



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Tukový průmysl, spol. s r. o.**, se sídlem Praha 9, Koubova 79, zastoupeného JUDr. Tomášem Sokolem, advokátem se sídlem Sokolská 60, Praha 2, proti žalovanému: **Celní ředitelství Praha**, se sídlem Praha 1, Washingtonova 11, zastoupenému JUDr. Alanem Korbelem, advokátem se sídlem Praha 5, Nám. 14. října 3, **za účasti** osoby zúčastněné na řízení: **Komerční banka a. s.**, se sídlem Praha 1, Na Příkopě 33, zastoupené JUDr. Jaroslavem Polanským, advokátem se sídlem Elišky Peškové 15, Praha 5, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2006, č. j. 9 Ca 151/2004 - 220,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2006, č. j. 9 Ca 151/2004 - 220, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

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. 105-05/04-1701-21, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Rovněž mu bylo uloženo zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v částce 2000 Kč. Citovaným rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Celního úřadu Praha III. ze dne 16. 10. 2003, č. j. 1499/03-08 - platební výměr č. 41/2003, tak, že žalobci vyměřil podle § 46 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“) a § 264 odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona ve znění platném pro projednávanou věc, spotřební daň v částce 614 553 524 Kč a daň z přidané hodnoty v částce 220 470 293 Kč, přičemž povinnost k platbě spotřební daně

vznikla na základě § 5 odst. 1 písm. b) zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních a k platbě daně z přidané hodnoty podle § 43 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

Nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti a v nedostatku důvodů pro rozhodnutí spatřuje v tom, že městský soud na straně jedné dospěl k závěru, že žalovaný v odvolacím řízení změnil neexistující prvostupňové rozhodnutí, které nemohlo „obživit“ rozhodnutím o ověření neplatnosti; na straně druhé však věc vrátil odvolacímu orgánu a zavázal jej opětovně se zabývat odvoláním žalobce, tzn. odvoláním směřujícím proti neexistujícímu rozhodnutí. V tom spatřuje stěžovatel jak nepřezkoumatelnost, tak také nezákonnost napadeného rozsudku.

Stěžovatel dále tvrdí, že je nesprávný právní názor soudu, podle něhož měla být v daném případě provedena následná kontrola podle ustanovení § 127 celního zákona a byla-li tato provedena podle ustanovení § 16 daňového řádu, stalo se tak v rozporu s celním zákonem. Jakkoliv totiž oba citované zákony obsahují obdobnou úpravu provádění kontroly, nejedná se o totožné instituty a nelze proto ani vyloučit postup celních orgánů podle daňového řádu.

Další námitka se týká toho, že zahraniční zboží v daném případě vstoupilo do ČR produktovodem (potrubím), což potvrzují jednotné celní deklarace (JCD) a faktury vystavené společností Sloznaft, a. s. Prodávajícím a odesílatelem byla společnost Sloznaft, a. s., příjemcem a kupujícím společnost Bena, a. s. (současný název: Lreagrao Unlogani Klindlent Properties, a. s.). Na toto zboží byla podána žalobcem – jakožto nepřímým zástupcem (deklarantem) příjemce – písemná celní prohlášení na propuštění zboží do celního režimu uskladnění v celním skladu. Pokud je však podána žádost o povolení příslušného režimu, je tento úkon považován za projev vůle žadatele využívat tento celní režim a žadatel je odpovědný za správnost údajů uvedených v prohlášení, za pravost přiložených dokladů a za splnění povinností plynoucích z celního režimu, o který požádal.

Propuštěním zboží se ve smyslu ustanovení § 2 písm. p) celního zákona rozumí úkon, kterým celní orgány dovolují individuálně určené osobě nakládat se zbožím podle podmínek režimu, do kterého je zboží navrženo. Předmětné zboží se nacházelo v režimu uskladňování v celním skladu a bylo tedy pod celním dohledem, a to až do okamžiku případné změny svého celního statusu. Žalobce jako nepřímý zástupce společnosti Bena, a. s. podal vlastním jménem písemné celní prohlášení, takže mu vznikla též povinnost úhrady celního dluhu. Protože bylo prokázáno, že předmětné zboží bylo dovezeno do ČR a bylo i propuštěno do režimu uskladňování v celním skladu, zavázal se žalobce jako deklarant i skladovatel k plnění podmínek plynoucích z navrženého celního režimu. Sám žalobce nicméně přiznává, že zboží se nacházelo v systému společnosti ČEPRO, a. s., tzn. nikoliv ve veřejném celním skladu. Tím došlo k nezákonnému odnětí zboží celnímu dohledu a tím i ke vzniku celního dluhu podle ustanovení § 240 odst. 1 celního zákona.

Stěžovatel odmítá rovněž názor žalobce, že za dlužníka měla být označena společnost ČEPRO, a. s. nebo Sloznaft, a. s. Podle ustanovení § 65 vyhlášky Ministerstva financí č. 135/1998 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení celního zákona, se totiž společný tranzit při dopravě zboží potrubím považuje za ukončený zapsáním zboží do účetních dokladů příjemce v tuzemsku (Bena, a. s.) a jeho dodáním do zařízení nebo rozvodných sítí užívaných tímto příjemcem. Od okamžiku předložení zboží k celnímu řízení do doby, než mu bude přiděleno

příslušné celně schválené určení, má postavení dočasně uskladněného zboží. Tím, že žalobce na pokyn Bena, a. s. navrhoval propuštění zboží do dalšího celního režimu, potvrzoval rovněž ukončení celního režimu předcházejícího. Podle ustanovení § 240 celního zákona je dlužníkem také osoba, která má plnit povinnosti vyplývající z dočasně uskladnění zboží nebo z režimu, do kterého bylo zboží propuštěno - tzn. žalobce jako skladovatel.

Stěžovatel nesouhlasí s názorem městského soudu, že v době celního prohlášení podaného žalobcem nemohl být žádným způsobem ukončen režim tranzit. Při dopravě zboží potrubím je totiž tranzit ukončen zapsáním zboží do účetních dokladů příjemce a jeho dodáním do zařízení nebo rozvodných sítí užívaných tímto příjemcem.

Ze všech popsáných důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušit.

III.

Ke kasační stížnosti se vyjádřil žalobce – Tukový průmysl, spol. s r. o. a dále osoba zúčastněná na řízení – Komerční banka, a. s.

III.a)

Žalobce ve svém vyjádření označil kasační stížnost za nedůvodnou a účelovou s tím, že se jí stěžovatel pouze snaží protahovat řízení. Je prý neoddiskutovatelné, že správní orgány v posuzovaném případě porušily procesní ustanovení zákona tak zásadním způsobem, že toto porušení má za následek hmotně právní nezákonnost rozhodnutí samotného.

K otázce nezákonnosti rozhodnutí Celního úřadu Praha III ze dne 1. 3. 2004 o ověření neplatnosti rozhodnutí Celního úřadu Praha III ze dne 12. 11. 2003 žalobce uvedl, že celní zákon je předpisem nejen hmotně právním, ale i procesně právním. Rozhodnutí o zrušení platebního výměru obsahuje veškeré zákonem požadované náležitosti a tudíž se nejedná o rozhodnutí nezákonné. V předmětném rozhodnutí bylo jako procesně právní předpis uvedeno ustanovení § 322a odst. 2 celního zákona. V této souvislosti lze ostatně poukázat i na právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 12/2003 (www.nssoud.cz), podle něhož *„chybějící zákonné náležitosti správního aktu mohou vyvolávat jeho nicotnost pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby tento správní akt respektovali. Ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu výslovně nepožaduje, aby ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno konkrétní ustanovení zákona, a stanoví toliko povinnost uvést právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. Neuvedení konkrétního ustanovení proto není důvodem nicotnosti daňového rozhodnutí, a to ani poukazem na § 32 odst. 7 téhož zákona“.*

Ohledně tvrzené nesrozumitelnosti napadeného rozsudku žalobce uvádí, že městský soud shledal podstatné vady správního řízení, a proto vyhověl návrhu účastníka a toto rozhodnutí zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení, což je v souladu s ustanovením § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. V souladu s napadeným rozsudkem je tedy stěžovatel povinen vrátit věc celnímu úřadu k dalšímu řízení, kdy správní orgán I. stupně, vázán právním názorem městského soudu, který daňovou kontrolu shledal jako nezákonnou, nebude moci v nezákonné daňové kontrole pokračovat, ale bude oprávněn zahájit u účastníka následnou kontrolu v souladu s ustanovením § 127 celního zákona.

Pokud stěžovatel tvrdí, že opakovaně poukazuje na to, že otázka zákonnosti rozhodnutí, které celní úřad a stěžovatel v průběhu celního řízení učinili, je předmětem řízení vedeného Městským soudem pod sp. zn. 10 Ca 81/2005, tvrdí tuto skutečnost až nyní, tedy až po vydání

napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud by tedy měl postupovat podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. a k této skutečnosti nepřihlížet.

Nedůvodnou shledal žalobce také námitku týkající se otázky, podle kterého ustanovení kterého právního předpisu měla být kontrola provedena (§ 127 celního zákona, resp. § 16 daňového řádu). Obě citovaná zákonná ustanovení totiž sice obsahují obdobnou úpravu provádění kontroly, nicméně jedná se o odlišné instituty, směřující k rozdílným cílům. Protože ustanovení § 127 celního zákona je speciálním, nemohla být v daném případě provedena daňová kontrola. Pokud by správní orgán postupoval podle ustanovení § 251 celního zákona, musel by nejprve zjistit okamžik vzniku celního dluhu a teprve pokud by jej nebylo možno zjistit, mohl jej určit.

V doplnění svého vyjádření ze dne 31. 5. 2007 žalobce poukázal na to, že Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 27. 7. 2006, č. j. 10 Ca 80/2005 - 81, vyhověl jeho žalobě na zrušení rozhodnutí, kterým správní orgán vyslovil, že platební výměr neruší. Tento soud tak potvrdil, že rozhodnutí stěžovatele ze dne 29. 4. 2004, kterým rozhodl o odvolání účastníka proti platebnímu výměru č. 41/2003, je nezákonné, neboť odvolacím orgánem bylo přezkoumáno již pravomocně zrušené rozhodnutí správního orgánu I. stupně. Proti tomuto rozsudku nebyla podána kasační stížnost. S ohledem na výše uvedené má účastník za nepochybné, resp. za pravomocně soudně rozhodnuté, že rozhodnutím stěžovatele ze dne 29. 4. 2004 bylo změněno neexistující rozhodnutí správního orgánu I. stupně.

Ze všech popsaných důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III.b)

Komerční banka, a. s. jako osoba zúčastněná na řízení ve svém vyjádření uvedla, že kasační stížnost není důvodná a že se plně ztotožňuje se závěry Městského soudu v Praze, obsaženými v napadeném rozsudku. V průběhu řízení před celními orgány totiž došlo k řadě závažných procesních vad, a to jak ve vztahu k opakovaným - a tedy nepřipustným - kontrolám ohledně daně z přidané hodnoty a spotřební daně, prováděným u žalobce, tak také ve vztahu ke zcela nepředvídatelnému a zmatečnému vydávání a následnému rušení rozhodnutí vydaných celními orgány. Tyto se zatím řádně nevypořádaly s obranou žalobce spočívající v tom, že zboží bylo odňato celnímu režimu již v režimu tranzitu, který bezprostředně předcházela režimu uskladnění v celním skladu.

IV.

Nejvyšší správní soud zjistil z obsahu správního a soudního spisu ke stížnostním námitkám následující relevantní informace:

- Platebním výměrem č. 41/2003 ze dne 16. 10. 2003 vyměřil Celní úřad Praha III. žalobci spotřební daň v částce 688 974 334 Kč a daň z přidané hodnoty v částce 250 004 330 Kč, celkem tedy 938 978 664 Kč.
- Dne 12. 11. 2003 Celní úřad Praha III. rozhodnutím č. j. 1499/03-08 (nabylo právní moci dne 26. 1. 2004), podle ustanovení § 322 odst. 2 celního zákona citovaný platební výměr zrušil, a to proto, že daňovému subjektu nebylo umožněno vyjádřit se ke zprávě o daňové kontrole. Tato zpráva mu totiž byla předána až dne 16. 10. 2003, a to teprve s platebním výměrem, ačkoliv mu byla dána lhůta k vyjádření do 18. 11. 2003.
- Dne 1. 3. 2004 vydal Celní úřad Praha III. rozhodnutí o ověření neplatnosti č. j. 1499/03-08, vydané podle ustanovení § 32 odst. 7 daňového řádu. Tímto rozhodnutím ověřil neplatnost výše označeného rozhodnutí ze dne 12. 11. 2003, a to proto, že ve výroku nebyl uveden procesně právní předpis, podle kterého bylo rozhodováno.

- Dne 29. 4. 2004 vydal Celní úřad Praha III. rozhodnutí č. j. 1499/03-08, kterým rozhodl, že se rozhodnutí o vyměření celního dluhu – platební výměr č. 41/2003 ze dne 16. 10. 2003 neruší, neboť nebyly splněny podmínky pro jeho zrušení.
- Dne 29. 4. 2004 vydalo Celní ředitelství Praha (tj. žalovaný) rozhodnutí o odvolání č. j. 105-05/04-1701-21, kterým byla změněna výroková část rozhodnutí o vyměření celního dluhu – platebního výměru č. 41/2003 ze dne 16. 10. 2003, a to tak, že ji nahradil textem výrokové části tohoto rozhodnutí, a to včetně změny nadpisu rozhodnutí.

Toto rozhodnutí žalovaného zrušil rozsudkem napadeným nyní projednávanou kasační stížností Městský soud v Praze.

V odůvodnění rozsudku městský soud především uvedl, že celní úřad shora citovaným rozhodnutím ze dne 12. 11. 2003 zrušil svoje předchozí rozhodnutí o vyměření celního dluhu dle ustanovení § 322a odst. 2 celního zákona s odůvodněním, že vydání rozhodnutí nepředcházelo umožnění práva daňového subjektu vyjádřit se k výsledkům obsaženým ve zprávě o daňové kontrole. Obsah odůvodnění tohoto rozhodnutí ze dne 12. 11. 2003 nicméně je v souladu s tímto protokolem. Podle ustanovení § 322a odst. 2 celního zákona přitom mohl celní orgán v rámci autoremedury zrušit či změnit vlastní rozhodnutí. Za situace, kdy byl předmětný platební výměr zrušen, proto bylo nutno vydat nový platební výměr. To se však nestalo a celní úřad vydal dne 1. 3. 2004 citované rozhodnutí o ověření neplatnosti. Takovýto postup však podle názoru městského soudu nemůže obstát, a to již proto, že v rozhodnutí ze dne 12. 11. 2003 procesně právní předpis uveden je (§ 322a odst. 2 celního zákona) a jiný důvod v rozhodnutí o ověření neplatnosti ze dne 1. 3. 2004 obsažen nebyl. Rovněž následující rozhodnutí Celního úřadu Praha III. postrádá procesní logiku. Dne 29. 4. 2004 totiž tento orgán rozhodl znovu ve věci zrušení rozhodnutí o vyměření celním dluhu, a to tak, že se platební výměr č. 41/2003 neruší. Téhož dne pak žalovaný rozhodl o odvolání proti tomuto platebnímu výměru, tzn. aniž by uplynula lhůta k odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Praha III. ze dne 29. 4. 2004. Tento postup městský soud označil za nepřijatelný, neboť svědčí o libovůli správních orgánů, což je v podmínkách právního státu nepřijatelné. Soud proto uzavřel, že žalovaný napadeným rozhodnutím „změnil neexistující rozhodnutí, které bylo pravomocně zrušeno a nemohlo obživnout rozhodnutím o ověření neplatnosti zrušujícího rozhodnutí. Žalovaný tak rozhodoval za situace, kdy práva a povinnosti žalobce nebyla založena žádným rozhodnutím správního orgánu I. stupně.“ Proto městský soud citované rozhodnutí žalovaného zrušil pro podstatnou vadu řízení.

Nad tento rámec se městský soud zabýval žalobními námitkami týkajícími se provedených daňových kontrol a uvedl, že žádná ze zpráv se nemohla stát podkladem pro rozhodnutí celních orgánů, neboť za situace, kdy kontrolovanému subjektu byla dána lhůta k vyjádření celním orgánem bezprostředně v den projednávání zprávy, nemohla s ním být téhož dne po projednání zprávy kontrola řádně ukončena. Nejedná se proto pouze o porušení procesního ustanovení, kdy místo § 127 celního zákona byl použit § 16 zákona o správě daní a poplatků, ale jde o postup, který je nezákonný a mohl mít vliv i na věcnou správnost rozhodnutí. Městský soud dále uvedl, že v daném případě nebyl řádně zjištěn skutkový stav z hlediska stanovení okamžiku vzniku celního dluhu. O to se sice správní úřad snažil v průběhu kontroly, nicméně měl tak učinit i v součinnosti se žalobcem ve formě jím navrhovaných důkazů. Teprve po vyčerpání možnosti zjištění okamžiku vzniku celního dluhu, resp. po vyloučení možnosti zjistit okamžik, kdy celní dluh vznikl, mohlo dojít k určení okamžiku, v němž bylo zboží v situaci, za níž celní dluh vzniká (§ 251 celního zákona).

Závěrem městský soud uvedl, že v dalším řízení bude na stěžovateli, aby „se znovu zabýval odvoláním žalobce“ a jeho obranou uplatněnou ve správním řízení, a poté vydal nové rozhodnutí ve věci. Nejprve bude třeba zjistit řádně skutkový stav a poté znovu posoudit, zda a z jakých zákonných důvodů lze žalobci vyměřit příslušnou daňovou povinnost. V odůvodnění stěžovatel uvede, které skutečnosti byly podkladem rozhodnutí, jakými úvahami byl veden při hodnocení důkazů a při použití právních předpisů, na základě nichž rozhodoval, přičemž se vypořádá rovněž se skutečnostmi, které uvedl na svou obranu žalobce.

V.

Nejvyšší správní soud 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 svojí 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 a proto v zájmu hospodárnosti řízení plně odkazuje na obsah citovaných rozsudků.

Rovněž v daném případě totiž stěžovatel namítal především nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v přecházejícím řízení týkající se neexistence správního rozhodnutí vydaného správním orgánem I. stupně dne 16. 10. 2003, o kterém následně rozhodl stěžovatel jako odvolací orgán citovaným rozhodnutím. K této námitce považuje za nutné Nejvyšší správní soud nejprve obecně uvést, že nesprávné posouzení právní otázky může spočívat buď v tom, že soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis, než měl správně použít, a pro toto pochybení je výrok soudu v rozporu s příslušným ustanovením toho kterého právního předpisu nebo v tom, že soudem byl sice aplikován správný právní předpis, avšak tento byl nesprávně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci, nebo je sice učiněn správný právní závěr, ale v odůvodnění rozhodnutí je nesprávně prezentován.

V době od 1. 7. 2002 (změna provedená zákonem č. 1/2002 Sb.) do 30. 4. 2004 byl celní úřad podle ustanovení § 322a odst. 2 celního zákona oprávněn změnit nebo zrušit jím vydané rozhodnutí, u něhož nebyla splněna jedna nebo více podmínek potřebných pro jeho vydání nebo již nebyla plněna. V souladu s citovaným ustanovením vydal Celní úřad III. v Praze dne 12. 11. 2003 rozhodnutí č. j. 1499/03-08, jímž zrušil platební výměr ze dne 16. 10. 2003 č. 41/2003 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. 41/2003 i nadále, nemohly být dotčeny rozhodnutím o ověření neplatnosti a nemohlo dojít k obnově právních účinků předmětného platebního výměru. Důvody ověření neplatnosti jsou pro posouzení dané věci irrelevantní, protože rozhodnutí ze dne 1. 3. 2004 nemůže být v tomto řízení předmětem přezkumu soudem. Předmětem přezkumu je totiž rozhodnutí celního ředitelství o odvolání a potažmo tedy také platební výměr č. 41/2003. 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.

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. 41/2003 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. Proto Nejvyšší správní soud neshledal první z uplatněných stížnostních námitek za opodstatněnou.

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

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 nevylučuje 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. 41/2003 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.

Je proto 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. Přitom za situace, kdy Nejvyšší správní soud zjistí nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského (resp. městského) soudu, již zásadně není dán procesní prostor pro vyjádření se k dalším uplatněným stížnostním námitkám.

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

V Brně dne 25. dubna 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu