



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jiřího Vyvadila a JUDr. Radana Malíka v právní věci stěžovatele **R. K.**, zastoupeného JUDr. Jaroslavem Šebánkem, advokátem se sídlem v Písku, Prokopova 339, za účasti **Celního ředitelství České Budějovice**, se sídlem v Českých Budějovicích, Kasárenská 6, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 8. 2004, č. j. 10 Ca 60/2004 – 123,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 8. 2004, č. j. 10 Ca 60/2004 – 123 **se zrušuje** a věc **se vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 8. 2004, č. j. 10 Ca 60/2004 – 123, byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutím Celního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „celní ředitelství“) ze dne 24. 2. 2004, č. j. 1625/02 – 01, č. j. 1626/02 – 01, č. j. 1627/02 – 01, č. j. 1628/02 – 01, č. j. 1629/02 – 01 a ze dne 25. 2. 2004, č. j. 1630/02 – 01, č. j. 1631/02 – 01, č. j. 1632/02 – 01, č. j. 1633/02-01, č. j. 1634/02 – 01, kterými bylo rozhodnuto o odvoláních stěžovatele proti rozhodnutím Celního úřadu ve Strážném ze dne 4. 12. 2001, č. j. 1504/01 – 0326 – 01 až 1508/01 - 0326 - 01 a č. j. 1510/01 – 0326 – 01 až 1514/01 – 0326 – 01, jimiž bylo stěžovateli vyměřeno clo a daně váznoucí na benzínu euro super A2, který stěžovatel jako řidič společnosti F. P., s. r. o. v době od 19. 5. do 19. 10. 2000 dovezl do tuzemska ze Spolkové republiky Německo. V odůvodnění krajský soud uvedl, že neshledal námitky stěžovatele důvodnými, tedy ani námitku, kterou se stěžovatel dovolával neplatnosti, resp. nicotnosti, rozhodnutí celního úřadu s poukazem na § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní

a poplatků“) pro nesplnění náležitostí podle § 32 odst. 2 písm. d) citovaného zákona spočívající v neuvedení právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, ani námitku nezákonnosti postupu celního ředitelství, pokud v rámci odvolacího řízení změnil text rozhodnutí celního úřadu tak, že jednak změnil název tohoto rozhodnutí a jednak vložil do původního textu výrokové části výčet ustanovení jednotlivých právních předpisů, podle kterých celní úřad rozhodoval.

Stěžovatel v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě především vytkl napadenému rozsudku nesprávné posouzení § 50 zákona o správě daní a poplatků, když podle jeho názoru celní ředitelství věcně nerozhodlo o odvoláních proti jednotlivým rozhodnutím celního úřadu, neboť změny, které ve svých rozhodnutích učinilo, nejsou změnami ve věci samé, ale jsou pouze úpravou textace prvostupňových rozhodnutí. Postup celního ředitelství tak spíše odpovídal ustanovení § 56 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Dále namítal nesprávné vyložení pojmu celního dluhu a nesprávné zjištění skutkového stavu, neboť povinnosti vyplývající z ust. § 80 odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „celní zákon“) splnil, což vyplývá z jím předložených důkazů. Proto se domáhal zrušení napadeného rozsudku a současně požádal, aby kasační stížnosti byl přiznán odkladný účinek.

Celní ředitelství ve svém vyjádření ke kasační stížnosti navrhlo její zamítnutí, když námitky stěžovatele neshledalo důvodnými. Celní ředitelství vyjádřilo přesvědčení o správnosti svého postupu, když v odvolacím řízení změnilo text výroku napadeného rozhodnutí tak, aby bylo dosaženo jeho přesnosti a úplnosti. Zůstává nepopíratelným faktem, že původními rozhodnutími celního úřadu byla stěžovateli stanovena povinnost zaplatit clo a daně vybírané při dovozu zboží a jednalo se tedy jednoznačně o rozhodnutí, jimiž byla daň stanovena. K tvrzenému nesprávnému výkladu pojmu celní dluh poukázalo celní ředitelství na to, že stěžovatel opomíjí § 42 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a nevěnuje pozornost § 3 zákona č. 587/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Stejně tak nedalo za pravdu stěžovateli tvrzení o tom, že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. z důvodů a v rozsahu uvedeném v kasační stížnosti, a přitom shledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud pokládal především za nezbytné vypořádat se nejprve s otázkou neplatnosti, resp. nicotnosti rozhodnutí celního úřadu, tak jak mu to ukládá § 109 odst. 3 s. ř. s.

Podle § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků je základní náležitostí rozhodnutí výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částku a číslo účtu příslušné banky, na něž má být částka zaplacená.

Podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků 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.

K otázce výkladu uvedení právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno se opakovaně vyslovil jak Ústavní soud, tak Nejvyšší správní soud. Ústavní soud již ve svém nálezu sp. zn. II. ÚS 31/99 uvedl, že zákonodárce uvedením množného čísla sledoval označení jak hmotněprávních, tak i procesněprávních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku ze dne 18. 11. 2003, č. j. 2 Afs 12/2003 - 216 uveřejněném pod č. 212 ve Sbírce NSS 5/2004 dále uvedl, že neuvedení konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu nicotnost nezakládá, pokud je ve výroku uveden alespoň právní předpis jako takový, byť je zdůrazněno, že z důvodů naplnění požadavků jasnosti, srozumitelnosti a přezkoumatelnosti rozhodnutí finančních orgánů je žádoucí, aby konkrétní ustanovení právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto, ve výroku rozhodnutí obsaženo bylo.

Jak vyplývá ze správního spisu, je v návěti výroku rozhodnutí celního úřadu ze dne 4. 12. 2001 zn. 1504/01-0326-01 citováno ustanovení § 2 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků a ustanovení § 11 odst. 1 a § 323 celního zákona. Stejná znění obsahují i ostatní rozhodnutí celního úřadu zn. 1504/02-0326 až 1508/01-0326-01 a zn. 1510/01-0326-01 až 1514/01-0326-01. Ustanovení § 2 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků upravuje povinnost správce daně zahájit daňové řízení z úřední povinnosti, jakmile jsou splněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky. Ustanovení § 11 odst. 1 celního zákona stanoví věcnou působnost celního úřadu a ustanovení § 323 celního zákona definuje, co se pro účely zákona rozumí clem. Je tedy zřejmé, že ve výroku samém jsou uvedeny pouze nepřiléhavá ustanovení procesního předpisu a ustanovení celního zákona, ale zcela absentuje odkaz na hmotněprávní předpisy, tj. zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Nejsou proto splněny náležitosti § 32 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků.

Postup celního ředitelství, které se pokusilo zhojit vady původního rozhodnutí tím, že jednak změnilo nepřesný název rozhodnutí celního úřadu označené jako „Rozhodnutí - vydání platebního výměru, sdělení výše celního dluhu“ na „Rozhodnutí o vyměření cla a daní“ a jednak doplnilo do výroku rozhodnutí celního úřadu všechny relevantní předpisy včetně jednotlivých ustanovení, nelze akceptovat.

Rozhodnutí vydané v daňovém řízení, v němž absentuje některá ze zákonem výslovně stanovených esenciálních náležitostí, nelze vůbec považovat za rozhodnutí, nýbrž za paakt nezakládající od počátku žádné právní účinky. Tak je tomu i v projednávané věci. Takový nedostatek proto nelze zhojit změnou rozhodnutí podle § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, neboť nelze změnit výrok neexistujícího rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud poznamenává, že judikatura Ústavního soudu z hlediska požadavků na náležitosti daňových rozhodnutí je počínaje nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 8/98 již konstantní, a tedy i předvídatelná, a to včetně negativních důsledků z hlediska neplatnosti, resp. nicotnosti, daňových rozhodnutí při jejich nedodržení.

Vzhledem k tomu, že všechna předmětná rozhodnutí celního úřadu jsou neplatná, resp. nicotná, staly se ostatní námitky bezpředmětnými.

Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a vrátil mu jej k dalšímu řízení. V dalším řízení je krajský soud podle § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným tímto zrušovacím rozhodnutím.

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 28. ledna 2005

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu