



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Milana Kamlacha a JUDr. Marie Součkové v právní věci žalobce **C. p. P. Š., s.r.o.**, zastoupeného advokátem JUDr. Jaromírem Heto se sídlem Vodní 1972, Zlín, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Ostrava**, se sídlem nám. Svatopluka Čecha 8, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 2. 2004 č. j. 22 Ca 483/2002 - 28,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 2. 2004 č. j. 22 Ca 483/2002 – 28 **se zrušuje** a věc se mu **vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný podal včas kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 2. 2004 č. j. 22 Ca 483/2002 - 28, jímž bylo rozhodnuto takto:

- I. Rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 26. 8. 2002 čj. 2329/1/2002-01-1401 a čj. 2329/2/2002-01-1401 a rozhodnutí Celního úřadu Valašské Meziříčí ze dne 4. 3. 2002 čj. 11368021-0435-3 a čj. 11368021-04534-1 se pro vady řízení zrušují a věci se vracejí žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 22. 8. 2002 čj. 1948/2002-01-1401 a čj. 1949/2002-01-1401 a rozhodnutí Celního úřadu Valašské Meziříčí ze dne 27. 2. 2002 čj. 2167/-IX/01-68 a čj. 2263-VI/01-68 jsou nicotná.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 9300 Kč do 3 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Jaromíra Heto, advokáta ve Zlíně, Vodní ul. 1972.

Z odůvodnění napadeného rozsudku se zjišťuje, že žalobce se dvěma samostatnými žalobami domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2002 čj. 2329/1/2002-01-1401 a čj. 2329/2/-2002-01-1401; domáhal se rovněž zrušení předcházejících rozhodnutí, jak jsou shora uvedena. Krajský soud obě věci spojil ke společnému projednání ve smyslu § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Napadenými rozhodnutími žalovaného byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Celního úřadu Valašské Meziříčí (dále jen „celní úřad“) ze dne 4. 3. 2002, kde v odst. 47 celních prohlášení opravil celní úřad údaje na základě § 73 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon (dále jen „celní zákon“). Těmito rozhodnutími předcházela podkladová rozhodnutí celního úřadu ze dne 27. 2. 2002, kterými celní úřad vyloučil určení celní hodnoty podle § 66 a 67 celního zákona ve vztahu ke zboží, které bylo do celního režimu volného oběhu propuštěno na základě rozhodnutí v celním řízení čj. 11368021-04535-3 a čj. 11368021-04535-1. Proti těmto rozhodnutím celního úřadu se žalobce v souladu s poučením odvolal. O jeho odvoláních rozhodl žalovaný dne 22. 8. 2002 pod čj. 1948/2002-01-1401 a čj. 1949/2002-01-1401 tak, že rozhodnutí celního úřadu změnil, když výrok těchto rozhodnutí doplnil slovy „§ 32 zákona č. 337/1992 Sb. v jeho platném znění“.

Žalobce směřoval žalobní body především k podkladovým rozhodnutím stanovícím, že celní hodnota zboží nemohla být stanovena podle § 66 a 67 celního zákona.

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí v mezích žalobních bodů a přezkoumal zároveň podkladová rozhodnutí, neboť jimi sám nebyl vázán a žalobce je nemohl napadnout samostatnými žalobami ve správním soudnictví. Krajský soud dospěl k závěru, že podkladová rozhodnutí jsou nicotná z těchto důvodů:

Podle příslušných ustanovení celního zákona platí pro řízení před celními orgány při vyměrování cla a daní obecné předpisy o správě daní a poplatků, tedy zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), nestanoví-li celní zákon nebo zvláštní zákon jinak. Podle § 32 odst. 7 daňového řádu v případě, že v rozhodnutí chybí některá z ostatních základních náležitostí, která podle povahy rozhodnutí musí být jejich obsahem a nejde-li o zřejmou chybu v psaní a počítání, má tato vada za následek neplatnost rozhodnutí. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal. I když daňový řád používá v této souvislosti pojem neplatnosti, jedná se ve skutečnosti podle teorie správního práva o nicotný správní akt, neboť pojem neplatnosti by měl být vyhrazen soukromoprávním úkonům. Ze znění § 32 odst. 2, 4, 5 a 6 daňového řádu vyplývá, že ostatními základními náležitostmi ve smyslu § 32 odst. 7 daňového řádu, jejichž absence zakládá nicotnost správního rozhodnutí, jsou všechny základní náležitosti rozhodnutí podle § 32 odst. 2 daňového řádu s výjimkou poučení o opravných prostředcích. Rozhodnutí, která postrádají některou ze zákonem stanovených základních náležitostí, nelze za rozhodnutí vůbec považovat. Na taková rozhodnutí se hledí jako by neexistovala od samého počátku. Osvědčení o neplatnosti takového rozhodnutí podle § 32 odst. 7 daňového řádu nemá konstitutivní, nýbrž pouze deklaratorní účinky. Osvědčením neplatnosti rozhodnutí se proto neodstraňují jeho nedostatky, nýbrž se pouze deklaruje neplatnost (nicotnost) a vytváří se tím podmínky pro vydání nového rozhodnutí. Ověřování neplatnosti (nicotnosti) rozhodnutí nelze považovat za odstraňování věcných nedostatků tohoto neplatného (nicotného) rozhodnutí, neboť k tomu

slouží řádné a mimořádné opravné prostředky. Takový postup nelze uplatnit u nicotných správních rozhodnutí, na která se hledí jako na neexistující od samého počátku. Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně, které je nicotné, nemůže odvolací orgán s odvoláním naložit jinak, než toto rozhodnutí zrušit. Změna nicotného správního aktu v odvolacím řízení není pojmově možná. Pokud tak odvolací orgán učiní, je nicotné i rozhodnutí o odvolání.

Podle § 32 odst. 7 písm. d) daňového řádu je jednou ze základních náležitostí rozhodnutí výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Uvedení množného čísla znamená, že mají být označeny jak hmotněprávní, tak procesněprávní předpisy. Celnímu orgánu proto nemůže být ponecháno na výběr uvedení pouze jednoho z příslušných právních předpisů. V daném případě celní úřad uvedl ve výroku rozhodnutí ze dne 27. 2. 2002 čj. 2167-IX/01-68 a čj. 2263-VI/01-68 pouze to, že podle § 73 odst. 2 celního zákona nemůže být celní hodnota určena na základě § 66 a 67 celního zákona. Ve výroku těchto rozhodnutí je tedy uveden jen hmotněprávní předpis, chybí uvedení procesního předpisu, na základě něhož celní úřad rozhodoval. Taková vada má za následek nicotnost těchto podkladových rozhodnutí. Jelikož žalovaný v rozporu se shora uvedenými závěry rozhodnutí celního úřadu změnil, jsou nicotná také jeho rozhodnutí ze dne 22. 8. 2002 čj. 1948/2002-01-1401 a čj. 1949/2002-01-1401.

Za této situace se již krajský soud nemohl zabývat přezkoumáváním samotných napadených rozhodnutí žalovaného o určení celní hodnoty zboží, ani žalobními body, které se týkají odůvodnění pochybností celních orgánů o celní hodnotě zboží – podmínky CIF Hamburg.

Jelikož podkladová rozhodnutí trpí takovými vadami, které vyvolávají jejich nicotnost, soud vyslovil tuto nicotnost bez návrhu podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Na navazující napadená rozhodnutí žalovaného lze pak pohlížet jako na vadná, neboť celní orgány rozhodovaly o určení celní hodnoty zboží, aniž by měly k dispozici rozhodnutí o tom, že celní hodnotu nelze určit podle § 66, 67 celního zákona. Napadená rozhodnutí žalovaného a jim předcházející rozhodnutí správního orgánu I. stupně krajský soud proto zrušil v souladu s ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Krajský soud v souladu s ust. § 78 odst. 4 s. ř. s. věci vrátil k dalšímu řízení žalovanému.

Žalovaný kasační stížnost opřel o ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; namítl tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Podle názoru žalovaného je nepochybné, že celní zákon obsahuje vedle ustanovení hmotněprávních i řadu ustanovení procesních. Tento právní předpis nelze tedy označit za ryze procesně či hmotněprávní. Podle názoru žalovaného jsou právě ustanovení § 73 celního zákona ustanoveními procesními, která upravují postup celního orgánu v případě, kdy má pochybnosti o prohlašované celní hodnotě zboží. Žalovaný dále odkazuje na ust. § 320 odst. 1 celního zákona, podle kterého platí pro řízení před celními orgány zákon o správě daní, zákon o přestupcích a správní řád pouze subsidiárně. Speciálním procesním předpisem je v daném případě celní zákon.

Podle názoru žalovaného, byl-li ve výrocích rozhodnutí Celního úřadu Valašské Meziříčí čj. 2167-IX/01-68 a čj. 2263-VI/01-68 ze dne 27. 2. 2002 uveden odkaz na § 73 celního zákona, byla nepochybně splněna náležitost uvedení procesního předpisu a z tohoto důvodu nelze hovořit o nulitě rozhodnutí. Krajský soud pak bezdůvodně zrušil rozhodnutí vydaná v celním řízení, aniž by se zabýval meritem věci.

Žalovaný navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti vyvracel její důvody a navrhl její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud, vázán důvody a rozsahem kasační stížnosti, dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Krajský soud postupoval v souladu se zákonem, jestliže v rámci žalobních námitek přezkoumával i rozhodnutí celního úřadu, která byla podkladem pro vydání rozhodnutí žalovaného ve věci samé, tedy rozhodnutí o tom, že celní hodnota nemůže být určena podle § 66 a 67 celního zákona, protože s. ř. s. neumožňuje žalobci napadnout tato rozhodnutí samostatnou žalobou (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Vyslovil-li však nicotnost těchto rozhodnutí, dopustil se nezákonnosti, protože nesprávně posoudil právní otázku, zda tato rozhodnutí vykazují takové vady, která je činí nicotnými.

Celní zákon je v § 320 odst. 1 postaven na principu, že pro řízení před celními orgány platí ve věcech přestupků obecné předpisy o přestupcích, ve věcech taxativně uvedených pod písm. b) obecné předpisy o správním řízení a v ostatních věcech obecné předpisy o správě daní a poplatků, vždy ovšem za podmínky, že celní zákon nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.

Podle § 73 odst. 2 celního zákona, má-li celní orgán pochybnosti o prohlašované celní hodnotě i poté, co obdržel dodatečný důkaz podle odstavce 1, nebo tento dodatečný důkaz ve lhůtě jím stanovené neobdržel, může rozhodnout, že celní hodnota nemůže být určena podle § 66 a 67.

Z uvedeného ustanovení podle názoru Nejvyššího správního soudu plyne, že rozhodnutí celního úřadu o nemožnosti stanovit celní hodnotu podle ust. § 66 a 67 celního zákona má samo o sobě procesní a nikoliv hmotněprávní charakter, neboť se jím stanoví procesní postup směřující k vyměření cla. Nejedná se obsahově o rozhodnutí podle ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. a je proto ze samostatného soudního přezkumu vyloučeno. Přezkoumat jeho zákonnost je možné jen v rámci ust. 75 odst. 2 s. ř. s.

Postup předcházející vydání rozhodnutí podle § 73 odst. 2 celního zákona je pak upraven v § 73 odst. 1 a 3 celního zákona. Podle ustanovení odstavce 1, je-li podáno celní prohlášení a celní orgán má pochybnosti o pravdivosti nebo přesnosti údajů o celní hodnotě uvedených v tomto celním prohlášení nebo v deklaraci údajů o celní hodnotě nebo má-li pochybnosti o pravosti dokladů, jimiž jsou tyto údaje doloženy, musí od deklaranta požadovat, aby ve lhůtě jím stanovené předložil dodatečný důkaz osvědčující, že prohlašovaná celní hodnota odpovídá částce skutečně placené nebo která má být zaplacená za dovezené zboží, upravená podle ustanovení § 75.

Podle ustanovení odstavce 3, dříve než celní orgán rozhodne o tom, že celní hodnota nemůže být určena podle § 66 a 67, sdělí deklarantovi důvody, pro které má pochybnosti o pravdivosti nebo přesnosti údajů o celní hodnotě nebo pochybnosti o pravosti údajů, jimiž jsou tyto údaje doloženy. Na žádost sdělí celní orgán tyto důvody deklarantovi písemně a poskytne mu přiměřenou lhůtu na odpověď.

Proces vedoucí k vydání rozhodnutí podle § 73 odst. 2 doplňuje ještě § 73 odst. 4, podle něhož v rozhodnutí podle § 73 odst. 2 uvede celní orgán důvody, které ho k tomu vedly, a odstavec 5, podle něhož deklarant má právo, aby mu příslušný celní orgán na písemnou žádost sdělil, jakým způsobem byla celní hodnota dovezeného zboží určena.

Nejvyšší správní soud považuje právní úpravu týkající se vydání rozhodnutí podle § 73 odst. 2 celního zákona, jak je uvedena v ostatních odstavcích § 73 celního zákona, též za právní úpravu procesní, a to právě proto, že v úplnosti a autonomně, bez závislosti

na daňovém řádu (srov. § 320 odst. 1 celního zákona) stanoví procesní postup a podmínky, za jejichž splnění může celní úřad vydat rozhodnutí podle § 73 odst. 2 celního zákona.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu celní úřad tím, že v rozhodnutí uvedl odkaz na § 73 odst. 2 celního zákona, splnil povinnost uvést do rozhodnutí předpis, podle něhož rozhodoval. Nejvyšší správní soud proto považuje napadená rozhodnutí, uvedená ve výroku II. napadeného rozsudku, za zákonná. K tomu podotýká, že uvedená rozhodnutí by z hlediska zákonnosti obstála i bez dovětku doplněného v odvolacím řízení.

Vzhledem k tomu, že posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného uvedených ve výroku I. napadeného rozsudku bylo v daném případě závislé na zákonnosti předchozích rozhodnutí, zrušil Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu v plném rozsahu a vrátil mu věc k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán výše uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Krajský soud rozhodne 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 7. prosince 2005

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu

