



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce: **Tukový průmysl spol. s r. o.**, se sídlem Koubova 79, Praha 9, zastoupeného Mgr. Štěpánem Mládkem, advokátem se sídlem Skořepka 422/7, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 27. 12. 2012, č. j. 21485/2012-170100-21, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 3. 2016, č. j. 9 Af 15/2013 – 52,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a shrnutí předcházejících řízení

[1] Celní úřad Praha III platebním výměrem ze dne 16. 10. 2003, č. j. 1499/03-08, č. 40/2003, vyměřil žalobci celní dluh ve výši 621.765.289 Kč. Tento platební výměr celní úřad zrušil rozhodnutím ze dne 12. 11. 2003 podle § 322a odst. 2 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění účinném do 30. 4. 2004, protože žalobce nemohl využít práva vyjádřit se ke zprávě o daňové kontrole, kterou převzal až spolu s platebním výměrem. Odvolání proti tomuto rozhodnutí vzal žalobce zpět, rozhodnutí tak nabylo právní moci dne 26. 1. 2004.

[2] Následně celní úřad svůj postup přehodnotil a vydal dne 1. 3. 2004 deklaratorní rozhodnutí podle § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, kterým ověřil neplatnost svého rozhodnutí ze dne 12. 11. 2003. Rozhodnutím ze dne 29. 4. 2004, č. j. 9620-014/04-21, pak celní úřad rozhodl, že platební výměr č. 40/2003 se neruší. Odvolání

žalobce Celní ředitelství Praha zamítlo rozhodnutím ze dne 14. 1. 2005. Rozsudkem č. j. 10 Ca 85/2005 – 77 Městský soud v Praze rozhodl, že rozhodnutí celního úřadu ze dne 29. 4. 2004 a navazující rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 14. 1. 2005 byla nicotná.

[3] K odvolání žalobce proti platebnímu výměru č. 40/2003 Celní ředitelství Praha změnilo jeho výrok tak, že vyměřilo žalobci spotřební daň ve výši 399.504.956 Kč a daň z přidané hodnoty ve výši 175.916.298 Kč, tj. celkem 575.421.254 Kč (rozhodnutí ze dne 29. 4. 2004, č. j. 105-04/04-1701-21).

[4] Žalobce napadl rozhodnutí celního ředitelství žalobou u Městského soudu v Praze, který rozsudkem ze dne 27. 9. 2005, č. j. 8 Ca 131/2004 – 244, zrušil napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti a vrátil věc celnímu ředitelství k dalšímu řízení.

[5] Žalobce i celní ředitelství brojili proti rozsudku městského soudu kasačními stížnostmi. Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek rozsudkem ze dne 29. 2. 2008, č. j. 8 Afs 18/2006 – 398, a vrátil věc městskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným, protože městský soud dostatečně neodůvodnil, v čem spatřoval nesrozumitelnost rozhodnutí celního ředitelství, a zcela opomněl otázku samotné existence správního rozhodnutí prvního stupně. V této souvislosti kasační soud poukázal na svůj rozsudek ze dne 19. 7. 2007, č. j. 7 Afs 105/2006 – 241, ve kterém ve skutkové obdobné situaci mezi shodnými účastníky řízení uzavřel, že posuzovaný platební výměr byl neexistujícím rozhodnutím.

[6] Městský soud následně zrušil rozhodnutí celního ředitelství rozsudkem č. j. 8 Ca 124/2008 – 405 a vrátil mu věc k dalšímu řízení. V něm celní ředitelství zamítlo odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 12. 9. 2008, č. j. 13687-28/08-1701-21/10.

[7] Žalobce napadl rozhodnutí celního ředitelství žalobou u Městského soudu v Praze, který rozsudkem ze dne 11. 11. 2011, č. j. 7 Ca 312/2008 – 47, zrušil napadené rozhodnutí a vrátil věc celnímu ředitelství k dalšímu řízení. Městský soud uzavřel, že žalovaný měl zastavit odvolací řízení, protože v důsledku pravomocného zrušení platebního výměru celním úřadem po podání odvolání odpadl „*důvod řízení*“ ve smyslu § 27 odst. 1 písm. g) zákona o správě daní a poplatků.

[8] Celní ředitelství rozhodnutím ze dne 27. 12. 2012, č. j. 21485/2012-170100-21, zastavilo řízení o odvolání ze dne 14. 11. 2003 podle § 106 odst. 1 písm. f) zákona č. 280/2009, daňový řád, protože řízení se stalo bezpředmětným.

[9] Žalobce napadl rozhodnutí celního ředitelství žalobou, kterou městský soud zamítl rozsudkem ze dne 24. 3. 2016, č. j. 9 Af 15/2013 – 52. Soud nepřisvědčil žalobci, že celní ředitelství nerespektovalo závazný právní názor vyjádřený v rozsudku č. j. 7 Ca 312/2008 – 47. V předchozím rozsudku soud nedal celnímu ředitelství pokyn k zastavení celého daňového řízení, ale pouze k zastavení řízení o odvolání.

II. Obsah kasační stížnosti

[10] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[11] Stěžovatel setrval na stanovisku, že celní ředitelství nemělo zastavit pouze odvolací řízení, ale daňové řízení jako celek, příp. nalézací fázi daňového řízení. Platební výměr č. 40/2003 byl v odvolací fázi řízení pravomocně zrušen. V daňovém řízení již nebylo možné pokračovat, protože již nebylo možné daň zjistit, stanovit nebo vymáhat. K témuž závěru dospěl podle stěžovatele i městský soud v rozsudku č. j. 7 Ca 312/2008 – 47.

[12] S ohledem na nabytí účinnosti daňového řádu bylo celní ředitelství povinno nalézt ustanovení odpovídající § 27 odst. 1 písm. g) zákona o správě daní a poplatků, na který odkázal městský soud v citovaném rozsudku. Stěžovatel nesouhlasil, že takovým ustanovením je § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu. Celní ředitelství bylo nepochybně v postavení odvolacího orgánu, mělo proto postupovat podle § 116 daňového řádu, konkrétně podle odst. 1 písm. b), podle kterého odvolací orgán může napadené rozhodnutí zrušit a řízení zastavit. V posuzované věci celní úřad již zrušil platební výměr č. 40/2003, zbývalo proto pouze zastavit daňové řízení.

[13] Stěžovatel nesouhlasil s nyní napadeným rozsudkem, v němž městský soud vyložil svůj předchozí rozsudek č. j. 7 Ca 312/2008 – 47 tak, že uložil celním orgánům zastavit pouze odvolací řízení a že rozhodná pasáž: „*Pokud bylo daňové řízení zahájeno a v jeho průběhu došlo k situaci, že již není možné z procesních důvodů daň zjistit, stanovit či vymáhat, resp. za tímto účelem daňové řízení dále vést, aplikuje se ustanovení § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu*“ byla pouhým obecným vyjádřením k aplikaci § 27 odst. 1 písm. g) zákona o správě daní a poplatků. Městský soud převzal odůvodnění (včetně citované věty) z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2011, č. j. 2 Afs 31/2011 – 294, který se týkal shodné věci. Stěžovatel byl přesvědčen, že Nejvyšší správní soud nevyslovil citovanou větu náhodou. Podle ustálené judikatury totiž zrušení platebního výměru znamená překážku věci rozhodnuté, která brání pokračovat v řízení (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, č. 1865/2009 Sb. NSS).

[14] Městský soud podle stěžovatele nesprávně dovodil, že předpokladem aplikovatelnosti usnesení č. j. 8 Afs 15/2007 – 75 je zrušení platebního výměru odvolacím orgánem na základě posouzení důvodnosti odvolání. Podle stěžovatele z citovaného usnesení taková podmínka nevyplyvá. Závěry rozšířeného senátu jsou použitelné i pro nyní posuzovanou věc, kdy byl platební výměr zrušen autoremedurním rozhodnutím celního úřadu, které bylo vydáno v odvolací fázi daňového řízení v důsledku námitek stěžovatele týkajících se nedodržení procesních pravidel před vydáním platebního výměru.

[15] Považoval-li celní úřad námítky stěžovatele za důvodné, měl vyčkat do rozhodnutí nadřízeného orgánu o odvolání. Celní úřad však sám platební výměr zrušil, čímž v podstatě vyhověl odvolání stěžovatele, a to se všemi důsledky, na které upozorňuje usnesení č. j. 8 Afs 15/2007 – 75. Pokud by byl procesní postup celních orgánů správný, mohly by vydat další platební výměr, aniž by se musely vypořádat s argumentací stěžovatele (nový platební výměr byl vydán dne 19. 2. 2009 a byl potvrzen celním ředitelstvím, řízení o žalobě vede městský soud pod sp. zn. 5 Af 67/2015). Podle stěžovatele celní orgány postupovaly způsobem, který rozšířený senát označil za obcházení zákazu zrušit a vrátit věc v odvolacím řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[16] Generální ředitelství cel (dále jen „žalovaný“) se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnilo s rozsudkem městského soudu a odkázalo na napadené rozhodnutí celního ředitelství a své vyjádření k žalobě (*pozn. NSS: v souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění zákona č. 407/2012 Sb., dosavadní celní ředitelství*

zanikla ke dni 1. 1. 2013; v rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Generální ředitelství cel). Po shrnutí procesního vývoje věci žalovaný zdůraznil, že soud zavázal celní ředitelství k zastavení pouze odvolacího řízení, neboť bezpředmětným se stalo pouze odvolací řízení, nikoliv daňové řízení jako celek.

[17] Závěry usnesení rozšířeného senátu č. j. 8 Afs 15/2007 – 75 na posuzovanou věc nedopadají, protože se týkají odvolacího řízení. Celní úřad však zrušil platební výměr z vlastního podnětu rozhodnutím ze dne 12. 11. 2003, protože zjistil, že zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána. Uvedené rozhodnutí odstranilo akty stížené procesní vadou, ale neukončilo řízení jednou provždy. Naopak vytvořilo prostor pro vydání nových rozhodnutí. Podle žalovaného bylo odvolání proti platebnímu výměru ze dne 16. 10. 2013 od počátku „*mrtvou odnoží*“ sporů vedených stěžovatelem, která se nemohla dotknout jeho práv.

[18] Stěžovatel mylně tvrdí, že daňové řízení mělo být zastaveno podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Takový postup je možný pouze tehdy, pokud odvolací orgán věcně přezkoumá napadené rozhodnutí. Citované ustanovení není speciální vůči § 106 daňového řádu, neboť se s ním nepřekrývá.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud se již zabýval právně a skutkově obdobnou věcí mezi týmiž účastníky v rozsudku ze dne 7. 9. 2016, č. j. 2 Afs 143/2016 – 29. Spor vychází ze shodných skutkových okolností, kdy celní úřad vydal dne 16. 10. 2003 celkem šest platebních výměrů, včetně platebního výměru č. 40/2003 (jehož se týká nyní posuzovaná věc) a platebního výměru č. 39/2003 (jehož se týká věc vedená pod sp. zn. 2 Afs 143/2016). Oba platební výměry č. 39/2003 a č. 40/2003 celní úřad zrušil rozhodnutím ze dne 12. 11. 2003, které nabylo právní moci dne 26. 1. 2004. Následný průběh správních a soudních řízení byl v podstatných okolnostech obdobný.

[22] Předmětem přezkumu ve věci sp. zn. 2 Afs 143/2016 i v nyní posuzované věci jsou rozhodnutí celního ředitelství, která zastavila řízení o odvolání stěžovatele proti platebním výměrům č. 39/2003, resp. č. 40/2003 podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu. Ve věci sp. zn. 2 Afs 143/2016 bylo celní ředitelství přímo vázáno zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2012, č. j. 2 Afs 68/2011 – 212, v nyní posuzované věci bylo vázáno rozsudkem městského soudu č. j. 7 Ca 312/2008 – 47. Oba rozsudky jsou vystavěny na shodných závěrech, kterými soudy zavázaly celní ředitelství k zastavení řízení podle § 27 odst. 1 písm. g) zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel uplatnil v kasačních stížnostech zcela shodné námítky, jimiž zpochybňoval obdobné odůvodnění rozsudků městského soudu. Nejvyšší správní soud proto neshledal důvod se od svých závěrů vyjádřených v rozsudku č. j. 2 Afs 143/2016 – 29 odchýlit.

[23] V posuzované věci je veden spor o to, jakým způsobem měl odvolací orgán ukončit daňové řízení za situace, kdy v průběhu odvolacího řízení byl pravomocně zrušen napadený platební výměr správním orgánem prvního stupně. Skutečnost, že rozhodnutím celního úřadu

ze dne 12. 11. 2003 došlo k pravomocnému zrušení platebního výměru č. 40/2003 není mezi účastníky sporná (rozhodnutí nabylo právní moci dne 26. 1. 2004).

[24] Pokud zde tedy (již) nebylo rozhodnutí vydané v prvním stupni, nebylo v rámci odvolacího řízení o čem rozhodovat. Odvolací řízení není možné stavět ve vzduchoprázdnu (srov. rozsudek č. j. 2 As 31/2011 – 294 v související věci mezi týmiž účastníky). Stěžovatel sice podal odvolání ještě v době, kdy byl platební výměr platným správním aktem, jeho následným zrušením však odvolání ztratilo význam, neboť nelze napadat a přezkoumávat něco, co neexistuje. Každé řízení musí mít svůj předmět. Odpadne-li, není dán důvod k jeho dalšímu vedení.

[25] Celní ředitelství proto nepochybil, pokud zastavilo napadeným rozhodnutím pouze odvolací řízení. Zrušením platebního výměru, který byl napaden odvoláním, odpadl předmět právě odvolacího řízení. Zastavení odvolacího řízení však má v tomto případě účinky zastavení celého řízení ohledně platebního výměru č. 40, neboť správní řízení i daňové řízení je ovládáno zásadou jednotnosti řízení a je třeba jej vnímat jako jeden celek (viz rozsudek č. j. 2 Afs 143/2016 – 29 a judikaturu tam citovanou).

[26] Nejvyšší správní soud přisvědčil také závěru městského soudu, že celní ředitelství správně zastavilo řízení postupem podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu, nikoliv podle § 116 odst. 1 písm. b) téhož zákona, jak navrhoval stěžovatel. V předchozím rozsudku č. j. 7 Ca 312/2008 – 47 městský soud zavázal celní ředitelství k zastavení řízení podle § 27 odst. 1 písm. g) zákona o správě daní a poplatků. S ohledem na změnu právní úpravy a přechodné ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu bylo celní ředitelství povinno tento pokyn aplikovat v rámci procesních možností, které nabízí daňový řád. Nejvyšší správní soud již ve své předchozí judikatuře potvrdil, že § 27 odst. 1 písm. g) zákona o správě daní a poplatků (který obsahoval pojem „*odpadl důvod řízení*“) odpovídá § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu, podle kterého „[s]právě daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže podání se stalo bezpředmětným“ (viz rozsudek ze dne 9. 4. 2014, č. j. 6 As 38/2014 – 14).

[27] Podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu „[o]dvolací orgán napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení“. Stěžovatelem navrhovaný postup podle tohoto ustanovení není možný za situace, došlo-li již ke zrušení platebního výměru. Jak správně uvedl již městský soud, § 116 upravuje případy, kdy je přezkoumáváno napadené rozhodnutí. K přezkumu odvolacím orgánem však v posuzované věci nedošlo a s ohledem na pravomocné zrušení platebního výměru č. 40/2003 ani dojít nemohlo. Celní ředitelství správně zvolilo postup podle § 106 daňového řádu, který upravuje postup v situacích, kdy přezkumu napadeného rozhodnutí brání určité procesní překážky, pro něž je namíste řízení zastavit.

[28] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli, že městský soud mylně vyložil svůj předchozí rozsudek č. j. 7 Ca 312/2008 – 47. K totožné žalobní námitce městský soud v nyní napadeném rozsudku vysvětlil, že sporná pasáž rozsudku č. j. 7 Ca 312/2008 – 47 (viz výše odst. [13]) byla obecným výkladem souvislostí aplikace § 27 odst. 1 písm. g) zákona o správě daní a poplatků, který předcházel konkrétnímu pokynu zastavit řízení o odvolání. Tento pokyn dal městský soud celním orgánům na str. 4 rozsudku č. j. 7 Ca 312/2008 – 47: „*Pokud žalovaný zamítl odvolání proti již pravomocně zrušenému platebnímu výměru Celního úřadu Praha III č. 40/2003, postupoval v rozporu s § 27 odst. 1 písm. g) [zákona o správě daní a poplatků] a jelikož došlo k zániku předmětu odvolání, měl dle § 27 odst. 1 písm. g) [zákona o správě daní a poplatků] řízení o odvolání žalobce zastavit*“ (zdůraznění doplněno). Stěžovatel v kasační stížnosti toto vysvětlení městského soudu nezpochybil konkrétní argumentací, ale omezil se na prostý nesouhlas a tvrzení, že městský soud v původním rozsudku č. j. 7 Ca 312/2008 – 47 zavázal celní ředitelství k zastavení celého

daňového řízení. Postup celního ředitelství, které zastavilo jen odvolací řízení, má oporu v rozsudku č. j. 7 Ca 312/2008 – 47 i v následném vysvětlení městského soudu, Nejvyšší správní soud proto neshledal, že by se celní ředitelství neřídilo závazným právním názorem městského soudu. Nadto, s ohledem na výše uvedené závěry Nejvyšší správní soud považuje pokyn městského soudu k zastavení pouze řízení o odvolání za souladný se zákonem.

[29] Ačkoli Nejvyšší správní soud chápe snahu stěžovatele o vyřešení otázky, zda zrušení platebního výměru správním orgánem prvního stupně má stejné důsledky jako zrušení tohoto rozhodnutí v odvolacím řízení, tedy nemožnost vydání nového platebního výměru celním úřadem s ohledem na překážku věci rozhodnuté, v nyní posuzované věci se soud touto otázkou zabývat nemohl. Předmětem tohoto řízení je pouze posouzení zákonnosti postupu, kterým celní ředitelství ukončilo řízení o odvolání stěžovatele proti původnímu platebnímu výměru č. 40/2003, nikoliv otázka zákonnosti vydání nového platebního výměru. Nejvyšší správní soud nepřehlédnul, že se městský soud touto otázkou zabýval v nyní napadeném rozsudku. S ohledem na právě uvedené ovšem tato otázka nemohla být ani předmětem řízení o žalobě, argumentaci městského soudu je proto třeba považovat pouze za vyslovenou *obiter dictum*. Otázka překážky věci rozhodnuté může být nicméně přezkoumána v řízení o žalobě proti nově vydanému platebnímu výměru z roku 2009 (toto řízení se nyní nachází ve fázi opětovaného projednávání městským soudem, neboť rozsudek ze dne 4. 4. 2014, č. j. 5 Ca 145/2009 – 415, Nejvyšší správní soud zrušil rozsudkem ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 92/2014 – 114, a vrátil věc městskému soudu k dalšímu řízení).

V. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[30] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[31] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 5. října 2016

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu