

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Kamila Tojnera a Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobce: **J. V.**, zastoupen JUDr. Martinem Schulhauserem, advokátem, sídlem Karola Śliwky 125, Karviná, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 4. 2015, č. j. 8489-2/2015-900000-304.5, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 10. 2017, č. j. 22 Af 45/2015 - 34,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 10. 2017, č. j. 22 Af 45/2015 - 34, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) se kasační stížností domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), jímž bylo zrušeno jeho v záhlaví uvedené rozhodnutí. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti platebnímu výměru Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj č. j. 93340-2/2014-570000-32.2 ze dne 20. 10. 2014, jímž byla žalobci vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků. Daň byla žalobci doměřena dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, (dále jen „zákon o spotřebních daních“) poté, co bylo při kontrole jím řízeného nákladního automobilu dne 25. 3. 2014 celní správou zjištěno, že převáží 628 000 cigaret bez platné tabákové nálepky.

[2] Krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Přisvědčil totiž žalobní námitce, dle

níž byl vnitřně rozporný prvostupňový platební výměr, neboť v jeho výroku bylo uvedeno, že žalobce vybrané výrobky skladoval, zatímco odůvodnění odpovídalo závěru, že výrobky dopravoval. Tento rozpor dle krajského soudu není bezvýznamný, neboť skladování a dopravování jsou dva odlišné důvody vzniku daňové povinnosti dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, u nichž je potřeba prokázat různé skutečnosti. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nepřezkoumatelnost platebního výměru v rozhodnutí o odvolání neodstranil, nezbylo krajskému soudu než jeho rozhodnutí zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

II. Kasační stížnost a vyjádření

[3] Stěžovatel proti rozsudku krajského soudu podal kasační stížnost. Za prvé uvedl, že žalobce vadu prvostupňového platebního výměru namítl poprvé až v žalobě, a proto nebylo povinností žalovaného ji zjistit. Dále pak dle názoru stěžovatele prvostupňový platební výměr nepřezkoumatelný nebyl. Splňoval totiž podmínku § 102 odst. 1 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, (dále jen „daňový řád“), neboť obsahoval správný odkaz na ustanovení zákona o spotřebních daních, podle nějž byla žalobci daň vyměřena. Jak z odůvodnění platebního výměru, tak z celého dalšího průběhu řízení potom bylo zřejmé, že daň byla žalobci vyměřena jako osobě dopravující vybrané výrobky, nikoliv jako osobě tyto výrobky skladující. Žádnou reálnou nesrozumitelnost prvostupňového platebního výměru tedy identifikovat nelze. Stěžovatel uvedl, že aby bylo rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, musí v něm být obsažen skutečný, nikoliv jen formální rozpor, který brání přezkoumání jeho zákonnosti.

[4] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[5] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínky řízení obsažené v ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s., a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

[6] Kasační stížnost je důvodná.

[7] Stěžovatel namítal, že nebyl povinen z úřední povinnosti vadu ve výroku platebního výměru odstranit, neboť odvolací řízení podle daňového řádu je založeno na apelační zásadě. Jedná se tedy o důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. spočívající v tvrzeném nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem.

[8] Podle § 114 odst. 2 věty druhé daňového řádu odvolací orgán není vázán návrhy odvolatele.

[9] Podle § 114 odst. 3 daňového řádu odvolací orgán prověří nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které vyjdou v průběhu odvolacího řízení najevo, mohou-li mít vliv na výrok rozhodnutí.

[10] Je třeba se ztotožnit s krajským soudem, že stěžovatel byl povinen z úřední povinnosti napravit všechny vady prvostupňového rozhodnutí. Jak uvedl Nejvyšší správní

soud v rozsudku ze dne 28. 1. 2016, č. j. 8 Afs 148/2015 - 31, bodu 23, apelační princip ovládající odvolání v daňovém řízení znamená, že odvolací orgán není oprávněn prvostupňové rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně I. stupně k dalšímu řízení, a právě proto je odvolací orgán *povinen* odstranit všechny vady prvostupňového rozhodnutí i řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo. V nyní projednávané věci je nasnadě, že rozpor výroku platebního výměru a jeho odůvodnění v průběhu odvolacího řízení vyšel najevo ve smyslu § 114 odst. 3 daňového řádu i bez uplatnění příslušné odvolací námitky, neboť stěžovatel se nezbytně s platebním výměrem jako celkem při jeho přezkumu musel seznámit.

[11] Stěžovatel nezpochybňuje, že výrok platebního výměru skutečně vadný byl, neboť uváděl, že žalobce vybrané výrobky skladoval, ačkoliv odůvodnění platebního výměru bylo založeno na zjištění, že žalobce vybrané výrobky dopravoval, a proto mu byla vyměřena spotřební daň. Nehledě na to, zda tato vada způsobila nesrozumitelnost platebního výměru, a tedy jeho nepřezkoumatelnost, bylo povinností žalovaného v řízení o odvolání uvedenou vadu odstranit. První námitka stěžovatele tedy nebyla důvodná.

[12] Samotný závěr, že stěžovatel pochybil, když vadu výroku prvostupňového rozhodnutí neodstranil, však neodůvodňuje zrušení jeho rozhodnutí o odvolání správním soudem. Krajský soud svůj rozsudek založil na závěru, že vada výroku prvostupňového rozhodnutí, která nebyla v řízení o odvolání odstraněna, způsobila jeho nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžejní je tedy stížnostní námitka, podle níž krajský soud nesprávně posoudil platební výměr, a v důsledku též rozhodnutí o odvolání, jako nepřezkoumatelné; opět jde tedy o důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[13] Stěžovateli je třeba přisvědčit, že nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost není každé rozhodnutí, které obsahuje nějakou nesprávnost či vnitřní rozpor. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 8. 2016, č. j. 1 Afs 38/2006 - 72, *„procesní právo nemůže být překážkou prosazování práva hmotného, ale naopak má jeho spravedlivou realizaci umožňovat. Na této koncepci je zjevně založen např. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., podle něhož vady řízení jsou důvodem pro kasaci napadeného rozhodnutí, jenom mohly-li mít vliv na nesprávné hmotněprávní posouzení. Z obdobného pohledu, vycházejícího ze vzájemných funkčních vazeb práva hmotného a procesního, je ovšem zapotřebí posuzovat též otázku procesních náležitostí samotného rozhodnutí, v daném případě jeho nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost. Na základě těchto východisek lze formulovat stanovisko, podle něhož rozhodnutí nemůže být nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost tehdy, je-li rozpor v něm odstranitelný výkladem, tj. nebudou-li po interpretaci napadeného rozhodnutí jako celku – s přihlédnutím k obsahu spisu a k úkonům správních orgánů a účastníků – pochyby o jeho významu. To platí tím spíše, pokud rozpor, v němž má údajně spočívat nesrozumitelnost rozhodnutí, spočívá pouze v písařské chybě.“* O nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nesrozumitelnost lze tedy hovořit jen tehdy, jestliže jeho odůvodnění nedává žádný smysl, který by svědčil o jeho skutkových a právních důvodech, respektive jestliže není zřejmé, jak bylo rozhodnuto (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002 - 24, a ze dne 24. 1. 2007, č. j. 3 As 60/2006 - 46, č. 1109/2007 Sb. NSS).

[14] Jak bylo uvedeno výše, spotřební daň byla žalobci doměřena podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, podle nějž je plátcem daně osoba, *„která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu“*.

[15] Nejvyšší správní soud se s krajským soudem ztotožňuje v tom, že z rozhodnutí o vyměření spotřební daně podle uvedeného ustanovení musí být zřejmé, zda daňovému subjektu vznikla povinnost platit daň jako osobě vybrané výrobky skladující, či dopravující. Pokud by skutečně z platebního výměru a navazujícího rozhodnutí o odvolání nebylo možné zjistit, který z uvedených důvodů byl podkladem pro vyměření daně, byl by správný závěr krajského soudu, že je rozhodnutí o odvolání nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Tak tomu ovšem v nyní projednávané věci nebylo.

[16] Z celkového kontextu průběhu řízení je nade vši pochybnost zřejmé, že žalobci byla daň vyměřena jako osobě vybrané výrobky dopravující. To vyplývá jednak ze skutečnosti, že podkladem pro vyměření daně byla kontrola žalobce jako řidiče vozu, v němž se výrobky nacházely, jednak z odůvodnění platebního výměru i rozhodnutí stěžovatele, kde není uvedeno nic, co by zavdávalo pochybnost o důvodu vyměření daně. V odůvodnění platebního výměru je naopak zcela jednoznačně vyloženo, že žalobci byla daň vyměřena proto, že vybrané výrobky dopravoval. Shodně uvedl stěžovatel ve svém rozhodnutí, jestliže konstatoval, že žalobce byl jedinou osobou, která dopravovala vybrané výrobky, jejichž zdanění nebylo prokázáno. Za takových okolností nelze než dospět k závěru, že formulace výroku platebního výměru, která byla v odkazech na použité právní předpisy bezchybná, avšak obsahovala nesprávné slovo *„skladující“* namísto *„dopravující“*, nesrozumitelnost rozhodnutí nezpůsobila. Jednalo se totiž o zjevnou chybu, která ve spojení s odůvodněním rozhodnutí stěžovatele nemohla zavdat opravdový důvod k pochybnosti ohledně toho, jak a z jakých důvodů bylo rozhodnuto.

[17] Skutečnost, že žalobci bylo zjevné, co je obsahem a důvodem platebního výměru, dokládá obsah jeho odvolání. V něm se žalobce soustředil pouze na námitku, že měl správce daně prokázat vztah žalobce a jím dopravovaných vybraných výrobků. Konkrétně uvedl: *„Mám za to, že samotná skutečnost, že jsem řídil motorové vozidlo, ještě nemůže zakládat mou právní subjektivitu, coby daňového subjektu.“* Žalobce tedy věděl, že mu byla daň vyměřena jako osobě dopravující vybrané výrobky, nikoliv jako osobě tyto výrobky skladující.

[18] Jakkoli žalobce v žalobě namítl rozpor výroku a odůvodnění platebního výměru, resp. odůvodnění rozhodnutí stěžovatele, jeho věcné žalobní námitky směřovaly pouze proti vyměření daně jako dopravci. Tvrdil, že nemůže být osobou, která vybrané výrobky dopravovala, ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, když nákladní automobil, o jehož nákladu se dle svých tvrzení mylně domníval, že jde o papírové utěrky, řídil pouze nahodile. Krajský soud měl za daných okolností námitku nesrozumitelnosti platebního výměru obsaženou vyhodnotit jako sice přípustnou, avšak nedůvodnou. Jak uvedeno výše, chyba ve výroku platebního výměru, na niž žalobce upozornil, měla charakter výhradně chyby formální, která nesrozumitelnost rozhodnutí nezpůsobovala. Nesrozumitelné z tohoto důvodu tedy nemohlo být ani rozhodnutí o odvolání. Skutečnost, že stěžovatel vadu výroku platebního výměru neodstranil, tedy bylo možno vnímat nanejvýš jako jinou vadu řízení, která však nemohla způsobit nezákonnost

rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Krajskému soudu proto nic nebránilo v posouzení žalobních námitek týkajících se věci samé.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Jelikož tedy napadené rozhodnutí stěžovatele nebylo nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, byl rozsudek krajského soudu založen na nesprávném hodnocení právní otázky. Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven v odůvodnění tohoto rozsudku. 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 27. června 2018

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu