

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Z. M.**, zastoupeného Mgr. Luďkem Růžičkou, advokátem se sídlem Havlišova 15, Brno, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel,** se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4 (dříve: Celní ředitelství Brno, se sídlem Koliště 21, Brno), v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 5. 12. 2012, č. j. 31 Af 175/2011 – 33,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 5. 12. 2012, č. j. 31 Af 175/2011 - 33, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## Odůvodnění:

### I. Předmět řízení

[1.] Žalobce se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného (dále jen „stěžovatel“) ze dne 10. 8. 2011, č. j. 2804-300/2011-010100-21, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Celního úřadu Břeclav ze dne 24. 11. 2010, č. j. 25582-299/2010-021100-021. Uvedeným platebním výměrem celní úřad, jako správce daně, žalobci za dovezené zboží (automobilový benzin 95 Eurosuper) vyměřil dovozní clo, spotřební daň a DPH v celkové výši 526 211,99 Kč, jakožto celní dluh, který vznikl dne 4. 1. 2004 v důsledku odnětí zboží celnímu dohledu, přičemž žalobce ve funkci referenta obchodního zboží na celním úřadě se svým jednáním (vědomé odnětí zboží celnímu dohledu a nezaplacení cla, DPH i spotřební daně) podílel na tom, že došlo dle ust. § 240 odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, v tehdy platném znění (dále jen „celní zákon“), ke vzniku celního dluhu. Takto se žalobce

stal společným a nerozdílným dlužníkem ve smyslu § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona. Ostatně i za toto jednání byl žalobce rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2006, č. j. 39 T 10/2005-9474, ve spojení s rozsudkem Vrchního soudu v Olomouci ze dne 4. 6. 2008, č. j. 5 To 85/2007-10646, shledán vinným ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. a) a odst. 4 zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon, v tehdy platném znění, a trestného činu zneužívání pravomoci veřejného činitele podle § 158 odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. a) a c) trestního zákona, za což byl odsouzen podle § 148 odst. 4 trestního zákona k trestu odnětí svobody v trvání deseti let nepodmíněně.

[2.] V podané žalobě žalobce předně namítal nepřezkoumatelnost uvedených rozhodnutí celních orgánů, jejich vnitřní rozpornost a nesrozumitelnost. Konkrétně namítal nesrozumitelný a neurčitý způsob vymezení, k jakému termínu a podle jakých právních předpisů byla žalobci stanovena spotřební daň (výrok 2.), dále upozorňoval na skutečnost, že v rozhodnutí stěžovatele jsou opakovaně uváděna odlišná data vzniku celního dluhu. Neurčitým a nesrozumitelným způsobem mělo být rovněž vymezeno, k jakému datu vznikl celní dluh, od čehož se odvíjí nesprávná aplikace příslušných zákonů „*účinných v okamžiku vzniku celního dluhu*“, a proto byl celní dluh vyměřen nezákonným způsobem. Dále žalobce namítal protizákonnost uvedených rozhodnutí, a to ve vztahu k vyměření spotřební daně, DPH i cla, a také, že byl nesprávně aplikován § 268 odst. 3 celního zákona a v jeho případě nemohlo dojít k přetržení běhu prekluzivní lhůty pro vyměření cla. V neposlední řadě nesouhlasil se způsobem, jakým byl zjišťován skutkový stav.

[3.] Krajský soud v Brně v záhlaví citovaným rozsudkem žalobní námitky shledal zčásti důvodnými, a proto napadené rozhodnutí stěžovatele podle ust. § 76 odst. 1, písm. a), c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud tedy (i s odkazem na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 -74, všechna rozhodnutí dostupná na www.nssoud.cz) „*přisvědčil žalobci, že* (stěžovatel) *procesně pochybil, když vnitřně rozporné rozhodnutí správce daně potvrdil, a zároveň shledal jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost, neboť je samo o sobě vnitřně rozporné, když není zřejmé z jakého data vzniku celního dluhu vychází a část odůvodnění zcela odporuje výroku*“ (bod 66. cit. rozsudku).

[4.] Vnitřní rozpornost výroku platebního výměru celního úřadu krajský soud spatřoval ve skutečnosti, že sice správce daně aplikoval správné právní předpisy a vyměřil dovozní clo, spotřební daň a DPH ve správné výši, nicméně v tabulce, „*v rekapitulační části výroku je uvedena nesprávná částka dovozního cla. Namísto správně vypočtené částky cla v korunách českých z první části výroku zahrnul správce daně do rekapitulační části výroku jinou částku základu daně, odpovídající částce uvedené v americkém dolaru (USD). V součtu pak celková částka nekoresponduje s výpočtem jednotlivě uvedených částek v korunách českých, na což důvodně poukazuje žalobce*“ (bod 57 cit. rozsudku). Přestože žalobce ve svém odvolání tuto konkrétní námitku nevznesl (ač v žalobě tvrdil opak), měl stěžovatel dle názoru krajského soudu tuto „*zjevnou nesprávnost výroku prvostupňového rozhodnutí správce daně zjistit, měl ji prověřit a při zjištění této vady poté postupovat podle ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu* (zákon č. 280/2009 Sb.) *a vadné rozhodnutí správce daně napravit. … Výrok*

*prvostupňového správního rozhodnutí netrpí jen drobným deficitem, ale naopak nesrozumitelností, spočívající v matoucí informaci o výši platební povinnosti žalobce, která nemůže být zhojena ani odůvodněním, natož pak vyjádřením žalovaného k žalobě s poukazem na chybu v psaní*“ (bod 60 cit. rozsudku).

[5.] Další pochybení stěžovatele spatřoval krajský soud ve skutečnosti, že „*si vztahu ke konkrétnímu správnímu rozhodnutí správce daně, o němž v odvolacím řízení rozhodoval, neujasnil náležitě datum vzniku celního dluhu, a to ani při výpočtu běhu prekluzivní lhůty, ani při aplikaci konkrétní právní úpravy, platné a účinné ke dni vzniku celního dluhu*“ (bod 61 cit. rozsudku). Konkrétně stěžovatel v odůvodnění svého rozhodnutí odchylně vymezuje tři data vzniku celního dluhu, a to 4. 1. 2004 (str. 2); 26. 11. 2003 (str. 5) a 26. 7. 2003 (str. 13).

[6.] Za nejpodstatnější vadu žalobou napadeného rozhodnutí pak krajský soud označil rozpor mezi jeho výrokem a odůvodněním. „(Stěžovatel) *výrok svého rozhodnutí opřel o zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, zatímco na str. 5 odůvodnění rozhodnutí aplikuje znění „starého“ zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, účinného do 31. 12. 2003,*“ namísto toho, aby při svém rozhodování aplikoval právní předpis účinný ke dni vzniku celního dluhu (tj. „nový“ zákon o spotřebních daních), a to bez ohledu na to, že žalobce nesprávně namítal, že je mu spotřební daň vyměřována podle „starého“ zákona o spotřebních daních.

[7.] Nadto se krajský soud vyjádřil i k ostatním námitkám žalobce, které neshledal důvodnými, neboť se (odkazem na svá předchozí rozhodnutí ve skutkově totožných věcech a vůči stejným účastníkům řízení) ztotožnil s názorem celních orgánů, že nedošlo k prekluzi celního dluhu. Stejně tak neshledal důvodnými námitky ohledně nesprávné aplikace příslušných právních předpisů či postupu při zjišťování skutkového stavu.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8.] Stěžovatel v kasační stížnosti směřující proti uvedenému rozsudku Krajského soudu v Brně uplatňuje důvod obsažený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem. [*Pozn.: do 31. 12. 2012 bylo stěžovatelem Celní ředitelství Brno. S účinností zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě ČR, byla k 1. 1. 2013 zrušena celní ředitelství zrušena a v rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se jejich nástupcem stává Generální ředitelství cel, které bude v celní správě jediným orgánem rozhodujícím o řádných opravných prostředcích. Nejvyšší správní soud proto podle § 69 s. ř. s. nadále jako se stěžovatelem jednal s tímto orgánem.*]

[9.] Namítanou nezákonnost stěžovatel spatřoval zejména v posouzení otázky povahy vytýkaných vad svého rozhodnutí a jejich dopadů na jeho přezkoumatelnost (srozumitelnost). Až na jedinou výjimku stěžovatel nijak nezpochybňuje existenci krajským soudem vytýkaných vad v odůvodnění svého rozhodnutí a rozpory mezi výrokem a odůvodněním, které vznikly počítačovým zpracováním rozhodnutí ve všech skutkově téměř totožných věcech a se stejnými účastníky řízení (odvolání žalobce do 391 platebních výměrů), kdy při jeho psaní došlo při přenesení částí pasáží z předcházejících rozhodnutí a jejich neaktualizací k tomu, že zde zůstaly nesprávné údaje. Stěžovatel ovšem zpochybňuje jejich právní posouzení, kdy se dle jeho názoru jedná pouze o zřejmé

nesprávnosti v psaní, o kterých hovoří § 104 daňového řádu, které však v kontextu celého spisového materiálu (včetně prvoinstančního rozhodnutí správce daně, které bylo v naraci rozhodnutí rekapitulováno) nelze hodnotit jako vady mající dopad na nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro jeho nesrozumitelnost. Stěžovatel tak má za to, že „*se krajský soud necitlivým, mechanickým a právně alibistickým výkladem a aplikací výše zmiňovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci rozporu výroku a odůvodnění rozhodnutí a povinného rozsahu přezkumu odvolacího orgánu, který interpretoval v odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku, dopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem.*“

[10.] Zmíněnou výjimkou, kde se stěžovatel neztotožňuje s názorem krajského soudu ohledně existence vytýkaných vad, je konstatované procesní pochybení, že nenapravil onu vnitřní rozpornost výroku platebního výměru ve vztahu k vyměřené částce dovozního cla. Stěžovatel je toho názoru, že žádné takové vnitřní rozpory se ve výroku platebního výměru nenacházejí, dané údaje jsou uvedeny zcela totožně a tedy bezvadně. „*Lze tedy konstatovat, že výrok prvoinstančního rozhodnutí je bezvadný, tvrzené skutečnosti soudem nutno odmítnout a označit za nezákonné, z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem, pokud uvádí, že žalovaný v rámci odvolacího řízení rozpory neprověřil a vady neodstranil postupem podle ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu.*“

[11.] Stěžovatel rovněž upozornil na nejednotnost judikatury krajského soudu ve skutkově obdobných věcech a mezi týmiž účastníky řízení. „*To, že se jedná o chybu v psaní a intenzita vady nesvědčí zrušení rozhodnutí žalovaného z důvodů nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost nasvědčuje i skutečnost, že u stejných vad zjištěných jiným senátem Krajského soudu v Brně, který posuzoval rozhodnutí žalovaného u jiných rozhodnutí z výše uvedeného počtu 391 nezákonných dovozů pohonných hmot ze Slovenské republiky do České republiky v období od 26. 7. 2003 do 3. 2. 2004 vyměřených solidárnímu dlužníkovi - žalobci, shledal, že jde o zřejmou chybu v psaní (srovnej rozsudek KS Brno pod sp. zn. 30 Af 231/2011 vyhlášen dne 11. 12. 2012).*“ Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[12.] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve ztotožnil s právním názorem Krajského soudu v Brně v otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele pro nesrozumitelnost, a proto kasační stížnost považuje za nedůvodnou. Pokud stěžovatel namítá, že se jednalo o nesprávnost či omyl, jedná se o ně pouze tehdy, jsou-li zřejmé. „*Tato zřejmost pak musí být seznatelná na prvý pohled – tedy bez jakéhokoliv dalšího zkoumání, dokazování, interpretace, studia spisu a podkladových rozhodnutí, tedy v okamžiku, kdy je naprosto a bez nejmenších pochybností zřejmá ona správná skutečnost. Tak tomu ale v žalobou napadeném rozhodnutí v žádném případě nebylo.*“ Samotný způsob, jakým stěžovatel posoudil jím podané odvolání, pak dle názoru stěžovatele pouze stvrzuje opodstatněnost v daňovém řízení vznesené námitky podjatosti vůči pracovníkům správce daně, kterou však krajský soud zcela nesprávně posoudil.

[13.] Nad rámec výše uvedeného pak žalobce předestřel obsáhlou argumentaci, v níž namítá, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost i nedostatky v odůvodnění [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] a je zatížen dalšími vadami řízení [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], které spatřuje především ve způsobu, jakým krajský soud

sám posoudil žalobní námitky stěžovatele v klíčových otázkách (prekluze vyměřeného celního dluhu, posouzení podmínek běhu či přetržení prekluzivní lhůty, námitka podjatosti, porušení příslušných ustanovení Ústavy ČR a Listiny základních práv a svobod a rovněž k neuplatnění zásady *in dubio mitius* na jeho případ) nebo vyhodnotil způsob posouzení odvolacích námitek ze strany žalovaného.

[14.] Proto žalobce v závěru svého vyjádření konstatoval, že i přes opodstatněnost žalobcem namítaných důvodů ke zrušení přezkoumávaného rozsudku krajského soudu jej není třeba rušit a věc mu vracet k dalšímu řízení. „*Postačí, pokud Nejvyšší správní soud potvrdí zrušující důvody rozhodnutí krajského soudu a svým rozsudkem zkoriguje pro žalovaného závazný právní názor, resp. označí za neúčinné ty závěry krajského soudu, které jsou nepřezkoumatelné, předčasné či jinak vadné, tj., bude postupovat podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.*“ V opačném případě stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud postupoval podle § 110 odst. 2 písm. a) s. .ř. s.

[15.] V replice k uvedenému vyjádření žalobce stěžovatel setrval na svých kasačních námitkách. Naopak námitky žalobce, které mají povahu kasačních námitek, jako nedůvodné odmítl, neboť se ztotožnil se způsobem, jakým je krajský soud v napadeném rozsudku posoudil a vypořádal. Konkrétněji se stěžovatel vyjádřil pouze k „*některým podstatným aspektům procesního postupu při namítané podjatosti a posouzení prekluze pro vyměření celního dluhu*“, přičemž v prvním případě znovu zdůraznil důvody, které jej vedly k odmítnutí podané námitky podjatosti, v druhém případě pak reagoval na polemiku žalobce ohledně nesprávné aplikace § 268 odst. 3 celního zákona a konstatoval, že „*krajský soud dospěl k závěru, že v daném případě byly splněny zákonné podmínky pro uplatnění ust. § 268 odst. 4 celního zákona, avšak konstatoval i splnění podmínek pro aplikaci ust. § 268 odst. 3 celního zákona.* (...) *při aplikaci § 268 celního zákona je nutno postupovat v posloupnosti.* (...) *tento postup má přednost i za předpokladu, že by pro aplikaci § 268 odst. 4 celního zákona byly splněny zákonné podmínky.*“ Odkázal při tom i na závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 20133, č. j. 2 Afs 54/2012 – 236. V závěru svého vyjádření žalovaný zdůraznil, že napadený rozsudek krajského soudu je nutno interpretovat tak, že „*jak podle § 268 odst. 3 celního zákona, tak i podle § 268 odst. 4 celního zákona subjektivní prekluzivní lhůta neuplynula a soud se jasně vyjádřil i k prekluzivní lhůtě objektivní. Tento právní důsledek je pro stěžovatele podstatný, je nezpochybnitelný a přezkoumatelný, neuvádí ho v omyl, či nemůže být interpretován jako právní nejistota.*“

## III. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

[16.] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že je důvodná.

[17.] Z obsahu podané kasační stížnosti je zřejmé, že klíčovými otázkami nyní projednávaného případu jsou jednak krajským soudem konstatované procesní pochybení stěžovatele v nenapravení vnitřních rozporů mezi výroky platebního výměru vztahujících se k vyměření výše dovozního cla, jednak a především právní posouzení povahy většiny krajským soudem vytýkaných vad rozhodnutí stěžovatele a jejich dopadů na jeho přezkoumatelnost (srozumitelnost).

[18.] Ve vztahu k první otázce, tj. krajským soudem konstatovanému procesnímu pochybení stěžovatele spočívajícímu v tom, že nenapravil vnitřní rozpornost výroku platebního výměru, stěžovatel opakovaně namítal, že se o žádné procesní pochybení nejedná. Nejvyšší správní soud se s tímto názorem stěžovatele plně ztotožňuje, neboť o procesní pochybení se v daném případě jednat ani nemohlo. Z obsahu platebního výměru zcela jednoznačně vyplývá, že krajským soudem konkretizované údajné rozpory mezi výrokem 1. (stanovení výše dovozního cla) a výrokem 3. (rekapitulační tabulka) platebního výměru, kde měl správce daně mylně uvést odlišné údaje o výši vyměřeného dovozního cla, se zde ve skutečnosti nenacházejí. O částečnou úhradu ponížená částka dovozního cla ve výši 12426,99 Kč ve výroku 1. platebního výměru, jež byla i dle názoru krajského soudu správcem daně zcela správně vypočtena a vyměřena, plně koresponduje s částkou 12426,99 Kč, uvedenou v rekapitulační tabulce ve výroku 3. platebního výměru u dovozního cla. Totéž platí i o částkách základu pro vyměření dovozního cla a dovozního cla před snížením o částečnou úhradu. Pokud tedy krajský soud namítá, že „*v rekapitulační části výroku je uvedena nesprávná částka dovozního cla*“, kdy „*namísto správně vypočtené částky cla v korunách českých z první části výroku zahrnul správce daně do rekapitulační části výroku jinou částku základu daně, odpovídající částce uvedené v americkém dolaru (USD)*“ a *v součtu pak celková částka nekoresponduje s výpočtem jednotlivě uvedených částek v korunách českých,*“ pak tímto krajský soud sám své rozhodnutí zatížil vadou spočívající v nesrozumitelnosti části jeho odůvodnění. Citované výroky platebního výměru tedy žádné „*matoucí informace o výši platební povinnosti žalobce, která nemůže být zhojena ani odůvodněním, natož pak vyjádřením žalovaného k žalobě s poukazem na chybu v psaní,*“ neobsahují, a proto nelze ani stěžovateli vytýkat procesní pochybení, že ve skutečnosti neexistující „*zjevnou nesprávnost výroku prvostupňového rozhodnutí správce daně měl zjistit, měl ji prověřit a při zjištění této vady poté postupovat podle ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu a vadné rozhodnutí správce daně napravit.*“

[19.] Ve vztahu ke druhé otázce, tj. k právnímu posouzení povahy většiny krajským soudem vytýkaných vad rozhodnutí stěžovatele a jejich dopadů na jeho přezkoumatelnost (srozumitelnost), není sporná existence těchto vad, ale způsob jejich právního hodnocení ze strany krajského soudu, jak opakovaně zdůrazňoval i stěžovatel. Ústavní soud i Nejvyšší správní soud ve své konstantní judikatuře již mnohokrát zdůraznily, že požadavek na srozumitelnost a jednoznačnost výroku i odůvodnění rozhodnutí sleduje legitimní cíl v podobě ochrany právní jistoty osob, které jsou jeho důsledky dotčeny na svých právech. Např. v nálezu ze dne 3. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 772/02 (N 126/31 SbNU 133), Ústavní soud dovodil, že „*je nutné, aby výrok rozhodnutí, kterým je stanovena daňová povinnost (nově doměřována), byl zcela konkrétní, jednoznačný a srozumitelný (čímž je vymezen i případný okruh argumentů uplatnitelných v odvolání).*“ V rozsudku ze dne 28. 7. 2005, č. j. 8 Afs 18/2005-78 (č. 699/2005 Sb. NSS), pak Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*smyslem právní úpravy vymezující zákonné požadavky na rozhodnutí je mimo jiné poskytnout daňovému subjektu spolehlivý a srozumitelný podklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout pro to, zda bude proti výměru brojit odvoláním* (...). *Nelze bez dalšího dovozovat neplatnost rozhodnutí z toho, že správce daně uvedl pouze název a číslo právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto. Nedostatek údaje o paragrafu, odstavci či písmenu nezpůsobí ani nicotnost rozhodnutí, neboť chybějící zákonné náležitosti správního aktu mohou vyvolávat jeho nicotnost pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze*

*spravedlivě žádat, aby tento správní akt respektovali.*“ Obdobně se ke způsobu naplnění těchto požadavků vyjádřil Nejvyšší správní soud i v rozsudku krajského soudu obsáhle citovaném usnesení rozšířeného senátu, č. j. 7 Afs 212/2006 – 74: „*Obsah odůvodnění proto musí být takový, aby uvedený účel, tedy zajištění přezkoumatelnosti rozhodnutí, byl naplněn. Tak tomu je, jsou-li z odůvodnění patrné důvody rozhodnutí v kontextu všeho podstatného, co předcházelo jeho vydání a mělo vliv na jeho obsah. Paušálně definovat požadovaný „minimální“ rozsah odůvodnění, aby bylo v konkrétním případě ještě přezkoumatelné, dost dobře nelze, neboť toto je vždy kontextuální a individuální kategorií – zrcadlí se v něm zejména průběh předchozího řízení, především procesní aktivita stran a prováděné dokazování, povaha skutkových a právních otázek, které byly v řízení řešeny, a v rozhodnutí, jímž bylo jiné rozhodnutí přezkoumáváno, i povaha a rozsah přezkumné činnosti orgánu, který ve věci rozhodoval, jak vyplývá z konkrétní procesní úpravy. Tak tomu je i u odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání daňového subjektu.*“

[20.] Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. pak platí, že ke zrušení napadeného rozsudku krajského soudu pro pochybení správního orgánu (nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí) lze přistoupit pouze tehdy, byl-li „*porušen zákon takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit*“. Ačkoliv v rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu není tato podmínka explicitně vyjádřena v ust. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. („*Soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení ... pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí.*“), je nepochybné, že i zde zákon vyžaduje určitou alespoň minimální intenzitu tvrzené vady, která by teprve odůvodňovala zrušení žalobou napadeného rozhodnutí správního orgánu. Opačná interpretace, dle které by měl krajský soud přistoupit ke zrušení napadeného rozhodnutí správního orgánu v případě existence jakékoliv, byť sebemenší formální vady, a to bez ohledu na míru jejího potenciálního zásahu do hmotněprávní sféry účastníků řízení, se ocitá v extrémním rozporu s principy spravedlnosti, jehož konkrétním příkladem je přepjatý formalismus v rámci soudního rozhodování [srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 2. 3. 2000, sp. zn. III. ÚS 269/99 (N 33/17 SbNU 235)].

[21.] Právě z uvedených hledisek měl krajský soud hodnotit jím konkrétně vytýkané vady v rozhodnutí stěžovatele, které spočívaly v nesprávně uvedených citacích příslušných právních předpisů, resp. v odlišně uvedených datech vzniku celního dluhu, což však dle názoru Nejvyššího správního soudu dostatečně neučinil. Navzdory skutečnosti, že krajský soud v odůvodnění svého rozsudku velmi obsáhle cituje celé pasáže z uvedeného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, jeho způsob právního posouzení konkrétně vytýkaných vad v rozhodnutí stěžovatele se s uvedenými nároky na obsah odůvodnění z hlediska zajištění přezkoumatelnosti rozhodnutí ne zcela koresponduje. Vytýkané vady krajský soud hodnotil zcela izolovaně, vytrženě z kontextu odůvodnění rozhodnutí, ačkoliv Nejvyšší správní soud v citovaném usnesení mj. zdůrazňoval, že je nutno je interpretovat právě v rámci celého odůvodnění - „*účel, tedy zajištění přezkoumatelnosti rozhodnutí, je naplněn, jsou-li z odůvodnění patrné důvody rozhodnutí v kontextu všeho podstatného, co předcházelo jeho vydání a mělo vliv na jeho obsah.*“

[22.] Jak je patrné z odůvodnění předmětného správního rozhodnutí, v úvodní, narativní části stěžovatel shrnuje podstatné závěry z platebního výměru správce daně a dále se pak

obsáhle věnuje rekapitulaci a následnému vypořádání se s jednotlivými odvolacími námitkami žalobce. A právě v rámci tohoto postupu stěžovatele nastala neobvyklá až paradoxní situace: stěžovatel k odvolání žalobce proti zcela věcně správnému i formálně bezvadnému platebnímu výměru správce daně (jak následně s jedinou, ovšem nesprávnou výjimkou potvrdil i krajský soud), ve snaze vyvrátit odvolací námitky žalobce ohledně nesrozumitelnosti výroku platebního výměru a potvrdit tak věcnou správnost závěrů správce daně, použil v odůvodnění svého rozhodnutí chybnou citaci příslušného právního předpisu, kterou měl správce daně údajně použít, a uvedl tři odlišná data vzniku celního dluhu, ačkoliv v samotném výroku, resp. v naraci svého rozhodnutí vše řádně a bezchybně rekapituloval. Nadto je třeba zdůraznit, že ke vzniku této situace do jisté míry přispěl i samotný žalobce, který ve svém odvolání zcela v rozporu se skutečností namítal, že není zcela zřejmé, k jakému termínu a podle jakých právních předpisů mu byla vyměřena spotřební daň, když ve výroku 2. platebního výměru měla být vyměřena nesprávně „*podle § 5 odst. 1 písm. b) zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních*“, ačkoliv ve skutečnosti je ve výroku 2. platebního výměru uvedeno, že „*se vyměřuje ... podle ust. § 9 odst. 2 a § 34 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném v okamžiku vzniku celního dluhu.*“

[23.] V kontextu celého odůvodnění rozhodnutí stěžovatele a zejména z hlediska jejich možného zásahu do hmotněprávní sféry žalobce se dle názoru Nejvyššího správního soudu jedná pouze toliko o vady formální s absencí vlivu na zákonnost napadeného rozhodnutí stěžovatele, které mohly, jak tvrdí stěžovatel, skutečně vzniknout z důvodu „mechanického“ přenesení částí textu odůvodnění z obdobných rozhodnutí a jejich vložením do předmětného rozhodnutí stěžovatele, aniž by byla zkontrolována jeho aktuálnost a relevance k ostatním částem odůvodnění. Nejvyšší správní soud se tak ztotožňuje s názorem stěžovatele, že „*vytýkané vady se v žádném případě netýkají povinnosti uložené žalobci v platebním výměru, vypočtené a uváděné částky cla, spotřební daně a DPH jsou v obou rozhodnutích správně uvedené, okamžik vzniku celního dluhu uvedený ve výroku prvoinstančního rozhodnutí neodporuje výroku rozhodnutí žalovaného a koresponduje s datem uvedeným na str. 2 odůvodnění napadeného rozhodnutí.*“ Bez ohledu na toto pochybení zůstaly výroky platebního výměru i rozhodnutí stěžovatele určitými a srozumitelnými, žalobce tak byl od samého počátku dostatečně seznámen, podle jakých právních předpisů a jejich konkrétních ustanovení a v jakém časovém znění z hlediska jejich platnosti a účinnosti bylo postupováno.

[24.] Stejně tak je dostatečně patrno, k jakému rozhodnému datu vznikl předmětný celní dluh, tj. ke dni 4. 1. 2004. Ve výroku i v odůvodnění platebního výměru a rovněž v odůvodnění rozhodnutí stěžovatele (str. 2) je toto datum opakovaně uváděno jako počátek vzniku celního dluhu a ve vztahu k tomuto datu jsou také aplikovány i příslušné právní předpisy, „*ve znění účinném v okamžiku vzniku celního dluhu.*“ Jestliže je v odůvodnění rozhodnutí stěžovatele na str. 5 chybně uvedeno datum vzniku celního dluhu 26. 11. 2003 a na str. 13 pak zase datum 26. 7. 2003, jedná se o zjevnou vadu, bez podstatného dopadu na vydané rozhodnutí. Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že posledně uvedené datum je na daném místě odůvodnění rozhodnutí stěžovatele zmíněno z důvodu určení začátku běhu tříleté prekluzivní lhůty dle § 268 celního zákona, jejíž počátek by tak byl chybně stanoven již na 1. 1. 2004 a pokud by celní orgány neučinily žádný úkon, podle téhož ustanovení by skončila dne 31. 12. 2006.

V kontextu skutkových zjištění v dané věci to však na hodnocení otázky prekluze vyměřeného celního dluhu v konečném důsledku nemělo žádný vliv, neboť dne 17. 12. 2004 (tedy v průběhu i oné chybně vymezené prekluzivní lhůty) vydal správce daně sdělení č. j. 9005/04-0211-021, které bylo žalobci doručeno do vlastních rukou dne 21. 12. 2004, a kterým zahájil řízení ve věci vyměření dovozního cla, spotřební daně a DPH. Tříletá prekluzivní lhůta však – s ohledem na vznik celního dluhu dne 4. 1. 2004 - začala běžet dne 1. 1. 2005 a skončila dne 31. 12.2007. Jinak řečeno, jakkoliv je v rozhodnutí stěžovatele na dvou místech uvedeno chybné datum vzniku celního dluhu, nemohlo to v daném případě mít vliv na správnost konečného výpočtu běhu předmětné prekluzivní lhůty. Tato totiž skončila dne 31. 12. 2007, a to jak v případě (správného) východiska, podle něhož běh této lhůta začal až dne 1. 1. 2005; tak také v případě (chybného) předpokladu, že tato lhůta začala běžet již dne 1. 1. 2004, jelikož je zřejmé, že v průběhu této lhůty byl učiněn úkon způsobilý ji přerušit (viz citované sdělení ze dne 17. 12. 2004), takže tato lhůta by znovu začala běžet rovněž dne 1. 1. 2005.

[25.] Na rozdíl od krajského soudu má tedy Nejvyšší správní soud za to, že intenzita vytýkaných vad, která by odůvodňovala kasaci napadeného rozhodnutí stěžovatele, v nyní projednávané věci dána nebyla (obdobně srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2013, č. .j. 2 Afs 8/2013 – 53, nebo ze dne 5. 6. 2013, č. j. 2 Afs 10/2013 – 54), a proto byl nucen předmětný rozsudek krajského soudu shledat nezákonným ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nadto nelze odhlédnout ani od skutečnosti, že krajský soud k tomuto závěru dospěl navzdory skutečnosti, že v rámci meritorního přezkumu obdobných případů a mezi totožnými účastníky řízení vyslovil opačný právní názor, kdy s důrazem „*na nutnost pohlížet na odůvodnění v celém kontextu*“ kupříkladu chybně uvedená data okamžiku vzniku celního dluhu označil za „*nikoliv tak závažnou vadu, která by mohla způsobit nezákonnost přezkoumávaných rozhodnutí. Z petitu i odůvodnění těchto rozhodnutí o odvolání je zcela zřejmé jakého platebního výměru se týkají a o které věci žalovaný rozhodoval.*“ (srov. např. rozsudek ze dne 17. 10. 2012, č. j. 31 Af 137/2011 – 33, k tomuto názoru se krajský soud ostatně posléze přiklonil v desítkách dalších obdobných případů, srov. např. rozsudky ze dne 11. 12. 2012, č. j. 30 Af 161/2011 – 24, nebo č. j. 30 Af 178/2011 – 21). Zřetelná nejednotnost a rozbíhavost judikatury (zde dokonce v rámci jednoho senátu, příp. jednoho soudu) se pak v konečném důsledku dostává do rozporu s principy spravedlivého procesu, které vyžadují, aby soudy rozhodovaly, tj. interpretovaly a aplikovaly právo, ve stejných případech stejně [srov. nález Ústavního soudu ze dne 21. 2. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 29/11 (147/2012 Sb.)].

[26.] Ve vztahu k obsáhlému vyjádření žalobce, který v něm přednesl řadu námitek vůči předmětnému rozhodnutí krajského soudu a v němž požaduje, aby Nejvyšší správní soud zkorigoval „*pro žalovaného závazný právní názor, resp. označil za neúčinné ty závěry krajského soudu, které jsou nepřezkoumatelné, předčasné či jinak vadné,* příp. *aby postupoval podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.*“, Nejvyšší správní soud konstatuje, že je v tomto řízení vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti. Žalobce, který kasační stížnost nepodal, proto ani není oprávněn tyto kasační důvody uplatňovat a zdejší soud se jimi proto nemusí zabývat. Přesto se Nejvyšší správní soud, s ohledem na zásadu hospodárnosti a efektivnosti řízení a pouze toliko nad rámec nosných důvodů tohoto rozsudku, k uvedeným námitkám ve stručnosti vyjádří.

[27.] Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné zdůraznit, že skutková a právní situace nyní posuzované věci je v podstatě totožná s věcmi, které Nejvyšší správní soud řešil již ve svých předchozích rozhodnutích (srov. např. rozsudek ze dne 22. 2. 2013, č. j. 2 Afs 54/2012 - 236, či cit. rozsudky č. j. 2 Afs 8/2013 - 53 a č. j. 2 Afs 10/2013 – 54), a to ve vztahu ke shodným účastníkům řízení. Ve vyjádření žalobce předestřené námitky se tak do značné míry shodují nejen s námitkami uplatněnými v žalobě podané proti předmětnému rozsudku krajského soudu, ale i s kasačními námitkami předestřenými v citovaných řízeních před Nejvyšším správním soudem. Nejvyšší správní soud tak ani nyní neshledal důvod, proč by měl svůj právní názor měnit či jakkoliv revidovat, a proto na podrobnou argumentaci a právní závěry v odůvodnění citovaných rozsudků pro stručnost odkazuje, neboť plně dopadají i na nyní posuzovaný případ a bylo by neúčelné je zde znovu podrobně rekapitulovat. Z toho důvodu i právní závěry, ke kterým krajský soud dospěl při vypořádání se s žalobními námitkami meritorní povahy, tj. posouzení otázky prekluze vyměřeného celního dluhu, námitky podjatosti, porušení příslušných ustanovení Ústavy ČR a Listiny základních práv a svobod a rovněž neuplatnění zásady *in dubio mitius* na jeho případ, Nejvyšší správní soud nadále považuje za věcně správné, neboť plně korespondují s judikaturou Nejvyššího správního soudu. V tomto ohledu jsou tak námitky žalobce zcela nedůvodné, přičemž je zjevné, že žalobce své právo vyjádřit se ke kasační stížnosti používá jako další procesní prostředek, jak ve skutečnosti zvrátit pro něho nepříznivý výsledek těchto řízení. Na samotnou okolnost, že se žalobce dosud neztotožnil s uvedenými závěry, se nicméně soudní ochrana nevztahuje.

## IV. Závěr

[28.] S ohledem na výše uvedené tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná a napadený rozsudek Krajského soudu v Brně je nezákonný ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[29.] Proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty prvé s. ř. s. zrušil a věc vrací tomuto soudu k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným.

[30.] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 18. září 2013

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu