

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **CDZ, a. s.**, se sídlem 28. října 438/219, Ostrava – Mariánské Hory, zastoupeného JUDr. Lenkou Faltýnovou, advokátkou se sídlem nám. Míru 143, Domažlice, proti žalovanému: **Celní ředitelství Brno**, se sídlem Koliště 21, Brno, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 7. 2009, č. j. 4446-2/2009-010100-21, a ze dne 24. 7. 2009, č. j. 4333-2/2009-010100-21, č. j. 4443-2/2009-010100-21, č. j. 4444-2/2009-010100-21, č. j. 4445-2/2009-010100-21, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 4. 2012, č. j. 30 Af 1/2012 - 131,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalobci **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a rekapitulace vývoje věci

[1] Rozhodnutími ze dne 2. 9. 2003, č. j. 10172173-00329-1 (částka 69.822 Kč), č. j. 10172053-02612-3 (částka 66.056 Kč; na základě exekučního příkazu ze dne 11. 11. 2003, č. j. E/300055/2003, dlužníkem uhrazeno 36.267,90 Kč), č. j. 10172173-0030-8 (částka 67.115 Kč), č. j. 10172053-02608-1 (částka 77.902 Kč; na základě exekučního příkazu ze dne 11. 11. 2003, č. j. E/300053/2003, dlužníkem uhrazeno 9.885 Kč) a platebním výměrem ze dne 22. 9. 2003, č. j. 2832-02/03-0172-02 (částka 18.990.862 Kč) uložil Celní

úřad Brno (dále též „celní úřad“) společnosti LIMART a. s. (dále též „dlužník“) uhradit celní dluhy – daň z přidané hodnoty.

[2] Vzhledem k tomu, že dlužník celní dluhy plynoucí z uvedených rozhodnutí ve lhůtě splatnosti neuhradil a usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 7. 10. 2004 číslo jednací 37K 43/2003-513 byl prohlášen konkurs na jeho majetek, vyzval celní úřad v souladu s § 260l odst. 2 písm. c) zákona č. 13/1993 Sb., Celní zákon (dále jen „celní zákon“) k úhradě dluhu ručitele (žalobce), a to výzvami ze dne 21. 10. 2004, č. j. R/400205/2004 (částka 69.822 Kč), č. j. R/400203/2004 (částka 31.108,10 Kč), č. j. R/400206/2004 (částka 67.115 Kč), č. j. R/400202/2004 (částka 69.574,30 Kč) a ze dne 25. 10. 2004, č. j. R/400217/2004 (částka 18.990.862 Kč), označenými „Rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka“.

[3] Žalobce brojil proti rozhodnutím o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka odvoláními, která žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 3. 2005 (č. j. 1422-04/05-0101-21) a rozhodnutími ze dne 15. 4. 2005 (č. j. 1418-02/05-0101-21, č. j. 1132-02/05-0101-21, č. j. 1419-02/05-0101-21 a č. j. 1133-02/05-0101-21) zamítl.

[4] Žalobce proti všem těmto rozhodnutím o odvolání podal žaloby ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který je zamítl.

[5] Následně proběhla řízení o kasačních stížnostech proti zamítavým rozsudkům krajského soudu, ve kterých Nejvyšší správní soud napadené rozsudky krajského soudu zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2008, č. j. 9 Afs 78/2007 – 102, a ze dne 20. 11. 2008, č. j. 9 Afs 98/2007 – 101).

[6] V těchto dalších řízeních krajský soud zrušil (rozsudky ze dne 22. 12. 2008, č. j. 30 Ca 268/2008 – 127, č. j. 30 Ca 265/2008 – 101, č. j. 30 Ca 264/2008 – 113, č. j. 30 Ca 266/2008 a č. j. 30 Ca 263/2008 – 121), jak rozhodnutí žalovaného o odvoláních žalobce, tak prvostupňová rozhodnutí celního úřadu, tedy rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka, a to zejména s odkazem na závěry obsažené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 – 96, publ. pod č. 1754/2009 Sb. NSS [věc *Čechofracht proti Celnímu ředitelství Praha*], ve kterém Nejvyšší správní soud dovodil, že postavení ručitele je obdobné jako postavení daňového dlužníka ve vyměřovacím řízení. Vzhledem k tomu, že ve vztahu k žalobci vyměřovací řízení neproběhlo, krajský soud rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka společně s rozhodnutími o odvoláních zrušil.

[7] Následně (dne 16. 2. 2009) celní úřad oznámil žalobci zahájení řízení o vyměření celního dluhu; platebními výměry ze dne 1. 4. 2009 (č. j. 2478-06/09-016200-021, č. j. 2470-05/09-016200-021 a č. j. 2476-05/09-016200-021) a ze dne 2. 4. 2009 (č. j. 2474-05/09-016200-021 a č. j. 2472-05/09-016200-021) rozhodl o vyměření nedoplatku na dani z přidané hodnoty žalobci v částkách 18.990.862 Kč, 31.108, 10 Kč, 69.574,30 Kč, 69.822 Kč a 67.115 Kč, tedy v celkové výši 19.228.481,40 Kč.

[8] K odvolání žalobce změnil žalovaný v záhlaví popsanými rozhodnutími platební výměry tak, že u odkazu na bod 13 Přílohy 14 Aktu o podmínkách přistoupení České

republiky, Estonské republiky, Kyperské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie, publikované ve sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 44/2004 Sb. m. s., uvedení Přílohy 14 nahradil Přílohou IV a ustanovení § 269 odst. 1 celního zákona, ve znění platném v rozhodné době, uvedené ve výrokové části, nahradil článkem 222 odst. 1 písm. a) celního kodexu a doplnil o ustanovení § 101 odst. 1 věta druhá zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. V ostatních částech ponechal výrok napadených rozhodnutí beze změn.

[9] Proti rozhodnutím o odvolání se žalobce bránil žalobami u krajského soudu, který jim vyhověl a zrušil z důvodu prekluze nejen rozhodnutí žalovaného o odvolání, ale i platební výměry na daň z přidané hodnoty vydané celním úřadem (rozsudky ze dne 21. 6. 2011, č. j. 30 Ca 116/2009 – 59, č. j. 30 Ca 124/2009 – 43, č. j. 30 Ca 125/2009 – 44, č. j. 30 Ca 126/2009 – 43 a č. j. 30 Ca 127/2009 – 43).

[10] Ke kasačním stížnostem žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 7. 12. 2011, č. j. 1 Afs 64/2011 – 73, shora popsané rozsudky krajského soudu zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud posoudil otázku prekluze nesprávně, neboť měl být v souzených věcech aplikován § 41 s. ř. s. Současně uložil krajskému soudu, aby v případě, kdy dospěje k závěru, že právo vyměřit daň prekludováno nebylo, věcně posoudil žalobní námitky, zejména pak námitku překážky věci pravomocně rozhodnuté, a to s ohledem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75 (publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS), a usnesení ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 – 76 (publ. pod č. 1997/2010 Sb. NSS).

[11] Krajský soud následně v záhlaví popsaným rozsudkem rozhodnutí žalovaného opětovně zrušil. Shledal, že ve všech pěti případech bylo rozhodnuto v rámci tříleté prekluzivní lhůty. Krajský soud tak přistoupil ke zrušení rozhodnutí žalovaného, neboť předcházejícími rozsudky ze dne 22. 12. 2008, krajský soud zrušil prvotní rozhodnutí žalovaného i celního úřadu pro vady řízení. Krajský soud konstatoval, že v dané věci bylo proti žalobci vedeno vyměřovací řízení, ve kterém byly vydány platební výměry, které byly napadeny odvoláními, o kterých rozhodl soud v konečné fázi tak, že je zrušil, včetně platebních výměrů (rozhodnutí prvního stupně). S ohledem na shora zmíněná usnesení rozšířeného senátu tak není možno dospět k jinému závěru než, že zrušením platebních výměrů celního úřadu navodil krajský soud situaci, kdy prvostupňový orgán nemohl vydat nový platební výměr, a nebylo prostoru pro pokračování celního řízení se žalobcem. Vliv na uvedený závěr nemají ani důvody, pro které byla rozhodnutí žalovaného a celního úřadu zrušena. Není případný názor žalovaného srovnávající zrušení platebních výměrů celního úřadu s osvědčením neplatnosti platebního výměru dle § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), neboť k osvědčení neplatnosti může přistoupit správce daně, který rozhodnutí vydal toliko z taxativně vymezených důvodů, které jsou však odlišné od důvodů, pro které přistoupil ke zrušení platebních výměrů soud (procesní vady ve vyměřovacím řízení). Rozhodnutím o zrušení platebních výměrů daňové řízení končí a toto rozhodnutí zakládá překážku věci

pravomocně rozhodnuté. Opětovné vydání platebních výměrů tedy v daném případě bylo nezákonné, stejně tak rozhodnutí žalovaného.

II. Stručné shrnutí námitek obsažených v kasační stížnosti

[12] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) brojí proti rozsudku krajského soudu včas podanou kasační stížností, v níž uplatňuje důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel připomíná, že krajský soud zrušil prvotní rozhodnutí celního úřadu a žalovaného pro vady řízení dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Dle stěžovatele tak tato rozhodnutí byla ve své podstatě zrušena pro neplatnost ve smyslu § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Na zrušená prvostupňová rozhodnutí celního úřadu je nutno nahlížet jako na platební výměry, které však neobsahovaly všechny náležitosti předpokládané § 32 zákona o správě daní a poplatků (např. postrádají uvedení všech právních předpisů, podle kterých bylo ručiteli stanoveno clo). Na tato rozhodnutí proto bylo nutno od počátku nahlížet jako na rozhodnutí neplatná. Taková rozhodnutí ovšem nemohou být překážkou pro vydání nového a bezvadného platebního výměru. Neplatnost rozhodnutí je vadou neodstranitelnou v odvolacím řízení, jediným možným řešením je osvědčení neplatnosti takového rozhodnutí, tedy „odstranění“ takového rozhodnutí. V tomto smyslu je nutno také interpretovat závěry Nejvyššího správního soudu vyjádřené v usneseních rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75 a ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 – 76. Krajský soud dle stěžovatele interpretaci těchto usnesení provedl formalisticky a nepřihlédl ke specifice a genezi daného případu. Dle stěžovatele jde po procesní stránce o jiné případy, než na které se vztahují závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, neboť v daných věcech nebyl vydán řádný platební výměr a ve vztahu k žalobci žádné vyměřovací řízení neproběhlo.

[13] Byť krajský soud neshledal prvotní rozhodnutí obou instancí za nicotná, vzhledem k popsané intenzitě vad rozhodnutí (nebyl vydán platební výměr) a vad řízení (s ručitelem nebylo vedeno vyměřovací řízení), zrušil s odvolacími rozhodnutími i rozhodnutí celního úřadu, neboť vady řízení nebylo možno v odvolacím řízení zhojit. K odstraňování vad individuálního správního aktu spočívající v jeho neplatnosti slouží jiný procesní institut než opravný prostředek, a to osvědčení jeho neplatnosti správcem daně, který správní akt vydal. Záměrem krajského soudu nebylo způsobit nemožnost pokračovat v řízení. Krajský soud zrušením i rozhodnutí prvního stupně *de facto* nahradil činnost správních orgánů a k jejich zrušení přistoupil proto, že k uvedenému kroku by musely přistoupit i správní orgány. Podle stěžovatele by důsledky takového rozsudku měly být stejné, jako by neplatnost ověřil správní orgán, tedy celní úřad.

[14] Žalobce v soudem stanovené lhůtě vyjádření ke kasační stížnosti nepodal.

III. Vlastní argumentace Nejvyššího správního soudu

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, jež zastupuje zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie [§ 105 odst. 2 s. ř. s.], a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud 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.].

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Stěžovatel má zato, že krajský soud došel k závěru o existenci překážky *rei iudicatae* na základě nesprávného právního posouzení celé věci [důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Podle stěžovatele v projednávané věci tato překážka neexistuje, neboť na zrušení prvotních rozhodnutí celního úřadu krajským soudem je nutno pohlížet jako na osvědčení jejich neplatnosti podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků – byť tedy byla tato rozhodnutí zrušena, v řízení bylo možno pokračovat.

[18] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí následující. Podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků je rozhodnutí neplatné, chybí-li v něm některá z ostatních základních náležitostí, která podle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem, nebo obsahem odůvodnění v případech, kdy je zákon předepisuje, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal. Základní náležitosti rozhodnutí jsou vyjmenovány v § 32 odst. 2 cit. zákona. Ověření neplatnosti rozhodnutí je svou podstatou nápravným prostředkem dozorčího práva, na jehož výkon a užití není právní nárok (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 9. 2010, č. j. 7 Ans 5/2008 – 164). Podle nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 8/98 ze dne 17. 11. 1998 je smyslem tohoto ustanovení „*umožnit vydání osvědčení o neplatnosti takových rozhodnutí, která postrádají některou ze zákonem stanovených podstatných (základních) náležitostí, takže je nelze za rozhodnutí vůbec považovat. Na takové rozhodnutí se proto právem hledí, jako by bylo neplatné od samého počátku a osvědčení o jeho neplatnosti tedy nemá konstitutivní, nýbrž toliko deklaratorní účinky. Osvědčením neplatnosti rozhodnutí se proto neodstraňují jeho nedostatky, nýbrž se pouze prohlašuje (deklaruje) jeho neplatnost a vytváří se tím podmínky pro vydání rozhodnutí nového*“.

[19] Povahou a dopady zrušení provstupňového rozhodnutí správce daně soudem ve správním soudnictví se podrobně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, konkrétně v usneseních ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75 (publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS), a ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 – 76 (publ. pod č. 1997/2010 Sb. NSS).

[20] Závěry obsažené v těchto usneseních rozhodné pro posouzení věci stěžovatele lze shrnout takto. Odvolání v daňovém řízení má účinky odlišné od odvolání proti správnímu rozhodnutí. Správní řád (ať již zákon č. 71/1967 Sb., či zákon č. 500/2004 Sb.) umožňuje kromě zamítnutí odvolání a změny rozhodnutí, též možnost zrušení rozhodnutí nejen ve spojení se zastavením řízení, ale i možnost zrušení rozhodnutí a vrácení k novému projednání správnímu orgánu I. stupně společně se závazným právním názorem pro jeho další postup. Naopak zákon o správě daní a poplatků nezná možnost zrušení rozhodnutí a vrácení k novému projednání správci daně I. stupně. Z toho plyne, že rozhodnutím o odvolání daňové řízení končí, bez ohledu na to, o jaké rozhodnutí se jedná.

[21] Skutečnost, že daňový řád neumožňuje zrušení rozhodnutí a vrácení věci orgánu I. stupně k dalšímu řízení, vylučuje, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního

stupně pokračoval v řízení a o dani znovu rozhodl. Jestliže orgán I. stupně v daňovém řízení nemůže po zrušení platebního výměru odvolacím orgánem pokračovat a vydat rozhodnutí nové, nemůže tak učinit ani po zrušení platebního výměru soudem. Zrušení platebního výměru soudem ve správním soudnictví pro procesní vady s tím, že správce daně I. stupně může v daňovém řízení pokračovat, je obcházením zákonné zápovědi možnosti zrušení a vrácení věci v odvolacím řízení. Soud totiž nemůže dostat správní orgán I. stupně do jiné situace než odvolací orgán. Úvaha soudu, zda doplnění řízení přesahuje možnosti odvolacího řízení, zde nemá místa, neboť odvolací orgán je oprávněn ke všem úkonům, jimiž je třeba řízení doplnit. Tam kde má daňové řízení pokračovat proto není důvodu, aby s odvolacím rozhodnutím zrušil soud současně i rozhodnutí správního orgánu I. stupně. V případě opětovného vydání platebního výměru správcem se pak nejedná o rozhodnutí nicotné, ale o rozhodnutí nezákonné (vydané orgánem veřejné moci nadaným pravomocí vydávat platební výměry a vyvolávající právní následky). Tato nezákonnost musí být v řízení před soudem namítána.

[22] V nyní souzené věci je prokázáno, že prvotní rozhodnutí celního úřadu (Rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka ze dne 21. 10. 2004 a 25. 10. 2004) byla společně s rozhodnutími žalovaného o odvolání proti těmto rozhodnutím zrušena rozsudky krajského soudu popsanými v bodě [6]. I kdyby bylo záměrem krajského soudu, aby správce daně dále v řízení pokračoval, postupem, který zvolil, tuto možnost vyloučil. Věc tak byla těmito rozsudky soudu ukončena a celní úřad nemohl v řízení pokračovat. Stěžovatel se tento zcela jasný závěr pokouší zvrátit níže popsanou argumentací.

[23] Stěžovatel se domnívá, že je možno rozsudky krajského soudu, kterými byla zrušeno rozhodnutí obou stupňů ztotožnit s postupem podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a že tedy bylo možno ve věci vydat nové rozhodnutí. Popsaný názor je nesprávný. Jak již bylo uvedeno shora, smyslem tohoto institutu je deklarace neplatnosti rozhodnutí (ať již pro jeho nezákonnost či nicotnost, k tomu např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, bod 56 a násl.) – na takové rozhodnutí se hledí, jako by neexistovalo od samého počátku, nevyvolává žádné právní následky a osvědčením jeho neplatnosti se vytváří prostor pro nové rozhodnutí ve věci – překážka *rei iudicatae* (resp. *administratae*) zde tedy nenastupuje. Naopak v případě zrušení prvostupňového rozhodnutí soudem v rámci postupu podle § 78 odst. 3 s. ř. s. je sice rozhodnutí správce daně také formálně „odstraněno“, jedná se však o konstitutivní rozhodnutí o zrušení – to znamená, že do doby právní moci rozsudku rozhodnutí správního orgánu existovalo, právní následky vyvolávalo a má se tedy zato, že už bylo o věci jednou rozhodnuto. Nastává zde proto překážka věci pravomocně rozhodnuté, neboť procesní předpis (zákon o správě daní a poplatků) již prostor pro vedení nového řízení za takové situace nedává.

[24] Nadto, jak vyplývá ze shora citovaných usnesení rozšířeného senátu, je nepřípustné, aby krajský soud svým rozhodnutím dostal správní orgán I. stupně do jiné situace než zákon umožňuje odvolacímu správnímu orgánu. Zákon o správě daní a poplatků nejen, že neumožňuje odvolacímu orgánu rozhodnutí zrušit a věc vrátit prvostupňovému správci daně, neumožňuje mu ani deklarovat neplatnost prvostupňového rozhodnutí - tato pravomoc je v rukou správce daně, který rozhodnutí vydal. Pokud tedy krajský soud zrušil rozhodnutí v obou stupních, nastolil stav, odlišný od stavu, který by mohl vyvolat

odvolací orgán, a tedy stav, kdy není možno v řízení pokračovat. Uvedený postup krajského soudu nebylo možno ztotožnit ani s postupem podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, neboť i v takovém případě by nastolil stav, který by nemohl nastolit odvolací správní orgán.

[25] Pravomoc k osvědčení neplatnosti tedy spočívá v rukou správce daně, který rozhodnutí vydal. Také již z tohoto důvodu je dle Nejvyššího správního soudu neudržitelná argumentační konstrukce stěžovatele, podle které je zrušení prvostupňového rozhodnutí správního orgánu soudem podle § 78 odst. 3 s. ř. s. *de facto* institutem totožným s deklarací neplatnosti podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Přístup krajského soudu, kterým by si osoboval pravomoc správce daně osvědčit neplatnost vydaných rozhodnutí, by znamenal nepřípustné nahrazování činnosti správního orgánu soudem. Ačkoli, jak sugeruje stěžovatel, by takový postup byl na první pohled výhodnější z hlediska procesní ekonomie, není pro nedostatek pravomoci možný.

[26] Výtka stěžovatele, že závěry uvedených usnesení rozšířeného senátu nelze aplikovat, neboť narozdíl od případů řešených těmito usneseními nebyly v nyní projednávané věci vydány platební výměry, není případná. Nejvyšší správní soud v předcházejícím rozhodnutí ve věci stěžovatele (rozsudek ze dne 7. 12. 2011, č. j. 1 Afs 64/2011 – 73) dovodil, že v souladu s usnesením rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 – 96, je nutno na Rozhodnutí ručitele k plnění za dlužníka vydaná v dané věci celním úřadem pohlížet jako na rozhodnutí v materiálním smyslu, kterými se stanoví výše cla pro dlužníka, tedy *de facto* jde o platební výměry, jejichž vydání však nepředcházel řádný procesní postup. V materiálním smyslu tedy byly v souzené věci platební výměry vydány a lze zde proto uplatnit závěry rozšířeného senátu, který zdůraznil, že po zrušení platebních výměrů soudem nelze v daňovém řízení pokračovat, neboť nastala překážka věci rozhodnuté. Stejně tak není příléhavá argumentace stěžovatele, podle které nebylo možno procesní vady řízení vedeného s ručitelem (žalobcem) odstranit v odvolacím řízení, neboť se týkaly postupu orgánu prvního stupně. Jak uzavřel rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, krajský soud zruší společně s odvolacím rozhodnutím i platební výměr tehdy, pokud neměl být vůbec vydán, nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat. Tento závěr je nutno ve spojení s § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků interpretovat tak, že lze odlišit dva druhy vad daňového řízení. První z nich jsou natolik závažné vady, které již nelze žádným způsobem zhojit a pro tento důvod již není vůbec možné v daňovém řízení pokračovat – v tomto případě je na místě, aby krajský soud zrušil jak odvolací rozhodnutí, tak platební výměr; řízení u správce daně je ovšem tímto nadobro skončeno. Druhou skupinu představují „zhojitelné“ vady daňového řízení – k jejich odstranění je příslušný odvolací orgán (srov. § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků). Shledá-li tedy krajský soud tyto vady, zruší odvolací rozhodnutí a věc vrátí k novému projednání odvolacímu orgánu, který má v souladu se zákonem o správě daní a poplatků jako jediný pravomoc odstraňovat vady řízení. Jiný postup ze strany krajského soudu není možný. Třetí přístup (navrhovaný stěžovatelem), podle kterého by procesní vady hojil správce daně, který platební výměr vydal, je v rozporu nejen s principy zakotvenými v zákoně o správě daní a poplatků, ale i se shora citovanou judikaturou, neboť tento zákon neumožňuje v případě konstatování napravitelných procesních vad vrácení věci za účelem jejich odstranění prvostupňovému orgánu. Tento závěr ostatně vyplývá i z citovaných

usnesení rozšířeného senátu (srov. bod 29 usnesení ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 – 76), podle kterých není úvaha soudu, zda doplnění řízení přesahuje možnosti odvolacího řízení, na místě, neboť odvolací orgán je oprávněn ke všem úkonům, jimiž je třeba řízení doplnit.

[27] Dále je třeba zdůraznit, že § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků taxativně vymezuje, z jakých důvodů může k osvědčení neplatnosti dojít. Neplatnost může být deklarována u aktů nicotných [v souladu s rozsudkem rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 – 96, publ. pod č. 793/2006 Sb. NSS, tak půjde o *„akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí“*], či u aktů, které postrádají některou ze základních náležitostí rozhodnutí uvedených v § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (formální aspekt); takový nedostatek však musí dosahovat určité intenzity (materiální aspekt). V nyní souzené věci došlo ke zrušení prvotních rozhodnutí celního úřadu v důsledku zrušujících rozsudků zdejšího soudu ze dne 5. 11. 2008, č. j. 9 Afs 78/2007 – 102, a ze dne 20. 11. 2008, č. j. 9 Afs 98/2007 – 101, V nich kasační soud s ohledem na závěry vyslovené v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 – 96, vyslovil, že prvotní rozhodnutí celního úřadu (Rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka) jsou v materiálním smyslu rozhodnutími, kterými se stanoví výše cla pro ručitele a že postavení ručitele je obdobné jako postavení daňového dlužníka ve vyměřovacím řízení. Uložil pak krajskému soudu, aby vyhodnotil, zda namítané nedostatky směřující do jeho postavení v rámci vyměřovacího řízení jsou či nejsou důvodné. Krajský soud pak zrušil prvotní rozhodnutí žalovaného i celního úřadu z důvodu podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. (což stěžovatel nezpochybňuje), tedy z procesních důvodů. Je zjevné, že osvědčení neplatnosti rozhodnutí podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků nemůže být založeno na existenci nedostatků ve vztahu k uplatňování procesních práv účastníka daňového řízení. Také z tohoto důvodu proto nelze ztotožňovat postup, kdy jsou správní rozhodnutí zrušena soudem ve správním soudnictví podle § 76 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 78 odst. 3 s. ř. s. s postupem podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní poplatků.

[28] Stěžovatel v souvislosti s touto kasační námitkou také namítal, že krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku řádně neodůvodnil, proč krajský soud dříve ve skutkově stejných případech rozhodl jednou tak, že zrušil rozhodnutí celních orgánů obou stupňů, v jiných případech pouze rozhodnutí odvolacího orgánu. Tato výtka však není důvodná.

[29] Krajský soud k této otázce v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že v době, kdy senát 30 Ca krajského soudu přistoupil ke zrušení rozhodnutí žalovaného i celního úřadu, panovala nejednotná rozhodovací praxe – část soudů zastávala názor, že je možno zrušit i prvostupňové rozhodnutí správce daně pro procesní vady a správce daně může následně v řízení pokračovat. To bylo důvodem, pro který se touto otázkou zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu (viz usnesení popsaná např. v bodě [17]), který

uzavřel, že zrušení platebního výměru pro procesní vady s tím, že správce daně I. stupně může v daňovém řízení pokračovat, je obcházením zákonné zápovědi možnosti zrušení a vracení věci v odvolacím řízení. Zrušil-li krajský soud dříve prvotní rozhodnutí žalovaného a celního úřadu domnívaje se v době rozhodování, že celní úřad bude moci znovu rozhodovat, byl jeho postup nesprávný. Žalovaný proti rozhodnutím krajského soudu nebrojil kasační stížností, důsledky dřívějšího postupu soudu proti již nelze nijak zvrátit.

[30] Nejvyšší správní soud v této souvislosti doplňuje, že ze stejného důvodu se nemůže stěžovatel odvolávat na jiná rozhodnutí krajského soudu (senátu 29 Ca) vydaná ve věcech dalších ručitelů společnosti LIMART a.s., konkrétně Nieten Internationale Spedition k.s. V nich totiž, jak uvádí též stěžovatel, byla zrušena toliko rozhodnutí odvolacího celního orgánu. Krajský soud zde dospěl k závěru o neplatnosti vydaných rozhodnutí, případný postup podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků však ponechal na správci daně. Takový postup je zcela souladný se zmiňovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu i zásadou subsidiarity soudního přezkumu a nezasahování do rozhodovací činnosti správních orgánů. Deklarace neplatnosti rozhodnutí správce daně je totiž nápravným prostředkem dozorčího práva v rukou daňových orgánů, nikoli v rukou soudu. Soudy ve správním soudnictví mohou konstatovat, že zde existují důvody pro deklaraci neplatnosti; samotné vyslovení neplatnosti je však již v rukou správce daně (§ 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). Vezme-li krajský soud *de facto* do svých rukou toto oprávnění správce daně a zruší (z jakéhokoli důvodu) s odvolacím rozhodnutím i rozhodnutí prvostupňové, jedná se o nesprávný postup, jehož důsledkem je nemožnost vést pro překážku věci rozhodnuté řízení znovu a vydat opětovně platební výměr.

[31] Jak vyplývá z výše uvedeného, krajský soud posoudil právní otázku možnosti opětovného vydání platebních výměrů zcela v souladu se shora citovanou judikaturou zdejšího soudu. Správně dovodil, že vydání napadených platebních výměrů (a tedy i rozhodnutí žalovaného) bránila překážka věci pravomocně rozhodnuté a proto přistoupil ke zrušení žalobou napadených rozhodnutí. Takovému postupu nelze dle zdejšího soudu ničeho vytknout.

[32] Tato kasační námitka proto není důvodná.

IV. Závěr

[33] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci v tomto řízení žádné náklady nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 15. srpna 2012

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně
senátu