



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Tukový průmysl spol. s r. o.**, se sídlem Koubova 79, Praha 9, zastoupen Mgr. Štěpánem Mládkem, advokátem se sídlem Skořepka 422/7, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel** (dříve Celní ředitelství Praha), se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 27. 12. 2012, č. j. 21485-2/2012-170100-21, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 3. 2016, č. j. 9 Af 16/2013 - 57,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 27. 12. 2012, č. j. 21485-2/2012-170100-21 (dále též jen „napadené rozhodnutí“), kterým Celní ředitelství Praha rozhodlo o jeho odvolání ze dne 14. 11. 2003 doplněném dne 21. 11. 2003 proti rozhodnutí Celního úřadu Praha III (dále jen „celní úřad“) ze dne 16. 10. 2003, č. j. 1499/03-08, platebnímu výměru č. 39/2003 (dále jen „platební výměr č. 39“), tak, že řízení zastavilo podle § 106 odst. 1 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro projednávanou věc, tj. do 31. 12. 2012 (dále jen „daňový řád“), neboť podání odvolání se stalo bezpředmětným.

Nejvyšší správní soud předně poznamenává, že procesním nástupcem Celního ředitelství Praha se v souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, stalo Generální ředitelství cel, s nímž je nadále jednáno jako s žalovaným.

Městský soud se zabýval interpretací závazného právního názoru vyjádřeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2012, č. j. 2 Afs 68/2011 – 212, konkrétně, zda byl žalovaný povinen zastavit celé daňové řízení, nebo toliko řízení odvolací. Po podání odvolání totiž došlo ke zrušení přezkoumávaného platebního výměru č. 39. Městský soud dovodil, že s ohledem na změnu právní úpravy žalovaný postupoval správně, postupoval-li podle ust. § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu a zastavil pouze odvolací řízení, neboť jeho předmět odpadl, a řízení se tak stalo bezpředmětným. Městský soud nepřisvědčil ani argumentaci stěžovatele, že zrušení platebního výměru v této věci zakládá překážku věci rozhodnuté. S ohledem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, dovodil, že předpokladem pro aplikaci tohoto pravidla je, že platební výměr byl zrušen odvolacím orgánem; v nyní posuzované věci však došlo ke zrušení platebního výměru prvostupňovým orgánem. Otázkou možné překážky věci rozhodnuté se navíc nezabýval ani Nejvyšší správní soud v předchozím řízení, ač se to stěžovatel snaží naznačit.

Stěžovatel napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, v níž namítá kasační důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tzn., tvrdí nezákonnost napadeného rozsudku městského soudu pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení.

Stěžovatel po rekapitulaci předchozích řízení setrvává na svém názoru, že žalovaný měl zastavit nikoli toliko odvolací řízení, nýbrž celé daňové řízení (tj. od zahájení daňové kontroly). Na podporu své argumentace odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2012, č. j. 2 Afs 68/2011 – 212, který vyslovil závazný právní názor, jak mají celní orgány postupovat. Dle stěžovatele není nejmenších pochyb, že Nejvyšší správní soud vrátil žalovanému věc k dalšímu řízení s pokynem zastavit daňové řízení jako celek (event. nalézací fázi daňového řízení). Vzhledem ke změně právní úpravy měl žalovaný nalézt takové ustanovení, které se svým významem a věcnou náplní nejvíce přibližuje ustanovení § 27 odst. 1 písm. g) zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě a poplatků“). Žalovaný shledal, že takovým ustanovením je § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu. Stěžovatel má za to, že buď je aplikace tohoto ustanovení nesprávná, nebo bylo nesprávné zastavit toliko odvolací řízení. Stěžovatel považuje za přílehavější užití ust. § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu, dle kterého odvolací orgán může napadené rozhodnutí zrušit a řízení zastavit. V daném případě již ke zrušení platebního výměru došlo, proto zbývalo již jenom řízení zastavit. Stěžovatel nesouhlasí s městským soudem, že argumentace Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 2 Afs 68/2011 – 212, konkrétně, že *„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 ust. § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu“*, je jenom obecným konstatováním ohledně aplikace předmětného ustanovení. Stěžovatel je toho názoru, že Nejvyšší správní soud konstatoval, že již není možné z procesních důvodů daň zjistit, stanovit či vymáhat právě v souvislosti s tím, že platební výměr byl zrušen. Dle konstantní judikatury pak zrušením platebního výměru daňové řízení končí (např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75); zrušení platebního výměru zakládá pro další řízení překážku věci rozhodnuté. Městský soud nicméně vyslovil závěr, že se musí jednat o zrušení platebního výměru v odvolacím řízení. S takovým závěrem se stěžovatel neztotožňuje. Z posledně uvedeného rozhodnutí totiž plyne pravý opak. Nejvyšší správní soud se vyslovil, že *„[p]ři vrácení odvolání k autoremedurnímu rozhodnutí, je rozhodnutím o odvolání až rozhodnutí správce daně prvního stupně v rámci této autoremedury, pokud je odvolání vybověno zcela. Pokud je vybověno odvolání jen částečně, je zde možné další odvolání, neboť jde o nové rozhodnutí, po němž může následovat i nové odvolací řízení. Změna rozhodnutí (platebního výměru), nebo jeho zrušení však jsou rozhodnutím konečným. Jiný závěr zákon neumožňuje. Nutno však přiznat, že tato koncepce vytváří určité problémy, pro které právě část praxe odlišovala zrušení platebního*

pokračování

výměru z „procesních důvodů“ od zrušení z důvodu, že daň neměla být vůbec vyměřena či doměřena, a že tento postup také nacházel určitý oblas v rozhodovací praxi soudů. To je ostatně také důvodem, proč se tímto problémem zabývá rozšířený senát. je třeba zopakovat, že zrušení platebního výměru pro procesní vady s tím, že správce daně může v daňovém řízení pokračovat, je obcházením zákonné záповědi možnosti zrušení a vrácení věci v odvolacím řízení.“ Dle stěžovatele bylo zrušení platebního výměru autoremedurním rozhodnutím celního orgánu prvního stupně, které bylo učiněno v odvolací fázi daňového řízení po podání odvolání. Platební výměr byl zrušen z důvodu námitek stěžovatele týkajících se nedodržení procesních pravidel před vydáním platebního výměru. Pokud měl celní orgán prvního stupně za to, že argumentace stěžovatele namítající nedodržení procesních podmínek před vydáním platebního výměru je důvodná (resp. nedůvodná), měl vyčkat do doby rozhodnutí svého odvolacího orgánu. To se však nestalo a celní úřad platební výměr sám zrušil, tj. v podstatě vyhověl odvolání stěžovatele a to se všemi důsledky, na které upozorňuje zmiňovaný judikát. Závěrem stěžovatel podotýká, že pokud by byl procesní postup celních orgánů shledán správným, je zřejmé, že se správní orgány nemusely s právní argumentací stěžovatele, kvůli které byl platební výměr zrušen, vůbec vypořádat. A následně po složité procesní peripetii mohly znovu přistoupit k vydání dalšího platebního výměru ve věci ze dne 19. 2. 2009, který byl znovu napaden správní žalobou. Správní orgány tak postupovaly přesně způsobem, který označil rozšířený senát za obcházení zákonné záповědi možnosti zrušení a vrácení věci v odvolacím řízení. Stěžovatel proto navrhuje rozsudek městského soudu zrušit a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení, eventuálně zrušit rovněž žalobou napadené rozhodnutí.

Žalovaný ve svém vyjádření vyslovil souhlas s napadeným rozsudkem. Žalovaný předně zrekapituloval procesní stav věci a zdůraznil, že Nejvyšším správním soudem byl zavázán k zastavení pouze odvolacího řízení, neboť odpadl jeho předmět, když platební výměr č. 39 byl k 26. 1. 2004 pravomocně zrušen. Pokud jde o stěžovatelem uváděnou nemožnost vydání dalšího platebního výměru s ohledem na usnesení rozšířeného senátu č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, je toho názoru, že na projednávanou věc toto usnesení nedopadá. Celní úřad totiž zrušil platební výměr nikoli v odvolacím řízení, nýbrž postupem podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, tudíž z vlastního podnětu, když zjistil, že nemá řádně projednanou zprávu o daňové kontrole. Stejně tak nesouhlasí, že měl postupovat podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť tam uvedený výrok může obstát pouze za situace, dojde-li k přezkumu napadeného rozhodnutí. Navrhl proto kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou.

Nutno ještě podotknout, že v daném případě Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu ze dne 31. 3. 2006; poté městský soud vydal další rozsudek dne 3. 12. 2008, jímž zrušil původní rozhodnutí celního ředitelství, poté rozsudek ze dne 28. 11. 2013, jímž rozhodoval o žalobě proti novému odvolacímu rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání a jenž byl zrušen zdejším soudem, a nakonec rozsudek nyní napadený kasační stížností ze dne 24. 3. 2016, kterým rozhodoval o rozhodnutí žalovaného o zastavení odvolacího řízení. Přestože tak městský soud činil stále v mezích závazného právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v předchozím rozsudku, nejedná se o případ spadající pod výluku obsaženou v ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Městský soud totiž v tomto řízení především zkoumal, zda žalovaný respektoval právní názor, jímž jej podle § 78 odst. 5 s. ř. s. zavázal Nejvyšší správní soud ve svém předchozím rozsudku. Předmětem žaloby a nyní napadeného rozsudku tedy bylo jiné správní rozhodnutí a žaloba stála na jiných důvodech, než které již dříve posoudil Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost je tedy z hlediska citovaného zákonného ustanovení přípustná.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení, vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Posuzoval také, zda napadené usnesení netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4, věta první za středníkem s. ř. s.). Ve věci bylo rozhodnuto bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

K meritu sporu a k průběhu předchozích řízení, který je stranám znám a není jakkoli rozporován, odkazuje Nejvyšší správní soud na rozsudek ze dne 11. 1. 2012, č. j. 2 Afs 68/2011 – 212, v němž byl relevantní průběh předchozích řízení dostatečně vylíčen a jehož obsah je stranám rovněž znám.

Pro nyní projednávanou věc je relevantní, že dne 16. 10. 2003, byl pod č. j. 1499/03-08 vydán platební výměr č. 39. Proti tomuto platebnímu výměru podal stěžovatel dne 14. 11. 2003 (doplněno 21. 11. 2003) odvolání. Platební výměr č. 39 byl však celním úřadem dne 12. 11. 2003, č. j. 1499/03-08, zrušen pro chybějící základní náležitosti. Toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 26. 1. 2014, tudíž platební výměr č. 39 přestal právně existovat. O stěžovatelově odvolání bylo rozhodováno několikrát, vždy podle závazného právního názoru správních soudů, naposledy žalobou napadeným rozhodnutím. Žalovaný byl při jeho vydávání vázán rozsudkem zdejšího soudu ze dne 11. 1. 2012, č. j. 2 Afs 68/2011 – 212. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku vycházel z dřívějšího rozsudku ze dne 17. 6. 2011, č. j. 2 Afs 31/2011 – 294, týkajícího se týchž účastníků a stejného průběhu řízení, pouze u platebních výměrů č. 38 a 42. Vyslovil v něm, že „*v případě podání odvolání proti rozhodnutí, které bylo pravomocně zrušeno až v době po podání odvolání, nemohl odvolací orgán přistoupit k meritornímu přezkumu tohoto - již neexistujícího - rozhodnutí. V takovém případě skutečně zbyval k ukončení daňového řízení jako nejbhodnější postup vymezený v ustanovení § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu z r. 1992, na které poukazoval stěžovatel, a podle něhož není-li v tomto nebo zvláštním zákoně stanoveno jinak, daňové řízení se zastaví, jestliže odpadl důvod řízení.*“ Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dále vyslovil, že „*[p]ojem „důvod řízení“ je úzce spjat s účelem daňového řízení, kterým je, zjednodušeně řečeno, správné zjištění a stanovení daně a následně vymáhání jejího plnění. Pokud bylo daňové řízení zahájeno a v jeho průběhu došlo k situaci, že již není možné z procesních důvodů daň zjišťovat, stanovit či vymáhat, resp. za tímto účelem daňové řízení dále vést, aplikuje se ustanovení § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu. Vycházel z toho, že pravomocným zrušením platebních výměrů odpadl důvod pokračovat v daňovém řízení a že k zastavení daňového řízení podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu z r. 1992 je nutné přistoupit po jeho zahájení vždy poté, dojde-li k odpadnutí důvodu řízení, a to v jakékoli jeho fázi. V daném případě došlo k odpadnutí důvodu řízení ve fázi po podání odvolání. O zastavení řízení podle uvedeného ustanovení tedy měl rozhodnout správce daně, případně žalovaný jakožto odvolací orgán, právě na základě ustanovení § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu z r. 1992.*“

Je tak nepochybné, že Nejvyšší správní soud zavázal žalovaného k postupu podle § 27 odst. 1 písm. g) zákona o správě daní a poplatků, tedy zastavit daňové řízení, protože odpadl předmět řízení.

V mezidobí od vydání tehdy přezkoumávaného rozhodnutí do vydání napadeného rozhodnutí však doznala právní úprava změn. Zákon o správě daní a poplatků byl nahrazen daňovým řádem s účinností od 1. 1. 2011. Daňový řád v § 264 odst. 1 stanoví, že *[ř]ízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.* Žalovaný dospěl k závěru, že ustanovení, které je povinen aplikovat, je ustanovení § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu, dle kterého platí,

pokračování

že [s]právce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže podání se stalo bezpředmětným. S uvedeným závěrem Nejvyšší správní soud naprosto souhlasí, když obdobný názor vyslovil již ve svém dřívějším rozsudku ze dne 9. 4. 2014, č. j. 6 As 38/2014 – 14.

Správce daně tedy zastaví řízení tehdy, jestliže se podání, kterým bylo řízení zahájeno (§ 91 odst. 1 daňového řádu), stalo bezpředmětným. Každé řízení musí mít svůj předmět, odpadne-li, není tím dán ani důvod k jeho dalšímu konání. V nyní projednávané věci skutečně došlo k tomu, že se stěžovatelovo podání stalo bezpředmětným. 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. Jak již bylo uvedeno také v již zmiňovaném rozsudku č. j. 2 As 31/2011 - 294, „[o]dvolací řízení není možné stavět ve „vzduchoprázdnu“; pokud zde nebylo prvostupňové rozhodnutí, nebylo v rámci odvolacího řízení o čem rozhodovat.“

Nejvyšší správní soud aprobejuje rovněž postup žalovaného, jenž zastavil toliko řízení o odvolání. Zrušením platebního výměru v průběhu odvolacího řízení totiž odpadl předmět právě tohoto řízení a právě odvolání, jakožto stěžovatelovo podání, se stalo bezpředmětným. Zastavení odvolacího řízení však má v tomto případě účinky zastavení celého řízení ohledně platebního výměru č. 39. Nejvyšší správní soud připomíná, že správní řízení i daňové řízení je ovládáno tzv. zásadou jednotnosti řízení. K tomu Nejvyšší správní soud odkazuje na např. na svůj rozsudek ze dne 31. 8. 2009, č. j. 4 Ads 86/2008 – 198, který se sice týkal propuštění ze služebního poměru podle zákona č. 186/1992 Sb, ale je možno jej v řešené otázce vztáhnout i na projednávanou věc. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že „tato zásada (mimo jiné) znamená, že řízení až do vydání rozhodnutí představuje jeden celek, tedy totéž řízení zahrnuje jak řízení odebrávající se před správním orgánem prvního stupně, tak i případné odvolací řízení. Tato řízení se tedy pojímají dohromady, ve svém komplexu. Stejně tak potom jsou jako jeden celek vnímána všechna rozhodnutí povstálá v jednotlivých fázích řízení (rozhodnutí prvního stupně, rozhodnutí odvolací). Výtky stěžovatele směřované proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně lze proto přezkoumat jen limitovaně, a to potud, pokud konání odvolacího orgánu neučinilo tyto výtky bezpředmětnými.“ K témuž závěru Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012 – 47, nebo v rozsudku dne 26. 3. 2008, č. j. 9 As 64/2007 – 98.

Postup navržený stěžovatelem podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu, dle kterého odvolací orgán napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, není za situace, došlo-li již ke zrušení platebního výměru, možný. Jak správně uvedl již městský soud, ustanovení § 116 upravuje případy, kdy je prováděn přezkum napadeného rozhodnutí, k čemuž však v tomto případě nedošlo a ani dojít nemohlo. Proto byl žalovaným správně zvolen postup podle § 106 daňového řádu, jenž upravuje postup správního orgánu v situacích, brání-li přezkumu napadeného rozhodnutí určité procesní překážky, pro něž je na místě řízení zastavit.

Ačkoli Nejvyšší správní soud chápe snahu stěžovatele o vyřešení otázky, jestli má zrušení platebního výměru prvostupňovým orgánem stejné důsledky jako zrušení tohoto rozhodnutí v řízení odvolacím, tedy nemožnost vydání nového platebního výměru celním úřadem s ohledem na zásadu *rei administratae*, nemůže se jí v tomto řízení zabývat. Upozorňuje však, že i kdyby došlo k zastavení celého daňového řízení, za shora nastíněné situace, tj. nemožnosti využití ustanovení § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu, nepředstavovalo by zastavení řízení vyřešení této otázky. Zásadní je totiž zodpovědět, jestli zrušení platebního výměru č. 39 celním úřadem, tedy prvostupňovým orgánem, vyvolává stejné účinky jako jeho zrušení odvolacím orgánem. Předmětem tohoto řízení je však toliko posouzení zákonnosti postupu žalovaného v řízení o odvolání, resp. zákonnosti jeho ukončení, s ohledem na neexistenci napadeného rozhodnutí a s ohledem na závazný právní názor vyslovený v předchozím rozsudku zdejšího soudu. Nejvyšší

správní soud nepřehlédnul, že se městský soud touto otázkou zabýval, nicméně upozorňuje účastníky, že předmětná otázka nebyla ani předmětem řízení o žalobě, a tudíž argumentaci městského soudu nutno považovat toliko za vyslovenou *obiter dictum*. Předmětná otázka pak bude nejspíše předmětem posuzování až v řízení, o němž se zmiňuje jak žalovaný, tak stěžovatel, tj. v řízení o žalobě proti nově vydanému platebnímu výměru z roku 2009.

Kasační stížnost tedy Nejvyšší správní soud zamítl, neboť ji v žádném z kasačních bodů neshledal důvodnou (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 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 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 7. září 2016

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu