



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 Praha 9, Koubova 9, zastoupeného JUDr. Tomášem Sokolem, advokátem se sídlem Praha 2, Sokolovská 60, proti žalovanému: **Celní ředitelství Praha**, se sídlem Praha 1, Washingtonova 11, zastoupenému JUDr. Alanem Korbelem, advokátem se sídlem Praha 5, Náměstí 14. října 3, a **osoby zúčastněné** na řízení: **Komerční banka, a.s.**, se sídlem Praha 1, Na Příkopě 33, zastoupené JUDr. Jaroslavem Polanským, advokátem se sídlem Praha 5, Elišky Peškové 15, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2006, č. j. 9 Ca 152/2004 - 194,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2006, č. j. 9 Ca 152/2004 - 194 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 29. 4. 2004, č. j. 105-01/04-1701-21, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Citovaným rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Celního úřadu Praha III. ze dne 16. 10. 2003, č. j. 1499/03-08 - platební výměr č. 37/2003, tak, že žalobci vyměřil spotřební daň v částce 72 942 795 Kč a daň z přidané hodnoty v částce 24 244 016 Kč.

Celní úřad vyměřil žalobci celní dluh (platební výměr č. 37/2003) podle § 46 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a § 264 odst. 1 a § 240 odst. 3 písm. d) zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, v tehdy platném znění (dále jen „celní zákon“) ve výši 97 754 504 (clo 0, spotřební daň - 72 942 925 Kč, DPH – 24 791 579 Kč), na který státu vznikl nárok podle § 43 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty a § 5 odst. 1 písm. b) zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních,

a podle § 251 odst. 1 a 2 celního zákona. Celní dluh byl vyměřen na základě daňové kontroly, při níž bylo zjištěno, že zboží (pohonné hmoty, benzín BA 91) dovezené v letech 1996 – 2002, určené společnosti BENA, a. s., Praha 6, bylo v 75 případech propuštěno do veřejného celního skladu Tukového průmyslu, spol. s r.o. Deklarantovi (Tukovému průmyslu, spol. s r.o.) bylo v r. 1995 umožněno skladování zboží mimo prostory celního skladu, konkrétně v systému ČEPRO, a. s., Praha 1. Zboží tak bylo dopraveno potrubím ze Slovenska a uloženo v systému společnosti ČEPRO, a. s., kde bylo zaevidováno do elektronické evidence „BPCS“. Na základě místního šetření celní úřad určil okamžik vzniku celního dluhu podle § 251 odst. 2 celního zákona na den 31. 1. 2001, kdy byl zjištěn záporný stav zásob společnosti BENA, a. s., u společnosti ČEPRO, a. s. Skladovatel (Tukový průmysl, s. r. o.) se tak stal dlužníkem podle § 240 odst. 3 písm. d) celního zákona porušením ust. § 149 celního zákona, tedy odnětím zboží celnímu dohledu, porušením podmínek povolení k provozování celního skladu, nepodáním celního prohlášení, na jehož základě by bylo možno zboží přidělit jiné celně schválené určení. Za dluh tak odpovídal společně a nerozdílně se společností BENA, a. s., která nezajistila propuštění zboží do režimu volného oběhu a uhrazení celního dluhu a se zbožím volně nakládala. Součástí platebního výměru byla i tabulka výpočtu celního dluhu ke třem konkretizovaným JCD.

V odvolacím řízení žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 4. 2004 (o rozsahu 35 stran) platební výměr změnil nahrazením výrokové části tak, že se žalobci vyměřuje spotřební daň v částce 72 942 795 Kč a daň z přidané hodnoty v částce 24 244 016 Kč. Žalovaný poukázal na rozhodné právní předpisy, konkrétně uvedl údaje ze všech tří JCD a uvedl souhrnnou výši celního dluhu částkou 97 186 811 Kč. V důvodech poukázal na zahájení daňové kontroly dne 8. 8. 2002 a zprávu obsahující kontrolní zjištění. Zopakoval skutkový stav obdobně, jak je popsán v platebním výměru, s podrobnějším poukazem na jednotné celní deklarace a faktury prodávajícího Slovnaft, a. s., Bratislava. Na zahraniční zboží (benzín bezolovnatý N91 ROZ 91), které vstoupilo na území ČR produktovodem, podal odvolatel jako nepřímý zástupce společnosti BENA celní prohlášení formou Deklarací na propuštění zboží do celního režimu uskladňování v celním skladu. Provozovatelem celního skladu byl odvolatel a prostory celního skladu byly umístěny v areálu firmy ČSAD Praha 10, Bohdalec, v němž však bylo vyloučeno skladování benzínu. V r. 1996 bylo odvolateli povoleno uskladňování v celním skladu, aniž by v něm bylo fyzicky uskladněno. Žalovaný konstatoval dvě daňové kontroly, kdy při první bylo kontrolováno 75 JCD se zaměřením na zjištění doby odnětí zboží celnímu dohledu a druhá probíhala následně v jiném složení, ovšem s ohledem na její opakovanost, nemohly být její výsledky podkladem pro rozhodnutí celního úřadu. Nebylo možno ani vycházet při výpočtu celního dluhu z doby odnětí zboží celnímu dohledu, neboť nebylo možno řádně odlišit příjmy z českého zboží od příjmů ze zahraničního zboží. Žalovaný vyvrátil potřebu odvolatelem navržených důkazů a uzavřel, že odvolatel jednoznačně porušil povinnosti stanovené v § 149 odst. 1 písm. c) celního zákona skladováním v jiném než vymezeném prostoru, přičemž ovšem neporušil povinnost podat celní prohlášení k přidělení jiného celně schváleného určení. Odvolatel se tak stal dlužníkem podle § 240 odst. 3 písm. d) celního zákona - nebylo mu povoleno skladování českého a zahraničního zboží společně ve stejném prostoru, celní sklad k tomu nebyl ani uzpůsoben. Se zbožím společnosti BENA nakládal jako s volným a v celním skladu se nenacházelo a nenachází; proto by byla nadbytečná i odvolatelem navržená inventura ve společnosti ČEPRO. Celní rozhodnutí neobsahovalo vymezení celního skladu, adresa uskladnění měla být uváděna v Deklaraci. S ohledem na vady výroku platebního výměru byl tento změněn a doplněn o chybějící náležitosti. Dále žalovaný poukázal na místní příslušnost rozhodujícího celního úřadu a ustanovení zákona o spotřebních daních a o dani z přidané hodnoty, z nichž plyne daňová povinnost, a na povinnost deklaranta a náležitosti Deklarace, která je nejprve písemným celním prohlášením a po jejím potvrzení se stává rozhodnutím. Z nich je jednoznačně zřejmé, že zboží bylo propuštěno do režimu uskladňování v celním skladu a odvolatel se zavázal k plnění podmínek z tohoto režimu vyplývajících. Podle deklarací se mělo zboží nacházet v celním skladu,

kde však objektivně nikdy být nemohlo, a od okamžiku propuštění do tohoto režimu nebylo pod dohledem celního úřadu, ale v systému společnosti ČEPRO. Celní dluh proto vznikl okamžikem propuštění zboží.

O podané žalobě rozhodl Městský soud v Praze rozsudkem napadeným touto kasační stížností. Ve zrušujícím rozsudku vyšel zejména ze skutečnosti, že celní úřad po vydání platebního výměru č. 37/2003 (dne 16. 10. 2003) vydal dne 12. 11. 2003 z vlastního podnětu rozhodnutí č. j. 1499/03-08, jímž tento platební výměr zrušil pro procesní pochybení. Namísto vydání nového platebního výměru ovšem celní úřad rozhodnutím ze dne 1. 3. 2004, č. j. 1499/03-08, ověřil neplatnost zrušujícího rozhodnutí pro nedostatek ustanovení právního předpisu. Toto rozhodnutí podle názoru městského soudu nemůže obstát jednak proto, že rozhodnutí ze dne 12. 11. 2003 odkaz na právní předpis obsahovalo, jednak proto, že postrádá procesní logiku. Dne 29. 4. 2004 totiž celní úřad vydal další rozhodnutí ve věci celního dluhu, a to že se rozhodnutí (platební výměr) neruší, neboť nebyly splněny podmínky pro jeho zrušení. Toto rozhodnutí obsahovalo poučení o odvolání do 30 dnů. Téhož dne, tj. 29. 4. 2004, žalovaný, aniž by uplynula uvedená odvolací lhůta, rozhodl o odvolání podaném proti platebnímu výměru, a ten žalobou napadeným rozhodnutím změnil do té míry, že „vyměnil“ celou jeho výrokovou část za jiné znění. Takový postup označil městský soud za odporující principu právní jistoty a předvídatelnosti. Žalovaný změnil neexistující rozhodnutí, které bylo pravomocně zrušeno a nemohlo obživnout rozhodnutím o ověření neplatnosti zrušujícího rozhodnutí. Platební výměr v té době byl pravomocně zrušen a žalovaný tak měnil neexistující rozhodnutí. Námitky směřující proti provedeným daňovým kontrolám soud posoudil tak, že byla provedena toliko jediná kontrola, a to kontrola zahájená dne 8. 8. 2002 podle § 16 daňového řádu. Přitom s ohledem na znění § 320 odst. 1 písm. c) a § 127 celního zákona, po novele provedené zákonem č. 1/2002 Sb., neměla být prováděna kontrola podle daňového řádu, ale podle celního zákona. Za stěžejní označil městský soud námitku, že nebyl řádně zjištěn skutečný stav věci, a dále neproověření tvrzení, že zboží bylo odnato celnímu dohledu již v režimu předcházejícímu podání JCD žalobcem. Určení okamžiku celního dluhu je možné teprve v případě, že jej není možno zjistit. Celní úřad však přikročil k jeho určení, aniž vyčerpал možnosti, za nichž by jej bylo možno zjistit, a to v součinnosti se žalobcem provedením jím navržených důkazů. Jestliže deklarant neuvedl v JCD adresu faktického uskladnění zboží, či uvedl adresu, která zjevně nemohla odpovídat skutečnosti, neměl JCD přijmout, neboť byla vyloučena kontrola příslušného režimu celním úřadem. Zboží propuštěné pohraničním celním úřadem Břeclav do režimu národního tranzitu s celním úřadem určení Celní úřad Praha III nemohlo být nikdy uskladněno v celních skladech uvedených v JCD ani na tam uvedených adresách, zůstalo v systému společnosti ČEPRO, a tudíž celnímu úřadu určení nikdy doručeno nebylo - to vylučuje řádné ukončení režimu tranzitu a k jeho odnětí celnímu dohledu muselo dojít právě v tomto režimu. Celní úřady se však žalobcem navrhovanými důkazy nezabývaly. Proto nemůže obstát závěr žalovaného, že celní dluh vznikl dnem propuštění zboží do režimu uskladňování v celním skladu. Odpovědnost žalobce nemůže být odvozena od formálních skutečností uvedených v JCD, bez zjištění a řádného posouzení skutečného stavu věci. Soud tak uzavřel, že je třeba nejprve postavit skutkově najisto, ve kterém časovém okamžiku došlo k odnětí zboží celnímu dohledu, a z toho pak teprve bude možno vyvodit odpovědnost jednotlivých subjektů. Ostatní námitky označil soud ve světle nedostatečně zjištěného skutkového stavu za zatím neřešitelné.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítl nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spočívající v jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů, popřípadě v jiné vadě a dále namítl podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nezákonnost rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Soud totiž vyslovil v napadeném rozsudku právní názor, že žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 4. 2004 změnil neexistující rozhodnutí celního úřadu (platební výměr č. 37/2003), které bylo pravomocně zrušeno rozhodnutím celního úřadu ze dne 12. 11. 2003 a nemohlo obživnout rozhodnutím o ověření neplatnosti tohoto zrušujícího rozhodnutí ze dne 1. 3. 2004. Žalovaný tak měl rozhodnout o odvolání, aniž však existovalo platné rozhodnutí o právech a povinnostech žalobce. Žalovaný poukazuje na časový sled vydaných rozhodnutí:

(1) platební výměr č. 37/2003 ze dne 16. 10. 2003, vydán celním úřadem Praha III, vyměřen celní dluh. Proti tomu podal žalobce odvolání a námitky,

(2) rozhodnutí č. j. 1499/03-08 ze dne 12. 11. 2003 - Celní úřad zrušil platební výměr č. 37/2003 (ad 1), žalobce podal proti tomuto rozhodnutí odvolání, které však vzal dne 26. 1. 2004 zpět,

(3) rozhodnutí č. j. 1499/03-08 ze dne 1. 3. 2004 - Celní úřad ověřil neplatnost svého rozhodnutí ze dne 12. 11. 2003 (ad 2) pro chybějící základní náležitosti - neuvedení procesního předpisu ve výroku,

(4) rozhodnutí č. j. 1499/03-08 ze dne 29. 4. 2004 - Celní úřad rozhodl, že se platební výměr č. 37/2003 (ad 1) neruší, neboť nebyly splněny podmínky pro jeho zrušení, žalobce proti tomu podal dvě různá odvolání, které k výzvě doplnil. (poznámka NSS: rozsudkem Městského soudu ze dne 27. 7. 2006, sp. zn. 10 Ca 81/2005-77 byla vyslovena nicotnost tohoto rozhodnutí),

(5) rozhodnutí č. j. 105-01/04-1701-21 ze dne 29. 4. 2004 – žalovaný změnil platební výměr č. 37/2003 (ad 1); proti tomuto rozhodnutí směřuje žaloba,

(6) rozhodnutí č. j. 9620-01/04-21 ze dne 17. 12. 2004 – žalovaný zamítl odvolání podané proti rozhodnutí o zrušení platebního výměru (ad 2),

(7) rozhodnutí č. j. 601-01/05-1701-21 ze dne 13. 1. 2005 – žalovaný ověřil neplatnost rozhodnutí ze dne 17. 12. 2004 (ad 6) pro nedostatek úředního razítka se státním znakem, a tedy základní náležitosti rozhodnutí, v tomto rozhodnutí (ad 7) došlo ke zřejmé chybě v psaní, kdy ve výroku bylo uvedeno, že se ověřuje neplatnost rozhodnutí č. j. 9620-01/04-21 ze dne 17. 2. 2004, namísto 17. 12. 2004. Tato chyba byla opravena rozhodnutím č. j. 601-11/05-1701-21 ze dne 12. 5. 2005,

(8) rozhodnutí č. j. 9620-011/04-21 ze dne 14. 1. 2005 žalovaný opětovně zamítl odvolání proti rozhodnutí celního úřadu ze dne 16. 10. 2003 o nerušení platebního výměru (ad 4), proti tomuto rozhodnutí byla podána žaloba. (poznámka NSS: rozsudkem Městského soudu ze dne 27. 7. 2006, sp. zn. 10 Ca 81/2005-77 byla vyslovena nicotnost tohoto rozhodnutí).

Stěžovatel nesouhlasí s právním názorem městského soudu, že rozhodnutí č. j. 1499/03-08 ze dne 1. 3. 2004 (ad 3), je nezákonné. Důvodem ověření neplatnosti rozhodnutí č. j. 1499/03-08 ze dne 12. 11. 2003 ad 2) bylo neuvedení procesního předpisu ve výroku rozhodnutí, jímž nemělo být tam uvedené ust. § 322a odst. 2 celního zákona, ale ust. § 32 daňového řádu.

Pokud Nejvyšší správní soud uzná názor městského soudu za správný, zůstane napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost, tj. pro nejednoznačnost a nejasnost závazného právního názoru, podle něhož by měl stěžovatel v dalším řízení postupovat. Na jedné straně totiž městský soud dospěl k závěru, že žalovaný v odvolacím řízení změnil neexistující prvostupňové rozhodnutí, které bylo zrušeno a nemohlo obživnout rozhodnutím o ověření neplatnosti zrušujícího rozhodnutí, na druhé straně městský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení a zavázal jej zabývat se obranou a odvoláním žalobce, přičemž se ovšem jedná o odvolání podle soudu směřující proti neexistujícímu rozhodnutí. Tato nesrozumitelnost vede k nezákonnosti rozhodnutí i k nesprávnému posouzení právní otázky soudem (otázky existence prvostupňového rozhodnutí). Přitom otázka zákonnosti

některých rozhodnutí celního úřadu a žalovaného je předmětem samostatných žalob, o nichž městský soud zatím nerozhodl.

Ve vztahu k závěru soudu o daňových kontrolách stěžovatel zdůrazňuje, že ke stanovení okamžiku odnětí zboží celnímu dohledu nepoužil v žalobcem napadeném rozhodnutí ani metodu „logicko matematickou“, pomocí které vypočetla celní dluh první zpráva o daňové kontrole, ani závěry druhé zprávy o daňové kontrole. Za nesprávný považuje stěžovatel názor soudu, že kontrola měla být provedena podle § 127 celního zákona a byla-li provedena podle § 16 daňového řádu, stalo se tak v rozporu se zákonem. Soud sice správně uvedl, že obě ustanovení obsahují obdobnou úpravu, nejde však o totožné instituty – v důsledku toho není možné vyloučit postup celních orgánů podle § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona. I tuto právní otázku posoudil soud nesprávně.

Ve vztahu k dovozu zboží a povinnostem žalobce stěžovatel uvádí, že zahraniční zboží vstoupilo do tuzemska produktovodem, což je zřejmé z JCD a faktur vystavených společností Slovnaft, a. s.; příjemcem byla společnost BENA, a. s. Žalobce jako nepřímý zástupce odběratele podal písemná celní prohlášení na propuštění zboží do celního režimu uskladnění v celním skladu. Potvrzené písemné celní prohlášení se podle § 104 odst. 4 celního zákona stává rozhodnutím, jehož součástí je i obsah prohlášení. Podle § 105 odst. 4 celního zákona je podání celního prohlášení projevem vůle deklaranta navrhnout předmětné zboží k propuštění do příslušného celního režimu; potvrzuje tím správnost v něm uvedených údajů a zavazuje se k plnění povinností vyplývajících z propuštění zboží do navrženého režimu. Předmětné zboží se nacházelo v režimu uskladňování v celním skladu, bylo proto pod celním dohledem, a to až do okamžiku případné změny svého celního statusu. Jako deklarantovi vznikly žalobci povinnosti, zejména povinnost úhrady celního dluhu, podle § 323 celního zákona i daní a poplatků vybíraných při dovozu. I při dovozu zboží nepodléhajícího clu, tedy vzniká celní dluh. Skutečnost, že šlo o dovoz, byla dostatečně prokázána listinnými důkazy, zboží na území České republiky také prokazatelně vstoupilo a bylo propuštěno do režimu uskladňování v celním skladu. Žalobce také potvrdil společnosti BENA příjem zboží do skladové evidence. Žalobce sám přiznává, že se zboží nacházelo v systému společnosti ČEPRO, která není veřejným celním skladem. Proto se zboží již v okamžiku jeho propuštění nemohlo nacházet ve veřejném celním skladu, do kterého bylo propuštěno. Tím došlo k nezákonnému odnětí zboží celnímu dohledu, a tím i ke vzniku celního dluhu. Vzhledem k tomu, že nebylo možno přesně určit okamžik, kdy celní dluh vznikl, určil jej celní úřad podle § 251 celního zákona. V některých JCD byl jako sklad uveden „sklad Mstětice“, v němž však zboží prokazatelně nikdy nebylo. Žalobce jako osoba poskytující služby celního deklaranta si musel být všech těchto skutečností vědom a nemůže zpochybňovat, že zboží bylo do republiky dopraveno.

Stěžovatel dále tvrdí, že za dlužníka nemohla být označena společnost ČEPRO, a. s., ani společnost Slovnaft, a. s. Podle § 65 vyhl. č. 135/1998 Sb. se společný tranzit při dopravě zboží potrubím považuje za ukončený zapsáním zboží do účetních dokladů příjemce v tuzemsku a jeho dodáním do zařízení nebo rozvodných sítí tímto příjemcem užívaných. Od okamžiku předložení zboží k celnímu řízení do doby přidělení celně schváleného určení má zboží postavení dočasně uskladněného zboží. Návrhem na propuštění zboží žalobce potvrzoval ukončení předcházejícího celního režimu. Žalobce nesplnil svou povinnost skladovatele podle § 149 celního zákona a tím se stal podle § 240 celního zákona dlužníkem. Celní zákon neumožňuje záměnu zboží v celním skladu ani pouze účetní vedení zboží v celním skladu. To také vylučuje provedení celní kontroly. Proto stěžovatel nesouhlasí s názorem městského soudu, že v době přijetí celního prohlášení nemohl být ukončen režim tranzitu – ten byl ukončen zapsáním zboží do účetních dokladů příjemce v tuzemsku a jeho dodáním do zařízení nebo

rozvodů užívaných tímto příjemcem. Soud tak nesprávně posoudil právní otázku ukončení režimu tranzit.

Se závěrem o zřejmé nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti napadeného rozsudku navrhuje stěžovatel jeho zrušení a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření kasační stížnost označil za nedůvodnou. Rozhodnutí městského soudu považuje za správné a dostatečně odůvodněné; plně se s ním proto ztotožňuje. Není správné tvrzení stěžovatele o důvodném ověření neplatnosti rozhodnutí ze dne 12. 11. 2003. Rozhodnutí o zrušení platebního výměru obsahovalo všechny náležitosti včetně uvedení právních předpisů. Navíc poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2003, č. j. „Afs 12/2003“, v němž je vysloveno, že chybějící náležitosti mohou vyvolávat nicotnost rozhodnutí jen při jejich výrazné intenzitě.

Žalobce považuje rozhodnutí městského soudu za dostatečně srozumitelné a odpovídající ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. Rozsudek obsahuje závazný právní názor zahrnující závěr o zrušení platebního výměru, nemožnost o tomto platebním výměru vést odvolací řízení a nemožnost zrušit prvostupňové rozhodnutí pro jeho neexistenci. V souladu s rozsudkem městského soudu je žalovaný povinen věc vrátit celnímu úřadu k dalšímu řízení, a právě k němu se vztahují závěry soudu o tom, co a jak má být v řízení zjišťováno a váženo. Celní úřad musí zahájit kontrolu podle § 127 celního zákona a na jejím základě bude moci vydat nové rozhodnutí.

Námítka žalovaného, že otázka zákonnosti ostatních rozhodnutí celního úřadu a žalovaného je předmětem jiných žalob, je v kasační stížnosti uplatněna nově a Nejvyšší správní soud by k ní neměl přihlídnout. Je pravdou, že žalobce byl nucen podat i další žaloby, protože žalovaný vycházel z existence rozhodnutí, která celní úřad zrušil.

Ve vztahu ke střetu následné kontroly podle § 127 celního zákona a podle § 16 daňového řádu, žalobce poukazuje na ust. § 320 písm. c) celního zákona, podle něhož v rozhodné době mělo být při kontrole postupováno podle § 127 celního zákona. Kontrola podle daňového řádu tak byla provedena v rozporu se zákonem a vzhledem k tomu, že její účel je užší, nebyly při ní řádně zjišťovány skutečnosti týkající se skutkových okolností odnětí zboží celnímu dohledu. Proto také žalovaný stanovil virtuální okamžik vzniku celního dluhu přesto, že mu bylo známo, že zboží bylo celnímu dohledu odňato v režimu tranzitu, neboť nikdy nebylo dopraveno na adresu, kam bylo navrženo jeho uložení. Žalovaný dokonce v nezákonné kontrole podle daňového řádu i nadále pokračuje.

Dále žalobce tvrdí, že „*žalovaný podává kasační stížnost podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., aniž ovšem tyto důvody uplatňoval ve správním řízení, nebo aniž by soud k těmto námitkám rozhodnutí nezrušil. Tuto žalobní námitku proto nemohl uplatnit.*“

V doplnění vyjádření ke kasační stížnosti žalobce poukazuje na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 7. 2006, č. j. 10 Ca 81/2005 - 77, v němž soud dospěl k závěru, že platební výměr byl celním úřadem zrušen a rozhodnutí ověřující neplatnost zrušujícího rozhodnutí jsou nezákonná. Tím jsou vyvráceny námitky žalovaného, že o těchto rozhodnutích se teprve vedou spory, a tudíž je nelze považovat za nezákonná. V současné době tak již není pochyb o správnosti argumentace městského soudu v této věci. Je tedy jednoznačné, že žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 4. 2004, č. j. 105-01/04-1701-21, změnil neexistující rozhodnutí.

Ze všech těchto důvodů navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Osoba zúčastněná na řízení ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že se sice nepovažuje za ručitele žalobce, ovšem celní dluhy jí jsou vyměřovány. Její věcné vyjádření směřuje pouze k problematice ručení.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a stěžovatel v ní namítá důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s. Jejím rozsahem a důvody je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Před hodnocením naplnění kasačních důvodů je třeba k vyjádření žalobce ke kasační stížnosti uvést, že jeho poznámka týkající se nemožnosti uplatnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. je nesrozumitelná. Stěžovatel logicky nevznáší námitku podle tohoto ustanovení – je obtížně představitelné, že by správní orgán ve stížnosti poukazoval na to, že se sám dopustil v řízení vad, pro které měl soud jeho rozhodnutí zrušit a neučinil tak. Stejně tak u správního orgánu nelze předpokládat kolizi s ust. § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ten míří na nepřipustnost námitek neuplatněných žalobcem v žalobě; u žalovaného taková kolize nastat nemůže.

Podstatnou kasační námitkou stěžovatele je námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu spočívající v jeho nesrozumitelnosti.

Nejvyšší správní soud k této námitce především konstatuje, že skutkově a právně prakticky identickými případy se zabýval již v rozsudcích sp. zn. 7 Afs 105/2006, 7 Afs 123/2006 a 7 Afs 124/2006 (in: www.nssoud.cz), a veden zájmem na předvídatelnosti své rozhodovací činnosti by se od zde vyslovených právních názorů mohl odchýlit toliko v případě zásadní názorové odchylky rozhodujícího senátu, a to samozřejmě teprve za využití sjednocovacího mechanismu zakotveného v ustanovení § 17 s. ř. s. Žádný takový zřetelný důvod však Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci neshledal.

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 III. v Praze dne 12. 11. 2003 rozhodnutí č. j. 1499/03-08, jímž zrušil platební výměr ze dne 16. 10. 2003 č. 37/2003 o vyměření celního dluhu. 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 č. j. 1499/03 - 08. Právní účinky rozhodnutí ze dne 12. 11. 2003 trvají ve vztahu k platebnímu výměru č. 37/2003 i nadále, nemohly být dotčeny rozhodnutím o ověření neplatnosti a nemohlo dojít k obnovení právních účinků předmětného platebního výměru. Důvody ověření neplatnosti jsou pro posouzení dané věci irelevantní, 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. 37/2003. 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 (náleží 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. Stejně tak zrušený platební výměr nemohl obživnout rozhodnutím celního úřadu ze dne 29. 4. 2004 o tom, že se platební výměr č. 37/2003 neruší, přesto, že odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo žalovaným zamítnuto rozhodnutím ze dne 14. 1. 2005. Byť v době

rozhodování městského soudu v předmětné věci dosud nebylo rozhodnuto o žalobě proti posledně uvedeným rozhodnutím, lze zdůraznit jejich správné posouzení městským soudem v napadeném rozsudku zohledněním výsledku soudního řízení ve věci sp. zn. 10 Ca 81/2005, v němž byla vyslovena jejich nicotnost. Ostatně výčet v této věci postupně vydaných správních rozhodnutí (jak je výše patrné ze shrnutí obsaženého v kasační stížnosti) nasvědčuje značnému procesnímu zmatku, což samo o sobě eliminuje přesvědčivost vydaných rozhodnutí.

Potud se proto Nejvyšší správní soud ztotožňuje s výsledným právním názorem městského soudu, obsaženým v napadeném rozsudku. Ratio decidendi rozsudku městského soudu je proto správně založeno na úvaze, že platební výměr č. 37/2003 v době rozhodování žalovaného již právně neexistoval a rozhodovalo-li tedy celní ředitelství o odvolání podanému proti němu, nemohlo rozhodovat o právech a povinnostech žalobce, neboť ta nebyla založena žádným rozhodnutím správního orgánu I. stupně. V této části proto Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou.

Jinak je tomu v posouzení dalšího postupu městského soudu, který na jedné straně vycházel z neexistence platebního výměru a na druhé straně výslovně zavázal žalovaného právním názorem směřujícím k doplnění řízení. Na str. 22 rozsudku totiž výslovně uvedl, že žalovaný se v dalším řízení musí znovu zabývat odvoláním žalobce a jeho obranou uplatněnou ve správním řízení. Uložil mu řádně zkoumat skutkový stav a v odůvodnění nového odvolacího rozhodnutí uvést podklady rozhodnutí, úvahy užití při hodnocení důkazů a při použití právních předpisů a znovu zdůraznil, že je třeba posoudit skutečnosti, na nichž stála obrana žalobce, atd. To nelze vyložit jinak, než že zavázal žalovaného právním názorem ve vztahu k posouzení odvolání podanému proti neexistujícímu platebnímu výměru a tedy připustil jeho nové věcné rozhodnutí.

K tomu je nutno uvést, že odvolání je řádným opravným prostředkem, jímž účastník správního řízení žádá, aby správní orgán vyššího stupně přezkoumal rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, pokud to zákon nevyklučuje anebo 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 daňového řádu, 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 však v daném případě z důvodů výše uvedených nejedná, protože odvoláním napadený platební výměr č. 37/2003 byl v souladu s ustanovením § 322a celního zákona zrušen dříve než odvolací orgán o odvolání podanému proti němu rozhodoval. Podle ustanovení § 50 odst. 6 daňového řádu odvolací orgán rozhodnutí přezkoumá a není-li vázán ustanovením odstavce 5 (což v daném případě nepřichází v úvahu), rozhodnutí v odůvodněných případech změní 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. To jistě nevyklučuje, aby příslušný celní úřad, svědčí-li mu lhůta a důvody, o povinnosti žalobce znovu rozhodl.

Je tedy nelogické za situace, kdy je v podstatě již předem nutně 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. Tento závazný právní závěr městského soudu vyslovený v napadeném rozsudku je proto vnitřně

rozporný a ve svých důsledcích tedy i nepřezkoumatelný. Kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. byla proto uznána důvodnou.

V situaci, kdy Nejvyšší správní soud zjistí nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského (resp. městského) soudu, již není dán procesní prostor pro vyjádření se k dalším uplatněným stížnostním námitkám směřujícím proti procesnímu postupu celního úřadu při kontrole a proti posouzení podmínek vzniku celního dluhu.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 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.

Protože Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, rozhodne městský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 25. dubna 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu