuje meze daného kasačního přezkumu. Zmínit lze pouze, že nový platební výměr na spotřební daň a DPH vydaný celním úřadem v roce 2009 byl zrušen rozhodnutím městského soudu ze dne 4. 4. 2014, sp. zn. 5 Ca 145/2009, což stěžovatel sám konstatuje v části II. body x), y), z) své žaloby. Možnost či nemožnost vydat další platební výměr po zrušení předchozího je součástí přezkumu toho případného dalšího rozhodnutí, jak se zřejmě i stalo.

IV. Shrnutí a náklady řízení

[21] Z výše rozvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal za nutné odchýlit se od právního názoru vysloveného v zejména rozsudcích sp. zn. 2 Afs 31/2011, sp. zn. 2 Afs 68/2011, sp. zn. 2 Afs 25/2014, sp. zn. 7 Afs 187/2016, sp. zn. 8 Afs 206/2016, sp. zn. 1 Afs 142/2016, přičemž závazný svůj právní názor vyslovený v rozsudku sp. zn. 2 Afs 25/2014 považuje za respektovaný a správně vyložený v kontextu změny procesních předpisů. Z toho plyne, že tvrzený kasační důvod nebyl naplněn. Kasační stížnost proto byla zamítnuta podle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.

[22] Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v tomto kasačním řízení nebyl úspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému v tomto řízení nevznikly náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost, proto soud vyslovil, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. července 2019

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu