



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **Nieten Internationale Spedition, k.s.**, se sídlem U Nietenu 65, Chrastavice, zastoupeného JUDr. Lenkou Faltýnovou, advokátkou se sídlem nám. Míru 143, Domažlice, proti žalovanému: **Celní úřad Tachov**, se sídlem T. G. Masaryka 1326, Tachov, proti sdělení žalovaného ze dne 20. 4. 2006, č. j. 2530-02/06-1861-21, o ověření neplatnosti rozhodnutí, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 8. 2007, č. j. 57 Ca 73/2006 - 39,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 8. 2007, č. j. 57 Ca 73/2006 – 39, **se zrušuje.**
- II.** Žaloba žalobce ze dne 10. 5. 2006 **se odmítá.**
- III.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti přípisu žalovaného ze dne 20. 4. 2006, č. j. 2530-02/06-1861-21. Tímto přípisem žalovaný k opakovanému podnětu žalobci sdělil, že trvá na svém stanovisku k ověření neplatnosti rozhodnutí Celního úřadu Rozvadov, pobočka Vysočany (dále jen „celní úřad“), ze dne 7. 8. 2000, zn. 22767/00/4, tj. že nepřistoupí k ověření neplatnosti uvedeného rozhodnutí, neboť uplynula tříletá lhůta pro vyměření daně.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje kasační námitky dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Dle jeho názoru krajský soud nesprávně vyložil

a aplikoval ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), tj. nesprávně posoudil otázku základních náležitostí rozhodnutí vydaného v daňovém řízení. Stěžovatel dále namítá, že krajský soud se nevypořádal s žalobní námitkou týkající se důvodů, pro které Celní úřad Tachov (právní nástupce zrušeného Celního úřadu Rozvadov) odmítl ověřit splnění podmínek neplatnosti svého dřívějšího rozhodnutí.

Žalovaný se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

Z obsahu předloženého soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Stěžovatel v záruční listině ze dne 9. 6. 2000 jako ručitel prohlásil, že poskytuje celnímu úřadu záruku ve výši 458 000 Kč a zavazuje se společně a nerozdílně s dlužníkem J. D. splnit celní dluh, který vznikl v souvislosti s propuštěním zboží do celního režimu jiného než tranzitu. Celní úřad záruku žalobce téhož dne 9. 6. 2000 přijal.

Celní úřad po zjištění, že dlužník J. D. neuhradil celní dluh v celkové výši 457 399 Kč, vydal dne 7. 8. 2000 pod č. j. 22767/00/4 rozhodnutí, kterým stěžovateli jako ručiteli uložil dle § 260 odst. 1 celního zákona uhradit celní dluh ve výši 457 399 Kč (clo: 5798 Kč, spotřební daň: 323 431 Kč, daň z přidané hodnoty: 128 170 Kč). V jeho závěru celní úřad stěžovatele poučil o možnosti podat proti rozhodnutí „*odvolání do 30 dnů ode dne, který následuje po doručení tohoto rozhodnutí, písemně nebo ústně do protokolu k Celnímu úřadu Rozvadov, pobočka Vysočany (ustanovení § 48 odst. 3 a 5 zákona o správě daní)*“; a dále, že „*podané odvolání nemá odkladný účinek (ustanovení § 322 odstavce 1 celního zákona)*“. Toto rozhodnutí bylo stěžovateli oznámeno doručením jeho písemného vyhotovení dne 9. 8. 2000 a stěžovatel na jeho základě celní dluh plnil.

Následně provedenou odbornou vnitřní kontrolou však stěžovatel dospěl k závěru, že výše uvedené rozhodnutí celního úřadu vykazuje znaky neplatnosti dle ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, a proto žalovanému jakožto nástupnickému celnímu úřadu doručil první podnět ze dne 18. 4. 2005 k ověření splnění podmínek neplatnosti předmětného rozhodnutí. V něm stěžovatel namítal absenci odkazu na zákon o správě daní a poplatků, podle kterého bylo procesně rozhodováno, ve výroku rozhodnutí o uložení povinnosti k úhradě celního dluhu. Žalovaný sdělením ze dne 20. 4. 2005, č. j. 2764-02/05-21, stěžovatele uvědomil o tom, že nepřistoupí k ověření neplatnosti tohoto rozhodnutí, neboť návrh byl podán až po uplynutí tříleté lhůty pro vyměření daně.

Stěžovatel podáním ze dne 19. 8. 2005 žalovanému sdělil, že s jeho závěrem nesouhlasí a že očekává vydání deklaratorního rozhodnutí o ověření neplatnosti rozhodnutí nebo další sdělení žalovaného, že neplatnost rozhodnutí neověří. Žalovaný sdělením ze dne 5. 9. 2005, č. j. 2764-04/05-21, stěžovateli oznámil, že nadále trvá na svém závěru, že neověří neplatnost rozhodnutí vzhledem ke skutečnosti, že podnět stěžovatele byl podán až po uplynutí tříleté lhůty stanovené pro vyměření daně.

Stěžovatel následně podal žalovanému dne 28. 3. 2006 další podnět k ověření splnění podmínek neplatnosti rozhodnutí, v němž namítal stejné vady rozhodnutí jako v prvním podnětu a které posléze učinil také obsahem podané žaloby. K uvedenému podnětu žalovaný stěžovateli přípisem ze dne 20. 4. 2006 sdělil, že u něj nadále trvá názor vyslovený ve sděleních ze dne 20. 4. 2005 a ze dne 5. 9. 2005, tj. že z důvodu uplynutí lhůty pro vyměření daně neplatnost rozhodnutí, kterým stěžovateli byla uložena povinnost zaplatit celní dluh za primárního dlužníka, neověří.

Stěžovatel s uvedeným názorem žalovaného nesouhlasil a podal proti sdělení žalovaného žalobu, v níž namítal, že rozhodnutí celního úřadu, jímž mu byla jako ručiteli uložena povinnost uhradit celní dluh za dlužníka, vykazuje znaky neplatnosti, neboť v jeho výroku nejsou uvedeny veškeré právní předpisy, podle kterých bylo rozhodováno. Namítal, že v uvedeném rozhodnutí chybí citace samotného zákona o správě daní a poplatků jakožto procesního právního předpisu, podle kterého bylo postupováno, rozhodnutí tedy postrádá základní náležitost předepsanou ustanovením § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel se domnívá, že uvedeným postupem správce daně, který odmítl ověřit neplatnost předmětného rozhodnutí, byl zkrácen na svých právech, přičemž v dané souvislosti poukazuje na skutečnost, že podle judikovaného názoru Krajského soudu v Plzni je sdělení celního úřadu o tom, že neověří splnění podmínek neplatnosti rozhodnutí dle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel nesouhlasí ani s názorem žalovaného, dle kterého překážku pro ověření splnění podmínek neplatnosti u dotčeného rozhodnutí představuje výhradně uplynutí tříleté lhůty pro vyměření daně. Stěžovatel odkazuje na dostupnou judikaturu Ústavního soudu, dle které povinnost správce daně ověřit splnění podmínek neplatnosti rozhodnutí plynutím času nezaniká, konkrétně na nálezn. sp. zn. II. ÚS 599/02, v němž Ústavní soud vyjádřil názor, že realizace povinnosti ověřit splnění podmínek neplatnosti rozhodnutí správcem daně není lhůtou pro vyměření daně omezena.

Krajský soud žalobu zamítl. V odůvodnění rozsudku odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se základních náležitostí rozhodnutí vydaného dle § 32 zákona o správě daní a poplatků a dospěl k závěru, že stěžovateli se v rozhodnutí celního úřadu ze dne 7. 8. 2000 dostalo všech potřebných a zákonem stanovených informací k tomu, aby toto rozhodnutí pro něho bylo srozumitelné.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel opírá kasační stížnost o důvody vymezené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. poukazuje na nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení; dále namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, avšak již v řízení před krajským soudem byly důvody pro odmítnutí návrhu (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), neboť žaloba směřovala proti úkonu, který není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. K tomuto závěru Nejvyšší správní soud dospěl na základě následujících úvah:

Stěžovatel se v řízení o žalobě před krajským soudem domáhal zrušení sdělení žalovaného, jehož obsahem byla informace o tom, že neshledal podmínky k ověření neplatnosti rozhodnutí celního úřadu ze dne 7. 8. 2000. Institut ověření neplatnosti rozhodnutí je upraven v § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. V tomto ustanovení jsou uvedeny skutečnosti, které způsobují neplatnost rozhodnutí vydaného v daňovém řízení, splnění podmínek neplatnosti ověřuje správce daně, který rozhodnutí vydal. Daňový subjekt má tedy dle citovaného ustanovení právo domáhat se ověření neplatnosti rozhodnutí. Případný návrh daňového subjektu na ověření neplatnosti dle ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, systematicky zařazeného do první části tohoto zákona zahrnující obecná ustanovení, je však nutno důsledně odlišovat od opravných prostředků upravených v části čtvrté či páté zákona o správě daní a poplatků. Správce daně dle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků posoudí, zda podmínky pro ověření neplatnosti jsou dány či nikoli. Pokud by příslušný správce daně naplnění podmínek pro ověření neplatnosti shledal a bylo by třeba vyslovit neplatnost předmětného rozhodnutí, je zřejmé, že tak musí učinit pouze rozhodnutím. Tento závěr vyplývá z ustanovení § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, dle něhož lze v daňovém řízení ukládat povinnosti nebo přiznávat práva pouze rozhodnutím, z čehož je nutno logicky dovodit, že práva či povinnosti upravená již vydaným rozhodnutím lze změnit opět pouze formou rozhodnutí. Pokud však správce daně podmínky k ověření neplatnosti neshledá, tuto skutečnost daňovému subjektu pouze sdělí, neboť do práv či povinností daňového subjektu upravených předmětným rozhodnutím nebylo zasaženo. Tento závěr je zastáván nejen ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (srovnej rozsudek tohoto soudu ze dne 30. 9. 2004, č. j. 7 Afs 33/2003 - 80, případně rozsudek ze dne 25. 4. 2007, č. j. 7 Ans 9/2006 - 72, oba dostupné na www.nssoud.cz), ale též judikaturou Ústavního soudu (usnesení ze dne 29. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 390/01; usnesení ze dne 27. 2. 2001, sp. zn. IV. ÚS 705/2000; usnesení ze dne 1. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 355/01; všechna dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Ve všech uvedených rozhodnutích byl vysloven závěr, dle něhož zákon správci daně neukládá povinnost vydat rozhodnutí, pokud neshledá splnění podmínek neplatnosti, ale může o tom daňový subjekt vyrozumět toliko přípisem.

Předmětem řízení o žalobě dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního s. ř. s. může být pouze rozhodnutí správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti (§ 65 odst. 1 s. ř. s.). Z výše uvedeného však vyplývá, že krajský soud vedl řízení o sdělení či přípisu správce daně, který tuto základní podmínku řízení nespĺňoval. Krajský soud proto pochybil, pokud o žalobě věcně rozhodoval a žalobními námitkami se meritorně zabýval (žalobu zamítl), ač bylo namíste návrh jako nepřipustný odmítnout [§ 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], neboť žaloba směřovala proti úkonu, který není rozhodnutím [§ 70 písm. a) s. ř. s.].

Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud nesprávné rozhodnutí krajského soudu zrušil. Vzhledem k tomu, že již v řízení před krajským soudem byly důvody pro odmítnutí návrhu, sám podanou žalobu odmítl v souladu dle § 110 odst. 1 s. ř. s., neboť není důvodu pro pokračování řízení před krajským soudem po zrušení jeho rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud byl vzhledem k výroku rozhodnutí povinen rozhodnout jak o nákladech řízení o kasační stížnosti, tak o nákladech řízení o žalobě před krajským

soudem. V případě řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť vzhledem k povaze rozhodnutí nelze žádného z účastníků považovat za úspěšného ve věci ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s. Pro úplnost Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, přestože bylo rozhodnutí krajského soudu zrušeno, neboť nebylo vráceno k dalšímu řízení, ve kterém by bylo rozhodnuto ve prospěch jeho námitek, ale žaloba byla zároveň odmítnuta. Výrok o náhradě nákladů řízení o žalobě pak vychází z § 60 odst. 3 s. ř. s., podle něhož žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li žaloba odmítnuta.

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

V Brně 29. ledna 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu