

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **LREAGRAO UNLOGANI KLINDLENT PROPERTIS, akciová společnost**, se sídlem U Habrovky 247/11, Praha 4, zast. JUDr. Zdeňkem Weigem, advokátem se sídlem Nad Zátíším 22, Praha 4, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, zast. JUDr. Tomášem Hlaváčkem, advokátem se sídlem Kořenského 15, Praha 5, proti rozhodnutím Celního ředitelství Praha ze dne 28. 4. 2009, č. j. 71-28/2009-170100-21, č. j. 71-29/2009-170100-21, č. j. 71-30/2009-170100-21, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 3. 2015, č. j. 7 Af 11/2012 – 412,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e o d m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobci **s e v r a c í** zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost ve výši **5 000 Kč**, který mu bude vrácen z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto usnesení, a to k rukám jeho zástupce JUDr. Zdeňka Weiga, advokáta se sídlem Nad Zátíším 22, Praha 4.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla k jeho žalobě zrušena rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 28. 4. 2009, č. j. 71-28/2009-170100-21 a č. j. 71-30/2009-170100-21 a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

I. Vymezení věci

[2] Předmětem sporu, který je před Nejvyšším správním soudem projednáván po třetí, je otázka prekluze práva vyměřit celní dluh. Celní dluh vznikl podle ustanovení § 240 odst. 1 a 2 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění účinném pro projednávanou věc, okamžikem nezákonného odnětí množství zboží podléhajícímu celnímu dohledu, v termínech a množstvích zboží uvedených v tabulce výpočtu cla a daní, obsažených ve výrocích žalobou napadených rozhodnutí [odpis zboží z účtu žalobce (dříve Bena, a. s.) vedeném v BPCS – elektronickém evidenčním systému provozovatele produktovodní sítě (Čepro, a. s.)].

I. I První řízení před Nejvyšším správním soudem

[3] Rozsudkem ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, Nejvyšší správní soud zrušil ke kasační stížnosti žalovaného v pořadí první rozsudek městského soudu (rozsudek ze dne 4. 8. 2011, č. j. 7 Ca 179/2009 – 131) a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Městský soud v prvním rozsudku zrušil všechna v záhlaví uvedená rozhodnutí žalovaného, jakož i jim předcházející platební výměry, neboť dospěl k závěru, že celní dluh (na dani z přidané hodnoty a spotřební dani) byl pravomocně vyměřen po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření. Zdůraznil, že celní dluh je v posuzované věci spojen s odnětím zboží celnímu dohledu a pro posouzení jeho vzniku je proto rozhodující faktický stav. Stěžovatel vymezil vznik celního dluhu v každém rozhodnutí konkrétně takto:

1. rozhodnutí, č. j. 71-27/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 43/2003, od 14. 5. 1997 do 31. 12. 2000;
2. rozhodnutí, č. j. 71-28/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 44/2003, od 14. 5. 1997 do 23. 7. 2002;
3. rozhodnutí, č. j. 71-29/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 45/2003, od 31. 1. 1997 do 30. 4. 1998;
4. rozhodnutí, č. j. 71-30/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 46/2003, od 4. 5. 1998 do 26. 2. 1999;
5. rozhodnutí, č. j. 71-31/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 47/2003, od 1. 3. 1999 do 30. 9. 2000;
6. rozhodnutí, č. j. 71-32/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 48/2003, od 27. 10. 2000 do 16. 10. 2002.

[5] U celních dluhů, které vznikly v rozmezí let 1997 a 1998, počala dle závěru městského soudu dle § 4 odst. 2 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soustavě daní“), tříletá prekluzivní lhůta běžet nejpozději dne 31. 12. 1998 a uplynula dne 31. 12. 2001. Platební výměry, resp. žalobou napadená rozhodnutí, která se celních dluhů vzniklých mj. v tomto období týkají, považoval za nezákonná, a to s ohledem na zánik práva vyměřit celní dluh ještě předtím, než nabyla právní moci.

[6] Pokud jde o zbývající celní dluhy, tj. dluhy vzniklé v rozmezí let 1999 až 2002, bylo dle městského soudu i v jejich případě právo na vyměření prekludováno. Prvním úkonem, který měl vliv na běh prekluzivní lhůty, tj. jednalo se o úkon k vyměření nebo vymáhání daně ve smyslu § 4 odst. 3 zákona o soustavě daní, bylo zahájení kontroly dne 23. 7. 2002. Nová tříletá lhůta pro vyměření celního dluhu tak počala běžet dne 31. 12. 2002 a uplynula dne 31. 12. 2005. Do tohoto data musel být pravomocně celní dluh vyměřen, popř. učiněn další úkon směřující k vyměření daně, což se nestalo. Vliv na běh prekluzivní lhůty nemělo ani předchozí řízení před městským soudem, který se na základě žalob podaných dne 14. 5. 2004 již jednou původními rozhodnutími stěžovatele zabýval, uvedená rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil zpět k dalšímu řízení. Úprava počátku, běhu a uplynutí prekluzivní lhůty je úpravou hmotněprávní, a to včetně ustanovení § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), účinného od 1. 1. 2003. Přestože je totiž ustanovení § 41 zakomponováno do procesního předpisu, samo o sobě procesní charakter nemá a soudního řízení správního se ani netýká. Ustanovení § 41 s. ř. s. tak běh prekluzivních lhůt v projednávané věci ovlivnit nemohlo.

[7] Nejvyšší správní soud se při prvním projednávání věci ztotožnil s městským soudem, že u celních dluhů na dani z přidané hodnoty a spotřební dani, vzniklých v rozmezí let 1997

pokračování

a 1998, došlo ve smyslu § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní k uplynutí prekluzivní lhůty ještě před jejich pravomocným vyměřením. Lhůta počala běžet nejpozději dne 31. 12. 1998 a skončila dne 31. 12. 2001. Na rozdíl od městského soudu však dospěl k závěru, že ustanovení § 41 s. ř. s. se, jakožto ustanovení procesního charakteru, aplikuje i na běh prekluzivních lhůt, které počaly běžet ještě před nabytím účinnosti s. ř. s., a to od 1. 1. 2003. Otázku prekluze celních dluhů vymezených v rozmezí let 1999 až 2002 považoval proto za stále otevřenou. Vycházel mj. z předpokladu, že (mimo celní dluhy, jejichž vznik spadá do období od 23. 7. 2002) mohlo dojít v důsledku zahájení kontroly dne 23. 7. 2002 k přetržení běhu základní tříleté prekluzivní lhůty a k běhu lhůty nové, která počala běžet dne 31. 12. 2002 a jejíž konec by připadl na 31. 12. 2005. V důsledku řízení před městským soudem a případně i dále před Nejvyšším správním soudem mohlo následně dojít k jejímu stavení a k prekluzi práva vyměřit celní dluh nemuselo ve všech posuzovaných případech dojít. Z uvedeného důvodu byl napadený rozsudek zrušen a věc vrácena městskému soudu k dalšímu řízení.

I. II Druhé řízení před Nejvyšším správním soudem

[8] V druhém řízení před Nejvyšším správním soudem (sp. zn. 9 Afs 76/2014) byla opět projednávána kasační stížnosti žalovaného napadající rozsudek městského soudu ze dne 19. 12. 2013, č. j. 7 Af 11/2012 – 349. Ten vázán závazným právním názorem uvedeným v předcházejícím zrušujícím rozsudku kasačního soudu zrušil výrokem II. platební výměr č. 45/2003 a rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2009, č. j. 71-29/2009-170100-21, kterými byl vyměřen celní dluh vzniklý pouze v prekludovaném období (1997 a 1998). Výrokem I. a III. zrušil také platební výměry č. 44/2003 a 46/2003 včetně rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2009, č. j. 71-28/2009-170100-21 a č. j. 71-30/2009-170100-21, kterými byly vyměřeny celní dluhy vzniklé v rozmezí od 14. 5. 1997 do 23. 7. 2002 (pl. výměr č. 44) a v rozmezí od 4. 5. 1998 do 26. 2. 1999 (pl. výměr č. 46). Takový postup byl s ohledem na to, že žalovaný překročil k vyměření souhrnného celního dluhu nutný, neboť dle městského soudu nelze zrušit pouze část rozhodnutí orgánu celní správy, přičemž již prekludování pouhé části takto vyměřeného dluhu zakládá nezákonnost rozhodnutí jako celku.

[9] Prekluzi práva vyměřit celní dluh označil za takovou vadu řízení před správními orgány, která brání věcnému přezkumu žalobou napadených rozhodnutí, a proto postupem dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. shora uvedená rozhodnutí celních orgánů bez jednání zrušil.

[10] Výrokem IV. bylo řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 4. 2009, č. j. 71-27/2009-170100-21, č. j. 71-31/2009-170100-21 a č. j. 71-32/2009-170100-21, vyloučeno k samostatnému projednání. Rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2009, č. j. 71-27/2009-170100-21 (platební výměr č. 43), je oproti zrušeným rozhodnutím odlišné v tom, že za období od 14. 5. 1997 (řádek 57 tabulky ve výroku rozhodnutí) do 30. 4. 1999 (řádek 4169) byl proveden zápočet, aniž by byl vyměřen celní dluh. Zbývající uvedená rozhodnutí neobsahují celní dluhy vzniklé v letech 1997 a 1998. Bez posouzení dalších úkonů celních orgánů nelze otázku prekluze vyřešit. Z uvedených důvodů městský soud vyloučil žaloby směřující do těchto rozhodnutí k samostatnému řízení.

[11] Nejvyšší správní soud kasační stížnosti žalovaného do výroku č. II. pro nepřipustnost dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. odmítl. Městský soud se ve věci prekluze celních dluhů vymezených v období roku 1997 a 1998 řídil právním názorem Nejvyššího správního soudu a v souladu s ním výrokem II. napadeného rozsudku zrušil jak platební výměr č. 45/2003, tak rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2009 č. j. 71-29/2009-170100-21. Těmito rozhodnutími byl vyměřen celní dluh, vymezený celními orgány obdobím od 31. 1. 1997 do 30. 4. 1998. Vyhověl však kasační stížnosti v rozsahu napadajícím výrok I. a III., kterými městský soud zrušil

i prvostupňové platební výměry č. 44/2003 a č. 46/2003, neboť v řízení není dostatečně objasněno, zda ohledně celních dluhů vymezených obdobím let 1999 až 2002 případně může či nemůže být pokračováno v řízení před celními orgány.

[12] Zrušení prvostupňových rozhodnutí je důvodné, pokud správní rozhodnutí vůbec nemělo být vydáno, např. proto, že k tomu nebyly splněny podmínky stanovené hmotně právním předpisem, typicky došlo-li k zániku práva z důvodů prekluze nebo že daňová povinnost vůbec nevznikla. V těchto případech totiž nepřichází v úvahu, aby žalovaný po zrušení jeho rozhodnutí mohl v řízení pokračovat a vady prvostupňového rozhodnutí sám odstranit; mohl by pouze zrušit prvostupňové rozhodnutí a řízení případně zastavit. Soud zde přímým zrušením rozhodnutí prvostupňového sice nahrazuje rozhodnutí žalovaného, toto rozhodnutí by však nemohlo vyznít jinak. Tak tomu bylo po právu právě u platebního výměru č. 45/2004, který obsahoval pouze celní dluhy, u kterých prekluzivní lhůta pro jejich vyměření zanikla. Žalovaný proto nemá žádnou oprávněnou možnost, jak své pochybení napravit a vést ohledně prokazatelně prekludovaných celních dluhů jakékoliv další řízení. To pochopitelně platí i ohledně prekludovaných celních dluhů, obsažených v platebních výměrech č. 44 a 46.

[13] Rozhoduje-li městský (krajský soud) o žalobě proti rozhodnutí vydanému podle daňového řádu, není důvodu, aby s odvolacím rozhodnutím současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu I. stupně (platební výměr) tam, kde má řízení pokračovat. Městský soud ke zrušení sporných prvostupňových rozhodnutí proto nemohl bez posouzení otázky prekluze práva vyměřit celní dluhy, vymezené stěžovatelem roky 1999 až 2002, přistoupit. Zákonná úprava totiž žalovanému jakožto odvolacímu orgánu umožňovala a nadále umožňuje (§ 50 zákona o správě daní a poplatků, § 116 daňového řádu) nejen odstraňovat vady řízení, řízení doplňovat, ale také prvostupňové rozhodnutí změnit a to včetně výroku, tj. prokazatelně prekludované celní dluhy z výroku rozhodnutí vypustit.

[14] Jestliže tak městský soud učinil, aniž by dospěl k závěru, že došlo k prekluzi práva i v dalších obdobích, postupoval sám vadně, a proto k podané kasační stížnosti žalovaného byl napadený zrušující rozsudek v uvedeném rozsahu předmětu řízení zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení. Rozhodl-li Nejvyšší správní soud o zrušení výroku I. a III. rozsudku městského soudu, byl povinen zrušit i na těchto výrocích závislý výrok V., který se týkal nákladů řízení, byť do tohoto výroku kasační stížnost nesměřovala.

I. III Třetí řízení před Nejvyšším správním soudem

[15] V nyní projednávané věci městský soud prekluzi práva vyměřit celní dluh vymezený v obdobích let 1999 až 2002 vůbec nezkoumal, žalobě vyhověl již z toho důvodu, že obě napadená rozhodnutí se věcně týkala i prokazatelně prekludovaných celních dluhů spadajících do období let 1997 a 1998. Zrušil proto pouze rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2009, č. j. 71-28/2009-170100-21 a č. j. 71-30/2009-170100-21, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II. Obsah kasační stížnosti

[16] Proti rozsudku městského soudu brojí stěžovatel kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Namítá, že rozhodnutí městského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť se soud prekluzí práva vyměřit celní dluh, vymezený žalovaným roky 1999 až 2002 vůbec nezabýval, ačkoliv na str. 10 svého rozsudku uvedl, že k prekluzi práva za tato období nedošlo.

pokračování

[17] Městský soud se prekluzí nesprávně zabýval pouze v rozsahu uvedeném ve zrušujícím rozsudku ve věci sp. zn. 9 Afs 76/2014, tj. opožděným zahájením daňové kontroly ve vztahu k celním dluhům vymezených v období let 1997 a 1998. Bylo však jeho úřední povinností zkoumat i jiné důvody prekluze, a to ve vztahu k obdobím let 1999 až 2002. Nepostupoval-li soud z úřední povinnosti, měl se důvody prekluze zabývat alespoň z hlediska žalobních bodů.

[18] Svým neústavním a ulehčujícím postupem městský soud porušil § 75 odst. 2 s. ř. s. a odepřel stěžovateli spravedlnost v rozporu s čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod včetně tolerování nezákonného zásahu do práva vlastnit majetek chráněného čl. 11 Listiny.

[19] Rozsudek je nepřezkoumatelný i proto, že se soud odmítl zabývat i dalšími žalobními námitkami. Práci si nepřípustně ulehčil tím, že se zabýval pouze vadou vytknutou mu v předcházejícím řízení kasačním soudem.

[20] Stěžovatel v závěru kasační stížnosti opakuje svoji žalobní argumentaci, dle které má za to, že k prekluzi práva vyměřit celní dluh došlo i u celních dluhů vymezených v období let 1999 až 2002. Zdůrazňuje, že celé řízení trvá 13 let, nezákonnými byla již rozhodnutí žalovaného vydaná v roce 2004. Otázka prekluze je stěžejní, neboť spisový materiál prokazuje, že právě z důvodu prekluze měla být s konečnou platností zrušena i všechna rozhodnutí prvního stupně.

[21] Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje zrušit jak napadený rozsudek, tak rozhodnutí žalovaného, jakož i jemu předcházející prvostupňová rozhodnutí.

III. Vyjádření ke kasační stížnosti

[22] Žalovaný namítá, že kasační stížnost stěžovatele, který byl v řízení před městským soudem procesně úspěšný, není přípustná. Stěžovatel se de facto domáhá zrušení prvostupňových rozhodnutí, na což však právo nemá.

[23] Nevyhoví-li soud žalobcově návrhu na zrušení prvostupňových rozhodnutí, nerozhoduje o tom samostatným výrokem. Rozhodující pro posouzení věci je to, že stěžovatel byl procesně úspěšný a jeho kasační stížnost proto směřuje pouze proti důvodům rozhodnutí.

[24] Na tomto závěru nemůže nic změnit ani to, že se soud dalšími žalobními námitkami nezabýval. Bylo-li stěžovateli vyhověno toliko na základě jediného žalobního bodu a rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno, nemůže se v rámci kasační stížnosti domáhat přezkumu zbylých žalobních bodů. Městský soud navíc zcela respektoval závěry obsažené ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu.

[25] V projednávané věci je postavena na jisto pouze prekluze celních dluhů vymezených v letech 1997 a 1998. Ve zbylých letech je tato otázka otevřena s tím, že celní orgány se jimi v žalobou napadených rozhodnutích nezabývaly, neboť měly za to, že celní dluh je neprekludovatelný. Tuto otázku však již Nejvyšší správní soud postavil najisto a žalovanému v předcházejícím řízení nepřisvědčil. Nyní je na správních orgánech, aby tuto otázku posoudily a případné vady řízení odstranily.

[26] Žalovaný navrhuje kasační stížnost odmítnout.

[27] Z důvodu právní opatrnosti dále ve vyjádření obsáhle uvádí důvody, pro které má za to, že k prekluzi práva vyměřit celní dluhy v letech 1999 až 2002 nedošlo a navrhuje případné

zamítnutí kasační stížnosti. V příloze č. 1 doplňuje své vyjádření o podrobnou rekapitulaci předcházejícího řízení jak před správními orgány, tak před správními soudy.

[28] Stěžovatel s vyjádřením žalovaného obsáhle polemizuje. Setrává na své argumentaci a je přesvědčen, že městský soud byl povinen se v žalobě namítanou prekluzí zabývat i ve vztahu k obdobím let 1999 až 2002 a z tohoto důvodu zrušit i prvostupňová rozhodnutí. Upozorňuje na bod 48 zrušujícího rozsudku, ve kterém Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že „*Námítku prekluze žalobce ve svých žalobách výslovně namítal a poměrně obsáhle argumentoval tím, že tato otázka byla stěžovatelem posouzena v odvolacím řízení zcela chybně. Nerypořádáním této námítky by proto městský soud zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelností*“.

[29] Stěžovatel odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. I.ÚS 1169/07, či nálezy č. j. III.ÚS 1420/07, č. j. IV. ÚS 816/07, č. j. IV. ÚS 1139/08, č. j. IV.ÚS2701/08, č. j. ÚS 1138/08, č. j. I.ÚS 815/07, č. j. III.ÚS 1463/07 a č. j. I. ÚS 1419/07.

[30] Nezabýval-li se otázkou prekluze práva vyměřit celní dluh v letech 1999 až 2002 městský soud, je povinen se touto otázkou ve světle výše uvedených nálezů zabývat Nejvyšší správní soud, tak jak to učinil v rozsudku ze dne 19. 11. 2009, č. j. 7 Afs 60/2006 - 133.

[31] Stěžovatel polemizuje s obsahem přílohy č. 1 a dospívá k závěru, že žádný z úkonů provedených v odvolacím řízení není způsobilý ovlivnit běh prekluzivních lhůt, zahájených kontrolou z července roku 2002.

[32] Vracet věc na samý počátek, tj. do stavu, jakoby teprve nyní měla být podána žaloba, aniž by byla postavena najisto prekluze práva vyměřit celní dluh i v letech 1999 až 2002 či vypořádány další žalobní námítky, je nepřípustné.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[33] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou přípustnosti kasační stížnosti, a to zejména s ohledem na skutečnost, že stěžovatel byl v řízení před městským soudem úspěšný. K jeho žalobě byla totiž rozhodnutí žalovaného odvolacího orgánu tj. rozhodnutí č. j. 71-28/2009-170100-21, kterým byl změněn platební výměr č. 44/2003, vymezující celní dluhy od 14. 5. 1997 do 23. 7. 2002, a rozhodnutí, č. j. 71-30/2009-170100-21, kterým byl změněn platební výměr č. 46/2003, vymezující celní dluhy od 4. 5. 1998 do 26. 2. 1999, zrušena, a to z důvodu, že zahrnovala vyměřené celní dluhy i za prokazatelně prekludovaná období let 1997 a 1998.

[34] Žalovaný, který v řízení před městským soudem úspěšný nebyl, kasační stížnost nepodal.

[35] Podle § 104 odst. 2 s. ř. s. je kasační stížnost, která směřuje proti důvodům rozhodnutí soudu, nepřípustná.

[36] Výkladem tohoto ustanovení se nedávno zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který v rozhodnutí ze dne 1. 7. 2015, č. j. 5 Afs 91/2012 – 41, konstatoval, že „*kasační stížnost podaná účastníkem, který byl v řízení před krajským soudem procesně úspěšný a který nenamítá, že krajský soud měl výrokem ve věci rozhodnout jinak, je podle § 104 odst. 2 s. ř. s. nepřípustná*“.

[37] Závěry rozšířeného senátu je v posuzované věci nyní rozhodující senát vázán. Nebylo by účelné opisovat celé rozhodnutí rozšířeného senátu, a proto soud na tomto místě cituje jen to zásadní. Rozšířený senát mj. uvedl, že

pokračování

„Přípustnost kasační stížnosti stanoví § 102 s. ř. s. Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu, jímž se účastník řízení, z něhož toto rozhodnutí vzešlo, nebo osoba zúčastněná na řízení domáhá zrušení soudního rozhodnutí. Kasační stížnost je přípustná proti každému takovému rozhodnutí, není-li dále stanoveno jinak.

Domáhá-li se stěžovatel kasace rozsudku, mohlo by být výsledkem řízení o kasační stížnosti zrušení rozsudku, který však byl vydán v jeho prospěch. Takový postup však odporuje konstrukci subsidiarity mimořádných opravných prostředků i důvodů kasační stížnosti, které jsou uvedeny v § 103 odst. 1 s. ř. s. Těmito důvody jsou především tvrzené vady stížností napadeného rozhodnutí krajského soudu či soudního řízení nebo vady postupu správního orgánu spolu s nesprávným hodnocením tohoto postupu krajským soudem. Stěžovatel by musel uplatňovat výhrady proti pro něj příznivému výroku rozhodnutí, což není v souladu s kontradiktorním charakterem soudního řízení. Takový postup by mohl mít smysl pouze tehdy, pokud by procesně úspěšný účastník usiloval o doplnění či revizi důvodů, ze kterých mu krajský soud vyhověl. To však neumožňuje § 104 odst. 2 s. ř. s., podle kterého je nepřipustná též kasační stížnost směřující jen proti důvodům rozhodnutí soudu (k tomu srov. usnesení č. j. 8 As 90/2012 – 56).

Účastník řízení má procesní možnost k ochraně svých práv v dalším průběhu správního (příp. následně i soudního) řízení. Nebude mu tudíž znemožněno uplatnit jeho základní právo na soudní ochranu (čl. 36 Listiny). Jestliže krajský soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku právní názor, kterým je správní orgán vázán (a neshledal jím žalobní námitku důvodnou), znamená to, že správní orgán v navazujícím řízení nemůže posouzení této otázky změnit (vyjma případů, kdy dojde ke změně skutkového či právního stavu). Neznamená to však, že by žalobce nemohl takové posouzení znovu napadnout v žalobě proti novému správnímu rozhodnutí a následně i v kasační stížnosti proti novému rozhodnutí krajského soudu. Není tak vyloučena možnost v kasačním řízení přezkoumat právní názor krajského soudu (opakovaně) vyslovený v neprospěch žalobce. Nadto vlivem případné změny skutkového a právního stavu může dojít i ke změně dříve vysloveného právního názoru (může tak odpadnout i důvod, pro který by úspěšný žalobce proti rozhodnutí krajského soudu dříve brojil).

Jediným důvodem, který by opodstatnil přípustnost kasační stížnosti ve smyslu opačných závěrů, které však v judikatuře nepřevažují, je ekonomie řízení, šetření práv účastníka řízení určitým zrychlením řízení, a to v případech, kdy proti zrušujícímu rozsudku kasační stížnost nepodal žalovaný správní orgán. Nejde však o důvod dostatečně legitimní k zásahu do ustáleného a převažujícího výkladu § 104 odst. 2 s. ř. s., jak je obecně chápán. Jedná se o institut „nepřipustnosti opravného prostředku proti důvodům rozhodnutí“, který je doktrinálně jednoznačně vykládán ve stejném významu napříč právními odvětvími.

Judikatura Nejvyššího správního soudu se sice vyvíjí směrem, že výjimky z přezkumu či různé „procesní tvrdosti“ vykládá restriktivně a aplikuje zákon tak, aby účastníkům řízení nebyla odeprána soudní ochrana v případech, kdy se to jeví nespravedlivé či neefektivní (přípouští například přezkum usnesení o neosvobození od soudních poplatků a neustanovení advokáta, kdy se nepochybně jedná také o situaci, kdy by se mohl domoci soudní ochrany i později – v rámci přezkumu konečného rozhodnutí soudu), nicméně takový postup ve prospěch účastníků musí mít alespoň nějaký rozumný základ ve znění zákona a být v souladu s jeho účelem. Současně se nesmí bezdůvodně střetávat s obecně zastávanými postupy a ustálenými výklady napříč procesními předpisy.

Lze sice uznat, že převážně zastávaný a rozšířeným senátem potvrzený názor tzv. nutí žalobce, aby si „obešel celé kolečko“ znovu a čekal, až rozhodne správní orgán. Poté žalobce půjde opět ke krajskému soudu (s vědomím, že soudní řízení pravděpodobně absolvuje bez naděje na úspěch toliko z důvodu, že chce později podat kasační stížnost) a teprve následně se dočká verdiktu Nejvyššího správního soudu, ačkoliv určitá základní právní otázka, např. prekluze práva, správná právní kvalifikace deliktu nebo viny mohla být postavena najisto ještě dříve, než bude o věci znovu rozhodovat správní orgán.

Na druhou stranu nelze vycházet z toho, že každá kauza musí být alespoň jednou rozhodnuta nejvyšším soudem v dané justiční soustavě, ani z apriorní nedůvěry v krajské soudy, jejichž právní názor musí pokaždé aprobovat Nejvyšší správní soud pro to, aby na něj bylo možno nablížit jako na „správný“. Takový náhled by byl v rozporu již se samotnou povahou kasační stížnosti, která je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu. Ostatně v mnoha věcech postačí účastníkům, že ve výsledku před správním orgánem uspějí, tedy rozhodnutí správního orgánu bude zrušeno, byť neuspějí ze všech důvodů, které původně v žalobě vytýkali.

Jestliže krajský soud nevyhověl některým námitkám žalobce, které se však zásadním způsobem dotýkají otázky, jež je podstatná pro následné rozhodnutí správního orgánu, a rozhodnutí zrušil z jiných důvodů (např. jako v předkládané věci, kdy důvodem zrušení rozhodnutí správního orgánu je jen výše trestu), může se jevit odeprání přezkumu právního názoru krajského soudu vysloveného ke kvalifikaci postihovaného jednání nepřiměřeným formalismem, jenž negativně zasahuje do právní jistoty žalobce. Zákonodárce však takovou situaci při formulaci procesních ustanovení zákona nechal v úvahu, stejně jako jiná specifika správního soudnictví, např. ve věcech důchodového pojištění, sociálního zabezpečení, popř. správního trestání. Proto rozšířený senát nemůže dospět k takovému výkladu § 102 odst. 4 s. ř. s., který odporuje konstantním výkladům obdobných ustanovení v jiných procesních předpisech, v dosavadní převážně zastávané judikatuře správních soudů, zcela se míjí s převažujícím chápáním smyslu tohoto ustanovení adresáty této normy, a zakládá naopak velkou míru nejistoty při své aplikaci (srov. body 46, 47, 50, 51, 52, 53 a 59 usnesení rozšířeného senátu).

[38] Z výše uvedeného je zřejmé, že kasační stížnost stěžovatele vůbec nemůže být Nejvyšším správním soudem věcně projednána, a to ani v rozsahu námitek, které jinak soud přezkoumává z úřední povinnosti. Žalovaný, který v řízení před městským soudem úspěšný nebyl, totiž kasační stížnost nepodal. Pouze k jeho kasační stížnosti by byl soud oprávněn posuzovat i vady, které sice nejsou v kasační stížnosti namítány, ale ke kterým musí soud přihlížet i bez námitek, tj. z úřední povinnosti. Nebyla-li však taková kasační stížnost podána, nemá jak k těmto případným vadám řízení soud přihlídnout, neboť nepřipustná kasační stížnost žádný prostor, ve kterém by mohl kasační soud rozsudek městského soudu přezkoumat, neotvírá.

[39] Skutečnost, že současně s rozhodnutími žalovaného nebyla městským soudem zrušena i rozhodnutí prvostupňová, nečiní sama o sobě kasační stížnost přípustnou. Nejvyšší správní soud, resp. jeho rozšířený senát již v usnesení ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 – 106, dospěl k závěru, že: „*Domábat se zrušení rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které předcházelo napadenému správnímu rozhodnutí, není procesním právem žalobce, jemuž by odpovídala povinnost soudu o takovém návrhu výrokem rozhodnout. Kasační stížnost spočívající pouze v tvrzení, že krajský soud rozhodující o žalobě měl kromě rozhodnutí správního orgánu druhého stupně zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo, je nepřipustná.*“ K tomu soud uvádí, že otázka prekluze za období let 1999 až 2002 zatím nebyla vůbec v řízení před správními orgány řešena. Stěžovateli nic nebrání hájit svůj právní názor v řízení před správními orgány a domoci se zrušení rozhodnutí již v tomto řízení. Zavádějící je v tomto smyslu i odkaz na bod 48 zrušujícího rozsudku ve věci sp. zn. 9 Afs 76/2014. Soud se v tomto bodu nevyjadřoval k povinnosti vypořádat otázku prekluze práva vyměřit celní dluhy, vymezené žalovaným v letech 1999 až 2002, ale k jeho námitce, že je pro něj rozsudek, resp. obecně otázka prekluze překvapivá. Tuto námitku označil soud za absurdní, neboť prekluze byla žalobcem (nyní stěžovatelem) v žalobě výslovně namítána a bylo poměrně obsáhle argumentováno tím, že tato otázka byla žalovaným posouzena v odvolacím řízení zcela chybně.

[40] Také odkaz stěžovatele na judikaturu Ústavního soudu je zavádějící. Ve všech stěžovatelem uváděných nálezech Ústavní soud posuzoval odmítnutí správních soudů zabývat se námitkou prekluze práva vyměřit daň z důvodu její opožděnosti (námitka prekluze poprvé uplatněna v kasační stížnosti či v ústavní stížnosti). Tím dle uvedených nálezů Nejvyšší správní

pokračování

soud porušil právo na přístup k soudu ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny, a proto Ústavní soud jeho rozhodnutí zrušil. Ústavní soud dospěl k závěru, že prekluzi lze namítat kdykoliv, resp. že se k ní musí přihlížet z úřední povinnosti. Ve všech případech se jednalo o přípustné kasační stížnosti, navíc podané v období, kdy se podle závěrů rozšířeného senátu (srov. usnesení č. j. 9 Afs 86/2007 - 61) k prekluzi práva přihlíželo pouze k včas uplatněné námitce.

[41] V projednávané věci se městský soud námitkou prekluze vyměřit celní dluh zabýval a ohledně nejstarších celních dluhů (vymezených v letech 1997 a 1998) dospěl k závěru, že k prekluzi za toto období skutečně došlo. S ohledem na to, že žalobou napadená rozhodnutí prokazatelně obsahovala i toto období, žalobě vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil. Otázku prekluze práva vyměřit celní dluhy v letech 1999 až 2002 v tomto řízení městský soud neřešil, neboť ke zrušení rozhodnutí žalovaného a vyhovění žalobě postačovala již prekluze práva vyměřit celní dluh vymezený v letech 1997 a 1998. Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že korektnějším a přesvědčivějším by ze strany městského soudu bylo vypořádat i otázku prekluze práva vyměřit celní dluh za období let 1999 až 2002, avšak o odepření spravedlnosti ve světle stěžovatelem citovaných nálezů Ústavního soudu se jednat nemůže.

[42] Domáhá-li se stěžovatel zrušení obou prvostupňových rozhodnutí, neboť má za to, že právo vyměřit celní dluhy za období let 1999 až 2002, které obě prvostupňová rozhodnutí také obsahovala, je prekludováno, pak nezbyvá, než aby tento svůj právní názor nejprve hájil v řízení před správními orgány. Nepřisvědčí-li žalovaný prekluzi práva vyměřit celní dluh i v letech 1999 až 2002, může se stěžovatel znovu bránit žalobou proti nově vydaným rozhodnutím žalovaného, který bude znovu rozhodovat o odvoláních stěžovatele podaných proti platebním výměrům č. 44 a č. 46. Nejvyšší správní soud také připomíná, že rozhodnutí celních orgánů, jež obsahovala pouze celní dluhy vymezené v letech 1999 až 2002, městský soud vyloučil k samostatnému žalobnímu řízení (srov. bod 10 tohoto usnesení), ve kterých musí být tato otázka nepochybně s konečnou platností vyřešena a nelze se jí žádným způsobem vyhnout.

[43] Konečně ani odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Afs 60/2006 není případný, neboť na rozdíl od projednávané věci Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 13. 12. 2005, č. j. 6 Ca 242/2004 - 49, zamítl žalobu společnosti HMB, spol. s r. o., a tato neúspěšná žalobkyně se následně kasační stížností domáhala zrušení pro ni nepříznivého rozhodnutí městského soudu. Jednalo se tedy o přípustnou kasační stížnost.

[44] Pravdivé není ani stěžovatelovo tvrzení, že nezabýval-li se otázkou prekluze práva vyměřit daň ve shora uvedené věci městský soud, byl tak dle uvedeného rozsudku povinen učinit Nejvyšší správní soud. Naopak soud se ve věci sp. zn. 7 Afs 60/2006 otázkou prekluze odmítl zabývat, s tím, že „ V této věci stěžovatelka námitku prekluze práva vyměřit daň v řízení před městským soudem neuplatnila, a poprvé tak učinila až v doplnění kasační stížnosti. Za této procesní situace nemůže Nejvyšší správní soud posoudit, zda v dané věci došlo k prekluzi práva daň doměřit ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků. Pokud by se kasační soud touto otázkou zabýval, aniž se s ní předtím vypořádal městský soud, nabrahl by tímto postupem ve své podstatě závěry městského soudu a vzal by účastníkům řízení možnost obrany - proti takto formulovaným právním závěrům - v opravném prostředku. Nepřípustným způsobem by tak zasáhl nejen do procesních práv stěžovatelky, ale i finančního ředitelství.“

V. Závěr a náklady řízení

[45] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud vyhodnotil kasační stížnost jako nepřipustnou, tak ji dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., ve spojení s § 104 odst. 2 a § 120 s. ř. s., odmítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[46] O nákladech řízení před Nejvyšším správním soudem bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 3 a 120 s. ř. s., podle kterých nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, byla-li kasační stížnost odmítnuta.

[47] Podle ustanovení § 10 odst. 3 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, byl-li návrh na zahájení řízení před prvním jednáním odmítnut, soud vrátí z účtu soudu zaplacený poplatek. Nejvyšší správní soud proto rozhodl o vrácení zaplaceného soudního poplatku ve výši 5 000 Kč stěžovateli prostřednictvím jeho zástupce.

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

V Brně dne 27. srpna 2015

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu