



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **J. K.**, zast. JUDr. Jaromírem Hetem, advokátem se sídlem ve Zlíně, Vodní 1972 proti žalovanému **Celnímu úřadu v Břeclavi**, Lidická 134, Břeclav, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2005, č. j. 30 Ca 364/2003 – 29,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem ze dne 30. 11. 2005, č. j. 30 Ca 364/2003 - 29, zamítl Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) žalobu žalobce proti rozhodnutí – exekučnímu příkazu Celního úřadu Břeclav- dálnice ze dne 24. 7. 2003, č. j. E/600055/1996/2003.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl výše uvedený rozsudek včas kasační stížností.

Kasační stížnost podává stěžovatel ve smyslu kasačního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), když má za to, že krajský soud nesprávně posoudil promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky v návaznosti na porušení ustanovení § 32 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Výzva ze dne 4. 5. 1998 neobsahuje ustanovení procesního předpisu, podle kterého byla vydána, tedy daňového řádu. Celní zákon procesním předpisem nebyl.

Výrok výzvy neobsahuje odkaz na žádný platný předpis použitelný při vydání výzvy, neboť ustanovení § 306 celního zákona, bylo již před vydáním výzvy z celního zákona vypuštěno a žádná další procesní ustanovení celního zákona se na vymáhání nedoplatek dále (od 1. 7. 1997) nevztahovala. Tento nedostatek je dle stěžovatele natolik intenzivní, že po něm nelze spravedlivě žádat, aby rozhodnutí respektoval. To taktéž neučinil a proti výzvě se odvolal.

V kasační stížnosti stěžovatel vyslovuje překvapení, že po odkazech na stanoviska (rozhodnutí) NSS došel krajský soud k závěrům, které jsou nejen v rozporu s těmito rozhodnutími NSS, v rozporu s daňovým řádem i s obecnými závěry právní teorie o neplatnosti, resp. nulitě správních aktů. Stěžovatel předně nesouhlasí s konstatování krajského soudu v samotném závěru napadeného rozsudku, že „žalobce v žalobě neuvedl z jakého ustanovení dovozuje nezákonnost postupu žalovaného“, neboť v žalobě namítl promlčení pohledávky žalovaného, vymáhané exekučním příkazem č. j. E/6000. Vznik promlčení řádně odůvodnil a uvedl ustanovení právních předpisů, které žalovaný vydáním exekučního příkazu a posléze rozhodnutím o námitkách č. j. E 160001551199612003-02 porušil - § 282 zákona č. 13/1993 Sb. (dále jen „celní zákon“) ve spojení s ustanovením § 32 daňového řádu. Již v námitkách proti exekučnímu příkazu uplatnil stěžovatel promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky, a to ve vztahu k samotnému exekučnímu příkazu, kde je citována pouze výzva č. j. V/500671 ze dne 24. 10. 1995, což svědčilo samo o sobě o promlčení a nebyla zde citována výzva ze dne 4. 5. 1998. V žalobě pak již v reakci na rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu, ve kterém je již vzpomínaná výzva ze dne 4. 5. 1998 uplatněna tak, že jí žalovaný sledoval jen nepromlčení doby k vymáhání své pohledávky. Krajský soud se měl tedy touto otázkou nicotnosti rozhodnutí-výzvy ze dne 4. 5. 1998 ve vztahu k promlčení pohledávky celního úřadu důsledně zabývat.

Připomínka, že stěžovatel v žalobě neuvedl, proč v rámci odvolacího řízení odstranění vady výzvy není možné je zcela nepřipadná, když stěžovatel v žalobě vyložil zcela srozumitelným způsobem důvody nicotnosti rozhodnutí - výzvy ze dne 4. 5. 1998. Podle obecných zásad řízení (nejen správního) lze odstranit vady jen platného rozhodnutí, nikoli rozhodnutí neplatného, resp. nicotného, za které je rozhodnutí v řízení podle daňového řádu pokládáno, pokud nesplňuje požadavky náležitostí rozhodnutí podle § 32 zák. o správě daní a poplatků. O této nicotnosti musel odvolací orgán při projednání odvolání vědět a skutečně věděl.

Stěžovatel podává kasační stížnost také z důvodu podle 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., a to pro vady řízení, neboť při zjišťování, zda jsou dány důvody pro exekuci podle § 73 odst. 6 daňového řádu a zda je zde vykonatelný exekuční titul a zda je účinný pro povinného, byl žalovaným porušen daňový řád i celní zákon v ustanoveních o promlčení takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Pohledávka Celního úřadu Břeclav byla vzhledem k neexistenci právně relevantních úkonů provedených celním úřadem v promlčecí době, které by se daly považovat za úkony směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku cla a daní, promlčena ke dni 16. 11. 2001. Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 3. 5. 2006. Konstatuje, že námitka je jednostupňový řádný opravný prostředek, který se obecně uplatňuje proti jakémukoli úkonu správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím (§ 71 až § 73 daňového řádu)

a o němž rozhoduje ten správce daně, který napadené rozhodnutí vydal či napadený úkon provedl.

Uvedený opravný prostředek je tudíž vyloučen v případech rozhodnutí vyměřovacích a vzhledem ke znění ustanovení § 52 odst. 2 daňového řádu, po uplynutí zákonné třicetidenní lhůty i pro řízení vymáhací nebo zajišťovací. Z úřední povinnosti je za daných okolností nutno posoudit podání podle ustanovení § 21 odst. 5 daňového řádu, podle jeho obsahu a dovodit, že nejde o zmíněný řádný opravný prostředek, ale o žádost o ověření neplatnosti citovaných rozhodnutí. Použít lze podpůrný předpis podle ust. § 320 písm. c) celního zákona, ve znění účinném ke dni podání, tedy vyřízení podání bude subsidiárně ovládáno daňovým řádem. Z uvedeného dovozuje, že pokud bude podání posuzováno podle obsahu a je namítána neplatnost rozhodnutí, oprávněný je při ověřování neplatnosti vázán ustanovením § 32 odst. 7 daňového řádu.

S tvrzeními stěžovatele nelze souhlasit. V třetím odstavci, při citaci § 240 odst. 1 a 3 celního zákona opomenul v souvislosti s odst. 3 písm. d), které je ve výrocích uvedeno. Závěr stěžovatele uvedený v posledním odstavci je nesprávný, neboť výrok obsahuje ustanovení, podle kterého vzniká celní dluh při dovozu a stanovuje podmínky, kterým musí dlužník vyhovávat.

Pokud vychází ze skutečnosti, že výzva byla žalovaným vydána dne 24. 10. 1995 a v odvolacím řízení byla zrušena a vrácena prvoinstančnímu orgánu k novému projednání a rozhodnutí, pak byl stěžovatel při opakovaném vydávání výzev vázán zněním čl. VI. bod 6. novely č. 113/1997 Sb., tudíž musel na již zahájené řízení užít předpisy platné před nabytím citované novely. Konstatováním ustanovení § 306 odst. 1 celního zákona bylo tudíž ve výroku výzvy, vydané dne 4. 5. 1998, zcela legitimní. Stěžovatel používá nesprávnou právní normu pro argumentaci v souvislosti s právem vybrat a vymáhat daňový nedoplatek. Na citovaný právní vztah se uplatní speciální norma, tj. celní zákon, výslovně ustanovení § 282 tohoto zákona.

Pohledem dnešních předpisů bylo úkonem podle ustanovení § 282 odst. 2 celního zákona vydání výzvy k úhradě splatného nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 4. 5. 1998. Při počítání lhůt podle pravidel citovaného ustanovení, by byla lhůta pro vymáhání nedoplatku cla promlčena s koncem roku 2004. V souladu s ustanovením § 282 odst. 1 až 3 celního zákona se právo vybrat a vymáhat nedoplatek cla promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal splatným. Bylo-li před uplynutím uvedené promlčecí lhůty celními orgány nebo dlužníkem zahájeno řízení nebo učiněn úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje a počíná běžet nová promlčecí lhůta, přičemž daňový nedoplatek lze vymáhat nejpozději do dvaceti let od roku kdy se stal splatným. K promlčení se přihlédne jen tehdy, je-li to dlužníkem namítáno. Vzhledem k tomu, že u Okresního soudu ve Zlíně (sp. zn. 22 E 83/2002) byl dále dne 21. 1. 2002 podán návrh na výkon rozhodnutí prodejem zaknihovaných cenných papírů - akcií a prodejem movitých věcí, tak lhůta bude promlčena s koncem roku 2008.

Neuplatní se tudíž ani stěžovatelem konstatovaný důsledek, že exekuční příkaz byl vydán bez předchozích výzev, neboť výzvy byly opět legitimně vydány a jsou vykonatelné a dnes již i v právní moci. Nařízený výkon rozhodnutí soudem, jakož i exekuční příkaz na přikázání peněžité pohledávky jsou vydány důvodně a v souladu s právem. Žalovaný s poukazem na rozhodnutí Ústavního soudu (Pl. ÚS 8/98 publikovaný ve Sbírce rozhodnutí jako náleží ÚS 141/98, sv. 12; případně rozhodnutí II. ÚS 31/99) však u vyměřovacích

rozhodnutí nelze ověřit jejich neplatnost, protože podle ustanovení § 268 odst. 2 celního zákona již marně uplynula lhůta pro zapsání cla do evidence a v logické souvislosti podle ustanovení § 264 odst. 1 celního zákona, nelze tuto částku znovu vyměřit. Současně dodal, že v případě neplatnosti podle ustanovení § 32 odst. 7 daňového řádu jde o neplatnost relativní, to znamená, že rozhodnutí se považuje za platné, dokud příslušný správce daně, který toto rozhodnutí vydal, neověří splnění podmínek jeho neplatnosti, což jako nástupnický účastník žalovaného neučiní a tudíž všechna vydaná rozhodnutí jsou presumována jako rozhodnutí bezvadná, z čehož plyne, že vymáhací řízení je relevantní a bez dalšího zde nebyl a není důvod ani pro odklad výkonu rozhodnutí.

Je nesporné, že v petitu žaloby stěžovatel navrhl zrušení rozhodnutí Celního úřadu Břeclav - dálnice - exekučního příkazu ze dne 24. 7. 2003, č. j. E/600055/1996/2003. Stěžovatel však podal proti tomuto exekučnímu příkazu námitky, o kterých Celní úřad Břeclav - dálnice rozhodl dne 8. 9. 2003 pod č. j. B/600055/1996/2003-02. I o těchto procesních úkonech se stěžovatel v žalobě zmiňuje a de facto tedy brojí proti výsledku exekučního správního řízení. Nelze ani pominout, že žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 s. ř. s.) počítané od doručení rozhodnutí o námitkách stěžovateli (jeho právnímu zástupci). Krajský soud v Brně měl tedy především vyzvat žalobce k odstranění této vady žaloby (§ 37 odst. 5 s. ř. s.) a postavit tak najisto, které rozhodnutí [zřetelem i na § 68 písm. a) s. ř. s.] stěžovatel napadá.

V rozsudku ze dne 11. 5. 2004, č. j. 3 Afs 6/2003 - 62, Nejvyšší správní soud vyslovil názor, že „rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu (§ 73 odst. 8 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o daní a poplatků) je rozhodnutím padajícím do oblasti výkonu práva, o kterém již bylo rozhodnuto. Chybí mu tedy v § 65 odst. 1 s. ř. s. předpokládaný právní obsah rozhodnutí, které lze napadnout žalobou ve správním soudnictví. Stěžovatel není odmítnutím návrhu krácen na svém právu přístupu k soudu, neboť v případě meritorního hmotněprávního rozhodování měl možnost uplatnit opravné prostředky jak ve správním řízení, tak i v řízení před soudem rozhodujícím ve správním soudnictví“. Žalovaný odkazuje taktéž na závěry usnesení NSS ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 - 75.

Navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Z předloženého spisového materiálu vyplývá, že dne 4. 10. 1995 vydal Celní úřad Břeclav – dálnice platební výměr č. j. 29-1140/CD/95, kterým uložil stěžovateli zaplatit celní dluh v celkové výši 260 507 Kč. Stěžovatel napadl platební výměr odvoláním, o kterém Oblastní celní úřad Břeclav rozhodl tak, že jej dne 9. 11. 1995 zamítl. Dne 24. 10. 1995 vydal Celní úřad Břeclav – dálnice rozhodnutí V/500671/95, kterým stěžovateli ve smyslu ustanovení § 306 odst. 1 celního zákona uložil povinnost uhradit dlužnou částku 260 507 Kč v náhradní lhůtě 20 dnů. Proti výzvě podal stěžovatel odvolání. Oblastní celní úřad Břeclav na základě podaného odvolání stěžovatele výše citovanou výzvu zrušil a věc vrátil k novému projednání. Dne 4. 5. 1998 vydal Celní úřad Břeclav – dálnice výzvu k plnění v náhradní lhůtě č. j. V/500671/98. Výzvu vydal ve smyslu ustanovení § 306 odst. 1 celního zákona. Stěžovatel proti výzvě podal odvolání. O odvolání rozhodlo celní ředitelství Brno dne 28. 8. 1998. Text výzvy změnilo tak, že „dle ustanovení § 73 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. vyzývá Celní úřad Břeclav – dálnice, fyzickou osobu pana J. K., bytem N. 132, S., k zaplacení daňového nedoplatku ve výši 260 507 Kč, vyměřeného na základě platebního výměru –

rozhodnutí Celního úřadu Břeclav – dálnice č. j. 29-1140/CD/95 ze dne 4. 10. 1995, v náhradní 20 denní lhůtě, ode dne doručení rozhodnutí – výzvy k plnění v náhradní lhůtě, Celního úřadu Břeclav – dálnice, č. j. V/500671/98 ze dne 4. 5. 1998. Úhradu proveďte na účet č. u peněžního ústavu Č. B., konstantní symbol..., variabilní symbol... Po uplynutí této náhradní lhůty přikročí Celní úřad Břeclav – dálnice bez dalšího k vymáhání daňového nedoplatku.“ V odůvodnění rozhodnutí odvolací orgán konstatoval, že využil ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu. Důvodem pro tento postup byla ta skutečnost, že CÚ Břeclav při vydání napadeného rozhodnutí nevyužil správné procesní normy. V době vydání rozhodnutí (4. 5. 1998) nemohl CÚ Břeclav využít ustanovení § 306 celního zákona, protože v tuto dobu bylo předmětné ustanovení celního zákona vypuštěno. Podle ustanovení § 320 písm. b) celního zákona platí pro rozhodování, mimo jiné i o vymáhání nedoplatků obecné předpisy o správě daní a poplatků. Tato pochybení neměla a nemají vliv na platnost rozhodnutí a byla v tomto rozhodnutí zohledněna.

Dne 18. 1. 2002 podal Celní úřad Břeclav – dálnice návrh na výkon rozhodnutí pro 3 096 432 Kč podle citovaných vykonatelných rozhodnutí k Okresnímu soudu ve Zlíně. Mezi vykonatelnými rozhodnutími byl taktéž platební výměr č. j. 29-1140/CD/95. Dne 23. 1. 2002 vydal Okresní soud ve Zlíně usnesení č. j. 22E 83/2002-21, kterým nařídil výkon rozhodnutí prodejem movitých věcí stěžovatele a prodejem zaknihovaných cenných papírů – akcií ve výši 3 096 432 Kč. Dne 23. 12. 2003 Celní úřad Břeclav – dálnice navrhl okresnímu soudu ve věci pohledávky ve výši 260 507 Kč odložit výkon rozhodnutí do doby vydání pravomocného rozhodnutí MFČR – Generálního ředitelství cel Praha o žádosti o prominutí daně.

Dne 24. 7. 2003 vydal Celní úřad Břeclav – dálnice exekuční příkaz č. j. E/600055/1996/2003, ve kterém ve smyslu ustanovení § 73 odst. 6 písm. a) daňového řádu nařídil exekuci příkázáním pohledávky na peněžní prostředky stěžovatele k zaplacení nedoplatku a jeho příslušenství ve výši 260 507 Kč, které zvýšil o exekuční náklady za výkon zabavení ve výši 5210 Kč. V exekučním příkaze odkázal Celní úřad Břeclav – dálnice na výzvu ze dne 24. 10. 1995, č. j. V/500671/1995. Proti exekučnímu příkazu podal stěžovatel v souladu s poučením námitky, kterými mimo jiné namítal stěžovatel promlčení práva vybrat a vymáhat nedoplatek cla. O námitkách rozhodl Celní úřad Břeclav – dálnice dne 8. 9. 2003. Námitkám nevyhověl. Rozhodnutí o námitkách č. j. E/600055/1996/2003-02 napadl stěžovatel včas žalobou ke krajskému soudu. Krajský soud přezkoumal stěžovatelem napadené rozhodnutí a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. K námitce stěžovatele ohledně neplatnosti- nicotnosti výzvy ze dne 4. 5. 1998 konstatoval, že uvedení nesprávného (v této době zrušeného) ustanovení celního zákona ve výroku rozhodnutí - výzvy ze dne 4. 5. 1998, přičemž správně mělo být uvedeno ustanovení § 320 písm. b) celního zákona ve spojení s ust. § 73 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nezpůsobuje jeho nicotnost. Kromě toho tato vada byla odvolacím orgánem v rámci přezkumu této výzvy postupem dle ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu odstraněna. Namítaná pochybení neměla a nemají podle napadeného rozsudku vliv na platnost napadeného rozhodnutí a byla v tomto rozhodnutí o odvolání zohledněna. Výzva ze dne 4. 5. 1998 byla podle názoru soudu úkonem směřujícím k vymožení daňového nedoplatku (§ 282 odst. 1 až 3 cel. zákona) a její vydání přerušilo promlčecí lhůtu. Totéž platí i o rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 28. 8. 1998. Z důvodů výše uvedených krajský soud stěžovatelově námitce promlčení celního dluhu nepřisvědčil.

Rozsudek napadl stěžovatel kasační stížností. V této výslovně uplatňuje kasační důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) je stížnostním důvodem nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit.

Podstatou kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatele s právním posouzením učiněným krajským soudem ohledně v žalobě vznesené námitky promlčení práva vybrat a vymáhat nedoplatek cla. Stěžovatel má za to, že v projednávané věci k promlčení výše uvedeného práva došlo, neboť výzvu ze dne 4. 5. 1998, prostřednictvím které mělo dojít k přerušení promlčecí lhůty, nelze považovat z důvodu její nicotnosti /chybějící odkaz na procesní předpis, podle kterého bylo rozhodováno dle ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu/ za úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku cla.

Dle stěžovatele chybějící odkaz na procesní předpis nelze zhojit změnou v odvolacím řízení. Za správný postup považuje stěžovatel ověření neplatnosti a vydání nového rozhodnutí.

Výše uvedené námitky posuzoval Nejvyšší správní soud dle níže uvedených ustanovení.

Dle ustanovení § 282 odst. 1 celního zákona se právo vybrat a vymáhat nedoplatek cla promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal splatným. (2) Je-li proveden úkon směřující k vybrání nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje a počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl dlužník o tomto úkonu zpraven; nedoplatky cla lze však vymáhat nejpozději do 20 let počítaných od konce roku, ve kterém se stal nedoplatek splatným. (3) K promlčení se přihlédne pouze tehdy, je-li to dlužníkem namítáno a jen v rozsahu uplatňované námitky. (4) Je-li nedoplatek cla zajištěn na movitých věcech, nemůže se zástavní právo promlčet, má-li věřitel zástavu v držení. (5) Je-li nedoplatek cla zajištěn zástavním právem na nemovitostech zápisem v příslušné evidenci, nelze do 30 let po tomto zápisu proti uplatnění zajištěného práva namítat promlčení nedoplatku. (6) Úkonem k vymáhání nedoplatku cla je také písemná upomínka o zaplacení cla doručená dlužníkovi.

Dle ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu je základní náležitostí rozhodnutí výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno.

Dle ustanovení § 32 odst. 7) daňového řádu, chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon předepisuje, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal.

Dle ustanovení § 50 odst. 3) daňového řádu odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání

najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Zjistí-li odvolací orgán, že jsou splněny u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 2, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán.

Dle ustanovení § 320 celního zákona ve znění účinném do 30. 6. 2002 nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, platí pro řízení před celními orgány a) ve věcech celních přestupků obecné předpisy o přestupcích, b) při rozhodování o propuštění zboží do navrženého režimu nebo o ukončení režimu, do kterého bylo zboží propuštěno a o vyměrování a vybírání cla, daní a poplatků, vybírání pokut a skladného a vymáhání nedoplateků obecné předpisy o správě daní a poplatků, s výjimkou ustanovení § 4, § 5 odst. 3, § 6, § 11, § 20, § 33 a § 34, § 36 až § 41, § 44 a § 45, § 46 odst. 1, 2, 3, 4, 5, 6 a 9, § 47, § 51, § 55a, § 57 odst. 1, 2 a 5, § 59 odst. 3, 4, 5 a 6, § 62, § 63 odst. 3, § 64 a § 65, § 67 až § 72, § 76 a části osmé, c) v ostatních věcech obecné předpisy o správním řízení.

Dle ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu nezaplatí-li daňový dlužník splatný daňový nedoplatek včetně nedoplatku na pokutách uložených podle tohoto zákona v zákonné lhůtě, vyzve ho správce daně, aby daňový nedoplatek zaplatil v náhradní lhůtě, nejméně osmidenní, a upozorní ho, že po uplynutí této náhradní lhůty přikročí bez dalšího k vymáhání daňového nedoplatku. Proti výzvě se lze odvolat ve lhůtě patnácti dnů. Odvolání nemá odkladný účinek.

V projednávané věci je předmětem soudního přezkumu rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu dle ustanovení § 73 odst. 8 daňového řádu, které je dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. a není vyloučeno ze soudního přezkumu (rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 81/2004 - 54 ze dne 26. 10. 2005). Ve smyslu citovaného rozhodnutí nelze námitkami proti exekučnímu příkazu účinně brojit proti samotnému daňovému nedoplatku. Soudní přezkum je v těchto případech omezen a koncentruje se na případné „vybočení“ z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce.

Předpokladem daňové exekuce upravené v ustanovení § 73 daňového řádu, na jejíž použití odkazuje ustanovení § 320 celního zákona, je existence práva vybrat a vymáhat nedoplatek cla (§ 282 odst. 1 celního zákona). Nedoplatek cla by nebylo možno vymáhat, namítal-li by daňový dlužník oprávněně jeho promlčení podle ust. § 282 odst. 1 celního zákona. Podle odstavce 2 tohoto paragrafu se právo promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal nedoplatek splatným

V daném případě byl celní dluh ve výši 260 507 Kč stěžovateli vyměřen platebním výměrem č. j. 29-1140/CD/95 ze dne 4. 10. 1995. Platební výměr se stal vykonatelným dne 23. 10. 1995. Promlčecí lhůta dle ustanovení § 282 odst. 1 celního zákona počala běžet dne 1. 1. 1996 a skončila by 31. 12. 2001.

Celní úřad Břeclav – dálnice vydal v průběhu výše uvedené promlčecí lhůty dne 24. 10. 1995 dálnice rozhodnutí č. j. V/500671/95, kterým stěžovateli ve smyslu ustanovení § 306 odst. 1 celního zákona uložil povinnost uhradit dlužnou částku 260 507 Kč v náhradní

lhůtě 20 dnů. Proti výzvě podal stěžovatel odvolání. Oblastní celní úřad Břeclav na základě podaného odvolání stěžovatele výše citovanou výzvu zrušil a věc vrátil k novému projednání.

Výše uvedené rozhodnutí nelze za úkon přerušující běh promlčecí lhůty považovat, neboť i když směřuje k vybrání a vymožení nedoplatku cla, bylo zrušeno v rámci opravných prostředků.

Dne 4. 5. 1998 vydal Celní úřad Břeclav – dálnice druhou výzvu k plnění v náhradní lhůtě č. j. V/500671/98. Výzva odkazovala na ustanovení § 306 odst. 1 celního zákona. K odvolání stěžovatele Celní ředitelství Brno dne 28. 8. 1998 výzvu změnilo tak, že do výroku výzvy byl doplněn odkaz na ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatel tento postup napadá, neboť má za to, že předmětná výzva je rozhodnutím nicotným, nezpůsobilým k tomu, aby ho mohl odvolací orgán v řízení o odvolání změnit. Krajský soud se v odůvodnění napadeného rozsudku s názorem stěžovatele neztotožnil. Konstatoval, že ve výroku předmětné výzvy bylo uvedeno nesprávné ustanovení celního zákona - § 306, který byl k datu vydání výzvy zrušen, přičemž správně mělo být uvedeno ustanovení § 320 písm.b) celního zákona ve spojení s ustanovením § 73 odst. 1 daňového řádu. Toto pochybení nezpůsobuje jeho nicotnost. Zákonem taktéž shledal postup odvolacího orgánu, který vytýkanou vadu dle ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu napravil. Vzhledem k výše uvedenému pak krajský soud dospěl k závěru, že výzva ze dne 4. 5. 1998 byla úkonem přerušujícím promlčecí lhůtu k vymáhání nedoplatku cla. Obdobně posoudil taktéž rozhodnutí o odvolání proti výzvě ze dne 28. 8. 1998.

S názorem krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou stěžovatele, podle níž je napadené rozhodnutí celního úřadu-výzvy ze dne 4. 5. 1998 nutno považovat za nulitní.

Jak již tento soud judikoval (rozsudek ze dne 28. 7. 2005, č. j. 8 Afs 18/2005 - 78), „smyslem právní úpravy (ustanovení § 32 daňového řádu) je mj. poskytnout daňovému subjektu spolehlivý a srozumitelný podklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout pro to, zda bude proti výměru brojít odvoláním. Nedostatek údaje o paragrafu, odstavci či písmenu neplatnost nepůsobí.“

Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 6. 2000, sp. zn. II. ÚS 157/97 „Pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí uvedených v § 32 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (formální aspekt), nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí; tento nedostatek musí dosahovat určité intenzity (materiální aspekt). K vadám způsobujícím neplatnost rozhodnutí soud přihlíží zásadně jenom k námitce žalobce. Je nepochybné, že vůle zákonodárce při tvorbě § 32 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, směřovala k tomu, pojmenovat vady, které jsou natolik zásadní a intenzivní, že při jejich výskytu nelze vůbec hovořit o rozhodnutí. Vedle těchto vyjmenovaných vad může rozhodnutí přirozeně trpět i vadami jinými, jejichž intenzita nedosahuje stupně předvídaného v § 32 odst. 2 uvedeného zákona, a jejichž výskyt tedy nemá za následek nicotnost. Výraz „právní předpis“ v zákonném textu znamená tedy především formu práva. Nelze ho považovat za synonymní s pojmem „ustanovení“, které tvoří součást právního předpisu, je však zpravidla pouze jeho zlomkem. Není rozumné interpretovat obrat „právní předpis“ v § 32 odst. 2 písm. d) zák. č. 337/1992 Sb. natolik extenzivně, že by znamenal totéž, co konkrétní použité ustanovení právního předpisu. Absence takového konkrétního (hmotněprávního) ustanovení ve výroku rozhodnutí je nepochybně vadou rozhodnutí, intenzita této vady však nedosahuje stupně, který zákonodárce spojuje s nicotností,

s neexistencí aktu. Coby vada vykazující nižší intenzitu může být v důsledku toho odstraněna postupem podle § 50 odst. 3 téhož zákona v odvolacím řízení, resp. v řízení o žalobě ve správním soudnictví“.

Nulitu výzvy celního úřadu nelze ve smyslu výše citovaného nálezu bez dalšího dovozovat z nedostatku náležitosti dle ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Odkaz na právní předpis v předmětné výzvě neabsentoval, bylo však uvedeno nesprávné ustanovení celního zákona. Takové pochybení celního úřadu nulitu nezakládá. Podstatný je v projednávané věci taktéž obsah napadeného rozhodnutí. Smyslem výzvy dle ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu je vyzvat daňového (celního) dlužníka, jenž nezaplatil splatný celní nedoplatek v zákonné lhůtě, aby tak učinil dobrovolně ve lhůtě náhradní a upozornit ho, že po uplynutí této náhradní lhůty přikročí celní úřad bez dalšího k vymáhání celního dluhu. Celnímu dlužníku byla již dříve rozhodnutím celního orgánu povinnost zaplatit celní dluh stanovena. Z textu napadené výzvy bylo zřejmé, jaká je výše celního dluhu, kterým rozhodnutím byla stěžovateli povinnost hradit celní dluh uložena, což je pro projednávanou věc s ohledem na smysl výzvy stěžejní. Z textu rozhodnutí o odvolání ze dne 28. 8. 1998 taktéž nevyplývá, že by neplatnost z důvodu absence odkazu na právní předpis stěžovatel v odvolání proti předmětné výzvě namítal. Tento pouze brojil proti samotnému vyměření celního dluhu.

Za situace, kdy výzva netrpěla nicotností, odvolacímu orgánu nic nebránilo předmětné pochybení odstranit v odvolacím řízení. Takový postup daňový řád nevylučuje. Tento postup taktéž shledal zákonným Ústavní soud, který v nálezu č. j. II. ÚS 157/97 ze dne 27. 6. 2000 dospěl k závěru, že absence konkrétního ustanovení právního předpisu coby vada vykazující nižší intenzitu, může být odstraněna postupem dle § 50 odst. 3 daňového řádu. Na tomto místě je třeba zdůraznit, že rozhodnutí vydaná ve správním řízení správními orgány I. i II. stupně (proběhlo-li řízení ve dvou správních instancích) je nutno chápat jako jeden celek. S ohledem na tuto skutečnost je pak možno souhlasit taktéž se závěrem soudu, že za úkon směřující k vymáhání a vybrání daně je možno chápat nejen samotnou výzvu, ale taktéž rozhodnutí o odvolání ze dne 28. 8. 1998.

Z výše uvedeného pak Nejvyšší správní soud uzavírá, že k promlčení práva vymáhat nedoplatek cla v projednávané věci nedošlo, neboť celní úřad v promlčecí době dle ustanovení § 282 odst. 1 celního zákona vydal dne 4. 5. 1998 výzvu k plnění v náhradní lhůtě, kterou lze považovat za úkon směřující k vybrání nebo vymožení nedoplatku cla ve smyslu odstavce druhého výše citovaného ustanovení, čímž došlo k přerušení promlčecí doby. K vymožení nedoplatku cla tak celní úřad vydáním exekučního příkazu byl oprávněn, neboť tak učinil ve lhůtě stanovené celním zákonem.

Nejvyšší správní soud tak neshledal naplnění stížního důvodu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., když dospěl k závěru, že právní i skutkové otázky byly krajským soudem posouzeny v souladu se zákonem, a proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 28. března 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu